



IVA 2016

Dichiarazione Annuale

Guida Operativa

A cura di
Federica Furlani
Sergio Pellegrino
Francesco Zuech

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria



IVA 2016

Dichiarazione Annuale

A cura di
Federica Furlani
Sergio Pellegrino
Francesco Zuech

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria

Tutti i diritti sono riservati

È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi mezzo

Copertina

Progetto grafico: Gruppo Euroconference S.p.A.

Realizzazione editoriale

Grafica e impaginazione: Cooperativa Relè Trento

Gli autori e l'Editore, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei presenti contenuti. Per segnalazioni o suggerimenti relativi a questo libro scrivere al seguente indirizzo: editoria@euroconference.it

Il lavoro è stato chiuso in redazione il 3 febbraio 2016

SOMMARIO

MODELLO IVA 2016 – NOVITÀ	9
FRONTESPIZIO	9
QUADRO VE	10
QUADRO VF	10
QUADRO VJ	11
QUADRO VI	11
QUADRO VX.....	11
QUADRO VO.....	12
QUADRO VS - PROSPETTO IVA 26/PR.....	12
ISTRUZIONI GENERALI	13
SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI	13
DICHIARAZIONE IN FORMA AUTONOMA O UNIFICATA	22
MODALITÀ DI PRESENTAZIONE	26
TERMINI DI PRESENTAZIONE.....	30
DICHIARAZIONE IVA – CASI PARTICOLARI	33
CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ	34
ESISTENZA DI DUE PARTITE IVA NEL CORSO DEL 2015.....	35
SOGGETTI NON RESIDENTI	35
ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ E CONTABILITÀ SEPARATE.....	39
OPERAZIONI STRAORDINARIE.....	40
SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	45
AFFITTO D'AZIENDA	49
TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO	51
RATEIZZAZIONE	57
OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO	61

LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA	65
L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA.....	65
LA GESTIONE DEL PLAFOND LIBERO DEI 5.000 EURO	66
LE COMPENSAZIONI OLTRE LA SOGLIA DEI 5.000 EURO	69
LE COMPENSAZIONI OLTRE LA SOGLIA DEI 15.000 EURO	71
IL VISTO DI CONFORMITÀ E LA SOTTOSCRIZIONE DEL REVISORE	72
LE SANZIONI PER IL VISTO DI CONFORMITÀ.....	91
L'UTILIZZO DI CREDITI MATURATI IN CAPO A SOGGETTI DIVERSI.....	92
COMPENSAZIONE DI CREDITI E PRESENZA DI RUOLI SCADUTI (CENNI).....	96
 MODELLO IVA 2016 – FRONTESPIZIO	97
TIPO DI DICHIARAZIONE.....	100
DATI DEL CONTRIBUENTE.....	102
DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE.....	104
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	106
SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE.....	108
VISTO DI CONFORMITÀ.....	109
SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	109
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	110
 QUADRO VA – INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ	111
SEZIONE 1 - DATI ANALITICI GENERALI	112
SEZIONE 2 - DATI RIEPILOGATIVI RELATIVI A TUTTE LE ATTIVITÀ	115
 QUADRO VB – DATI RELATIVI AGLI ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI	125
 QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI	127
 QUADRO VD – CESSIONE DEL CREDITO IVA DA PARTE DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO	151
PARTICOLARITÀ COMPILATIVE PER LE S.G.R.....	152
CESSIONE SEMPLIFICATA DEL CREDITO IVA - QUADRO VD	152
CREDITO CEDUTO E CORRELAZIONE CON ALTRI QUADRI (POSIZIONE DEL CEDENTE).....	154

CREDITO RICEVUTO E CORRELAZIONE CON ALTRI QUADRI (POSIZIONE DEL CESSIONARIO)	155
---	-----

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE	157
REGISTRO VENDITE/CORRISPETTIVI E QUADRO VE	157
DETERMINAZIONE DEL VOLUME D’AFFARI	159
SEZIONI 1 E 2 - OPERAZIONI IMPONIBILI	181
SEZIONE 3 - TOTALE OPERAZIONI IMPONIBILI ED IVA	208
SEZIONE 4 - ALTRE OPERAZIONI	211

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	235
SEZIONE 1 - AMMONTARE DEGLI ACQUISTI EFFETTUATI NEL TERRITORIO DELLO STATO, DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI E DELLE IMPORTAZIONI	237
SEZIONE 2 - TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI, TOTALE IMPOSTA, ACQUISTI INTRACOMUNITARI, IMPORTAZIONI E ACQUISTI DA SAN MARINO	250
SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL’IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	255
SEZIONE 4 - IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	267

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	273
TECNICHE APPLICATIVE DEL REVERSE CHARGE	307

QUADRO VI – DICHIARAZIONI D’INTENTO RICEVUTE	311
---	------------

QUADRO VH – LIQUIDAZIONI PERIODICHE	317
SEZIONE 1 - LIQUIDAZIONI PERIODICHE	317
SEZIONE 2 - VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONI AUTO UE	328

QUADRO VK – SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	331
SEZIONE 1 - DATI GENERALI	332
SEZIONE 2 - DATI GENERALI	333
SEZIONE 3 - DATI GENERALI	335
SOTTOSCRIZIONE DELL’ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE	335
CASI PARTICOLARI	336

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA	337
SEZIONE 1 - DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO PER IL PERIODO DI IMPOSTA	338
SEZIONE 2 - CREDITO ANNO PRECEDENTE	338
SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL'IVA A DEBITO O CREDITO RELATIVA A TUTTE LE ATTIVITÀ ESERCITATE	341
QUADRO VT – SEPARAZIONE DELL'IVA AL CONSUMO E RIPARTIZIONE REGIONALE	353
RIGO VT1 (COMPILAZIONE SEMPRE OBBLIGATORIA).....	353
RIGHI DA VT2 A VT22 (COMPILAZIONE OBBLIGATORIA SOLO IN PRESENZA DI OPERAZIONI VERSO CONSUMATORI FINALI)	354
QUADRO VX – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA	357
QUADRO VO – OPZIONI	379
SEZIONE 1 - OPZIONI, RINUNCE E REVOCHE AD EFFETTI SOLO IVA	383
SEZIONE 2 - OPZIONI E REVOCHE AD EFFETTI SOLO REDDITUALI	400
SEZIONE 3 - OPZIONI E REVOCHE AI FINI IVA E REDDITUALI	403
SEZIONI 4 E 5 - ALTRE OPZIONI.....	405
ALTRE OPZIONI NON GESTITE NEL QUADRO VO	406
LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO 2015	411
LE NOVITÀ PIÙ RECENTI.....	411
LA DISCIPLINA DELL'IVA DI GRUPPO	412
COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - IL QUADRO VK VA COMPILATO DALLA PARTECIPANTE ALLA LIQUIDAZIONE DI GRUPPO (CONTROLLATA O CONTROLLANTE)	421
COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - IL PROSPETTO IVA 26PR COMPILATO DALLA CONTROLLANTE	425
PRECISAZIONI E SITUAZIONI PARTICOLARI	428
MODELLO IVA BASE	435
STRUTTURA DEL MODELLO	436
CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ SEPARATE.....	437

COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA	443
SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI	444
MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE	445
CASI PARTICOLARI DI PRESENTAZIONE	446
MODELLO	449
SEZIONE 1 - DATI GENERALI	450
SEZIONE 2 - DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE	452
SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO.....	459
SEZIONE 4 - IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA.....	463
 PRINCIPALE PRASSI 2015	465
RISOLUZIONI	465
CIRCOLARI.....	467

MODELLO IVA 2016

NOVITÀ

Con **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 7772 di data 15 gennaio 2016** sono stati approvati i modelli di dichiarazione IVA/2016 concernenti l'anno 2015, con le relative istruzioni, che presentano delle variazioni rispetto al modello dell'esercizio precedente.

Di seguito vengono poi esposte le novità, per il cui approfondimento si rimanda al commento dei singoli quadri.

FRONTESPIZIO

Nel riquadro *Firma della dichiarazione* è stata introdotta la nuova casella “*Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario*”, da barrare se il contribuente vuole, ai sensi dell'art. 1, co. da 634 a 636, L 190/2014, che l'Agenzia invii all'intermediario le eventuali comunicazioni di possibili anomalie presenti nella dichiarazione.

È stata inoltre ridenominata l'altra casella, già presente lo scorso anno, in “*Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario*”.

Inoltre nella Sezione *Impegno alla trasmissione telematica* è stata introdotta la nuova casella “*Ricezione altre comunicazioni telematiche*”, da barrare se l'intermediario accetta la scelta del contribuente di fargli pervenire eventuali comunicazioni di possibili anomalie presenti nella dichiarazione.

È stata inoltre ridenominata l'altra casella, già presente lo scorso anno, in “*Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario*”.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

Indicare il numero di moduli

Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL

Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario ☐

Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario ☐

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA

Codice fiscale dell'incaricato

Soggetto che ha predisposto la dichiarazione

☐

Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione

☐

Ricezione altre comunicazioni telematiche

☐

Riservato all'incaricato

QUADRO VE

Le novità del VE – OPERAZIONI ATTIVE E DETERMINAZIONE DEL VOLUME D’AFFARI, riguardano:

Sezione 4 – Altre operazioni

In particolare:

- l’introduzione dei campi 7 e 8 nella sezione 4 del rigo VE35, riservato alle operazioni effettuate con applicazione del reverse charge.

Tali nuovi campi riguardano le nuove ipotesi di applicazione di tale regime: prestazioni di servizi di cui all’art. 17, co. 6, lett. a-ter) relative al comparto edile e settori connessi, e le operazioni del settore energetico di cui all’art. 17, co. 6, lettere d-bis), d-ter) e d-quater);

Operazioni con applicazione del reverse charge		1		,00
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero		2		,00
Cessioni di oro e argento puro		3		,00
VE35	Subappalto nel settore edile	4		,00
	Cessioni di fabbricati	5		,00
	Cessioni di telefoni cellulari	6		,00
	Cessioni di microprocessori	7		,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi	8		,00
	Operazioni settore energetico	9		,00

- la ridenominazione del rigo VE38 “Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell’art. 17-ter”, da compilare a cura dei soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti di Enti pubblici applicando il regime dello split payment.

VE38 Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell’art. 17-ter

Conseguentemente i righe della Sezione 4 e il rigo della Sezione 5 sono stati rinumerati.

QUADRO VF

La novità del VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE riguarda la ridenominazione del rigo VF15 “Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi” e l’introduzione del nuovo campo 2 nel quale specificare gli acquisti da soggetti che applicano il regime forfettario di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (Finanziaria 2015).

VF15 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi	1		,00
art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	2		,00

QUADRO VJ

Nel quadro VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI, sono stati introdotti, parimenti a quanto previsto nel quadro VE, i rigi VJ17 e VJ18 riguardanti rispettivamente le ipotesi di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-ter) relative al comparto edile e settori connessi, e le operazioni del settore energetico di cui all'art. 17, co. 6, lettere d-bis), d-ter) e d-quater).

Inoltre è stato inoltre introdotto il rigo VJ19, per gli acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni titolari di partita IVA, al fine di effettuare il versamento dell'imposta in applicazione del regime dello split payment.

VJ17 Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00	,00
VJ18 Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00	,00
VJ19 Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter	,00	,00

QUADRO VI

La più grande novità del modello IVA 2016 riguarda l'introduzione del nuovo quadro VI – DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE, riservato ai fornitori di esportatori abituali che hanno effettuato operazioni non imponibili.

Nel nuovo quadro andranno inseriti i dati delle dichiarazioni di intento ricevute ai sensi dell'art. 20 D.Lgs. 175/2014. In particolare:

- il numero di partita IVA del committente/cessionario;
- il numero di protocollo attribuito dall'Agenzia alla dichiarazione di intento trasmessa in via telematica, o, in assenza, il numero progressivo assegnato alla dichiarazione di intento dall'esportatore abituale.

QUADRO VI		Dati relativi al cessionario o committente	
Dichiarazioni di intento ricevute		Partita IVA	
	1		
VI1		Numero protocollo	
	2		Numero progressivo
			3

QUADRO VX

Il quadro VX – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA, è stato modificato con l'introduzione del campo 5 - Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter, per consentire l'indicazione del credito IVA chiesto a rimborso in via prioritaria da parte dei contribuenti che hanno effettuato operazioni nei confronti di pubbliche amministrazione applicando il regime dello split payment.

MODELLO IVA 2015 - NOVITÀ**Quadro VO**

Importo di cui si richiede il rimborso	1		,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2		,00
Causale del rimborso	3		
Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4		
Contribuenti Subappaltatori	6		
Esonero garanzia	7		
Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5		,00

QUADRO VO

VO15 REGIME IVA PER CASSA
(art. 32-bis d.l. n. 83/2012)

Opzione

1

Revoca

2

Nella Sezione 1 rigo VO15 è stata introdotta la casella per comunicare la revoca dell'adesione al regime IVA per cassa di cui all'art. 32-bis D.L. 83/2012.

Sono stati inoltre introdotti nella Sezione 3:

- il rigo VO33 per la comunicazione dell'opzione da parte dei soggetti che non hanno applicato il regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, pur in possesso dei relativi requisiti;
- il rigo VO34 per la comunicazione dell'adesione al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011.

VO33 REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI
Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)

Opzione

1

VO34 REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ
(art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)

Opzione

1

QUADRO VS - PROSPETTO IVA 26/PR

Infine nel quadro VS del Prospetto IVA 26/PR è stato introdotto il campo 12 – Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter, per i contribuenti che hanno effettuato operazioni nei confronti di pubbliche amministrazioni applicando il regime dello split payment e hanno diritto all'erogazione in via prioritaria del rimborso annuale dell'imposta.

QUADRO VS

Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo

Partita IVA	Codice	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE Importo	Eccedenza di credito
1	2	3	4	5	6
				,00	,00
Eccedenza di credito compensata	Esonero garanzia	Causale	Importo	Erogazione prioritaria	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter
7	8	9	10	11	12
,00			,00		,00

ISTRUZIONI GENERALI

SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI

Sono **OBBLIGATI** alla presentazione della dichiarazione annuale IVA, ai sensi dell'art. 8 D.P.R. 322/1998, i contribuenti titolari di partita IVA, ovvero:

- coloro che esercitano attività d'impresa sotto qualsiasi forma giuridica (art. 4 D.P.R. 633/1972);
- coloro che esercitano attività artistiche o professionali (art. 5 D.P.R. 633/1972), anche in forma associata;
- le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni culturali non riconosciute che non hanno optato per le disposizioni di cui alla L. 398/1991.

L'obbligo sussiste anche in assenza di attività svolta nel 2015 o in assenza di operazioni in regime IVA effettuate nel corso del 2015.

SOGGETTI OBBLIGATI

TITOLARI DI PARTITA IVA

ANCHE IN ASSENZA DI OPERAZIONI IVA
EFFETTUATE

Sono **ESONERATI** dalla presentazione della dichiarazione IVA:

1) CONTRIBUENTI CHE HANNO EFFETTUATO ESCLUSIVAMENTE OPERAZIONI ESENTI

I contribuenti che nel corso del periodo d'imposta hanno registrato esclusivamente operazioni esenti di cui all'art. 10 (attività medica, assicurativa, finanziaria, ...), anche se si sono avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'art. 36-bis, sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA.

L'esonero in oggetto non opera se, accanto ad operazioni esenti, il contribuente abbia effettuato anche:

- operazioni imponibili (anche se riferite ad attività gestite con contabilità separata);
- operazioni intracomunitarie (art. 48 comma 2 D.L. 331/1993);
- rettifiche alla detrazione nel caso di acquisti di beni ammortizzabili (art. 19-bis2);
- acquisti per i quali in base a specifiche disposizioni l'imposta è dovuta da parte del cessionario (acquisti di oro, argento puro, rottami, prestazioni di subappalto nel settore edile, compravendita di fabbricati strumentali,).

2) CONTRIBUENTI CHE SI AVVALGONO DEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ DI CUI ALL'ART. 27, CO. 1 E 2, D.L. 98/2011

I contribuenti minimi, che non addebitano l'imposta a titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, sono esonerati dal versamento dell'IVA e dalla gran parte degli obblighi connessi, tra cui la presentazione della dichiarazione IVA.

Tale regime era stato eliminato dalla Legge di Stabilità 2015 e poi riportato in vita, ma per un solo anno (2015). Possono continuare ad avvalersene i contribuenti già in tale regime fino al completamento del quinquennio agevolato o comunque fino al compimento del 35esimo anno di età.

Si ricorda che per i soggetti in possesso dei requisiti, il regime agevolato è applicabile per il periodo di imposta in cui è iniziata l'attività e per i quattro successivi; inoltre è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo e fino all'anno in cui il contribuente non compie il 35 anni.

Ai fini IVA, i contribuenti minimi:

- non possono addebitare l'IVA a titolo di rivalsa;
- non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

L'unico caso di versamento dell'IVA riguarda le operazioni per le quali risultano debitori di imposta (acquisti intracomunitari, **reverse charge**, ...): devono pertanto integrare la fattura con indicazione di aliquota ed imposta e provvedere al relativo versamento entro il giorno 16 del mese successivo.

Sono inoltre esonerati dagli obblighi di:

- registrazione fatture emesse, corrispettivi e fatture di acquisto;
- tenuta e conservazione dei registri;
- liquidazione e versamento dell'IVA;
- presentazione della comunicazione annuale e della dichiarazione IVA.

Devono solo provvedere all'emissione e conservazione delle fatture attive e alla conservazione e numerazione di quelle d'acquisto.

Ai fini delle imposte su redditi, i contribuenti minimi non sono soggetti passivi IRAP, sono esclusi dall'applicazione di studi di settore e parametri, determinano il reddito secondo il criterio di cassa e applicano un'imposta sostitutiva di IRPEF e relative addizionali del 5%.

Al venir meno di uno dei requisiti previsti per l'accesso al regime, questo cessa di avere efficacia a decorrere dall'anno successivo (tranne il caso di ricavi/compensi che superano il 50% del limite di 30.000 euro: in tal caso il regime agevolato cessa di avere efficacia già dall'anno di superamento).

3) I CONTRIBUENTI CHE SI AVVALGONO DEL REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ DI IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI DI CUI ALL'ART. 1, CO. DA 54 A 89, L. 190/2014

La Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014) ha introdotto il regime forfetario, operativo dal 1 gennaio 2015, sostitutivo dei precedenti regimi agevolati (regime fiscale agevolato di cui all'art. 13 della Legge 388/2000, regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27 comma 1 e 2 del D.L. n. 98/2011 e regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del D.L. n. 98/2011) con la "clausola di salvaguardia" per i contribuenti "minimi" ovvero quei soggetti che nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 (poi prorogato al 31 dicembre 2015) si avvalevano del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 98/2011 che possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età. Dal 2016 il regime forfetario resta l'unica alternativa al regime ordinario per le persone fisiche che svolgono o iniziano un'attività d'impresa, di arte/professione, e che possiedono determinati requisiti.

Il nuovo regime è un regime naturale ed è applicabile a tutti i soggetti che possiedono previsti i requisiti dalla norma; potranno pertanto fruirne sia i soggetti già in attività sia i soggetti che ne iniziano una nuova. Per aderire al regime è irrilevante l'età del contribuente e non è previsto alcun limite di durata.

Il regime forfetario rappresenta un regime naturale che potrà essere applicato da tutte le imprese individuali e da tutti i lavoratori autonomi che nell'anno precedente (da verificare quindi per l'accesso al regime dal 2016 i dati 2015) rispettano i seguenti requisiti richiesti dalla norma:

- i ricavi conseguiti o i compensi percepiti (eventualmente ragguagliati ad anno) non siano superiori ai limiti indicati nell'allegato n. 4 alla Legge di Stabilità, diversi a seconda del codice ATECO 2007 che contraddistingue l'attività esercitata (limiti che variano da euro 15.000 a euro 40.000);



Legge Stabilità 2016

A decorrere dal 2016, le soglie dei ricavi e dei compensi sono generalmente incrementate di 10.000 euro, e di 15.000 euro per le attività svolte dagli esercenti arti e professioni.

- non abbiano sostenuto spese per un ammontare complessivamente superiore ad euro 5.000 lordi per lavoro accessorio, per lavoratori dipendenti, collaborazioni coordinate e continuative, borse di studio, lavoro a progetto, somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto di solo lavoro e compensi erogati all'imprenditore ed ai suoi familiari;
- il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni mobili strumentali, non sia superiore ad euro 20.000,00 (i beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, arte o professione, e per l'uso personale o familiare del contribuente concorrono al calcolo del limite di 20.000 € nella misura del 50%, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo per l'attività esercitata). Ai fini di tale limite non vanno considerati i beni immobili comunque acquisiti ed utilizzati e i beni di costo unitario non superiore a € 516,46;
- i redditi soggetti al regime agevolato siano prevalenti rispetto a quelli di lavoro dipendente e assimilati, di cui rispettivamente agli artt. 49 e 50 del Tuir. La verifica della suddetta prevalenza non è, comunque, rilevante se il rapporto di lavoro è cessato o la somma dei redditi d'impresa, dell'arte o professione e di lavoro dipendente o assimilato non eccede l'importo di euro 20.000.

**Legge Stabilità 2016**

Per rendere più vantaggiosa l'adesione al regime, la Legge di Stabilità 2016 ha modificato il predetto vincolo in caso di esercizio di attività di lavoro dipendente (o assimilati): questa disposizione viene abrogata, e viene introdotta una nuova condizione secondo cui non possono avvalersi del regime coloro che abbiano conseguito, nell'anno antecedente a quello in cui intendono avvalersi del regime agevolato, redditi di lavoro dipendente o assimilato, eccedenti la soglia di 30.000 euro. Il rispetto di tale limite non rileva se il rapporto di lavoro dipendente o assimilato risulti cessato.

Il regime non può essere adottato dai soggetti:

- che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari ai fini della determinazione del reddito (cessione di generi di monopolio, vendita di beni usati, agriturismo, ecc...);
- non residenti. Il regime è comunque applicabile dai soggetti residenti in uno Stato UE/aderente allo SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito;
- che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati/porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ex art. 10, comma 1, n. 8, D.P.R. n. 633/72 ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE;
- che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a società di persone/associazioni professionali/srl trasparenti;
- che abbiano conseguito, nell'anno antecedente a quello in cui intendono avvalersi del regime agevolato, redditi di lavoro dipendente o assimilato, eccedenti la soglia di 30.000 euro. Il rispetto di tale limite non rileva se il rapporto di lavoro dipendente o assimilato risulti cessato.

Il contribuente può, pur nel rispetto dei requisiti, optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. Determinante quindi in tale circostanza ai fini della validità dell'opzione sarà il comportamento concludente del contribuente, il quale dovrà impostare un sistema contabile (ordinario o semplificato), emettere fatture con applicazione dell'iva, effettuare le liquidazioni periodiche, ...

L'opzione, che sarà vincolante per almeno un triennio, dovrà essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata (ad esempio nel caso di opzione a partire dal periodo d'imposta 2015, la scelta deve essere comunicata con il modello IVA 2016). Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

I soggetti che adottano il regime forfetario beneficiano delle seguenti semplificazioni:

- per quanto riguarda l'IVA sono in generale esonerati dal versamento dell'imposta (e di contro non hanno diritto alla detrazione dell'IVA a credito):
 - inoltre sono esonerati dall'obbligo: della registrazione delle fatture emesse/corrispettivi;
 - della registrazione degli acquisti;
 - della tenuta e conservazione dei registri e dei documenti, ad eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali;
 - della dichiarazione e comunicazione annuale IVA;
 - della comunicazione del c.d. spesometro;
 - della comunicazione black list;
 - della comunicazione delle dichiarazioni d'intento ricevute;
 - sono invece obbligati:
 - a numerare e conservare le fatture d'acquisto e le bollette doganali;

- a certificare e conservare corrispettivi. A tal proposito sulle fatture emesse, al posto dell'IVA, andrà riportata la dicitura: "Operazione in franchigia da IVA", con l'eventuale indicazione della norma;
- a presentare gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie;
- a versare l'IVA in relazione agli acquisti di beni intraUE di importo annuo superiore a € 10.000 e ai servizi ricevuti da non residenti con applicazione del reverse charge.
- per quanto riguarda le imposte sui redditi:
 - sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili;
 - determinano il reddito d'impresa o di lavoro autonomo in maniera semplificata, applicando ai ricavi/compensi percepiti un coefficiente di redditività, e scomputando da tale ammontare i contributi previdenziali obbligatori versati;
 - sono obbligati alla conservazione dei documenti ricevuti ed emessi;
- per quanto riguarda l'IRAP, essi sono esclusi da tale imposta;
- per quanto riguarda gli studi di settore, essi sono esonerati dalla loro presentazione (anche dai parametri);
- per quanto riguarda gli adempimenti in qualità di sostituti d'imposta, essi non subiscono la ritenuta alla fonte e a tal fine rilasciano apposita dichiarazione che può essere inserita anche nella fattura e non effettuano la ritenuta alla fonte.

Ai fini delle imposte dirette, il reddito imponibile si ottiene applicando ai ricavi/compensi un coefficiente di redditività differenziato a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività, senza tener conto delle spese sostenute nell'anno.

Una volta determinato il reddito imponibile, si scomputano da esso i contributi previdenziali versati in base alla legge. L'eventuale eccedenza che non ha trovato capienza nel reddito dell'attività assoggettata al regime forfetario può essere portata in diminuzione dal reddito complessivo come onere deducibile.

Il reddito così determinato è soggetto ad un'imposta pari al 15% (5% in caso di nuove iniziative), sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché dell'IRAP.

4) PRODUTTORI AGRICOLI ESONERATI DAGLI ADEMPIMENTI AI SENSI DELL'ART. 34 COMMA 6

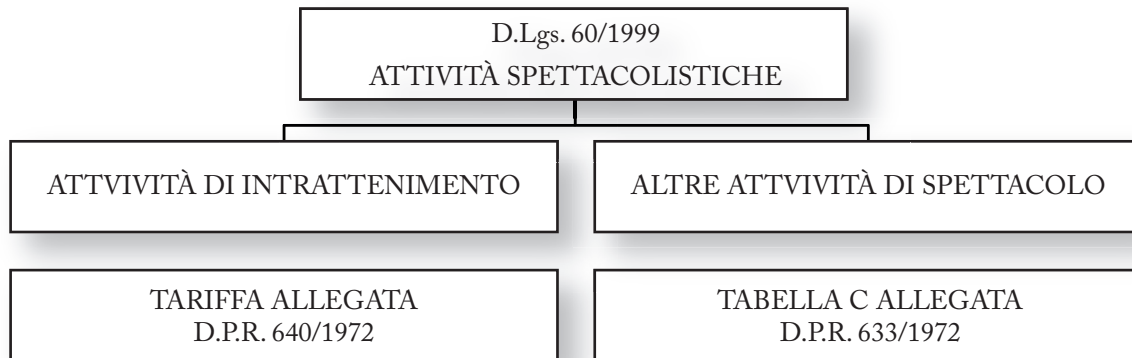
Si tratta di agricoltori in regime di esonero ex art. 34 comma 6, ovvero agricoltori che hanno realizzato nel corso del 2014 un volume di affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni relative a beni di cui alla Tabella A, parte I, D.P.R. 633/1972.

5) ESERCENTI ATTIVITÀ DI ORGANIZZAZIONE DI GIOCHI, DI INTRATTENIMENTI ED ALTRE ATTIVITÀ INDICATE NELLA TARIFFA ALLEGATA AL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 640, ESONERATI DAGLI ADEMPIMENTI IVA AI SENSI DELL'ART. 74, SESTO COMMA, CHE NON HANNO OPTATO PER L'APPLICAZIONE DELL'IVA NEI MODI ORDINARI

Le attività spettacolistiche sono soggette ad IVA con due distinte modalità:

- **attività di intrattenimento** (elencate nella Tariffa allegata al D.P.R. 640/1972): rientrano nel campo di applicazione dello speciale regime IVA forfetario disciplinato all'articolo 74 comma 6 (salva opzione per l'applicazione del regime IVA ordinario) e per esse è dovuta l'imposta sugli intrattenimenti;
- altre **attività di spettacolo** (elencate nella Tabella C allegata al D.P.R. 633/1972): sono soggette ad IVA con le modalità ordinarie, salva l'applicazione di un regime semplificato forfetario per i contribuenti minori (con volume d'affari relativo all'anno solare precedente non superiore a 25.822,84 euro) e per gli spettacoli viaggianti (indipendentemente dal volume d'affari).

Ai fini dell'individuazione del tipo di attività svolta, la C.M. 165/E/2000 ha precisato che l'intrattenimento comprende attività che presentano come prevalente l'aspetto ludico e di puro divertimento e implica la partecipazione attiva all'evento, mentre lo spettacolo è caratterizzato dalla partecipazione prevalentemente passiva dello spettatore all'evento rappresentato, che assume anche una connotazione di tipo culturale.



Le **attività di intrattenimento**, soggette all'imposta sugli intrattenimenti, sono disciplinate ai fini IVA dall'art. 74 comma 6, che prevede:

- l'applicazione dell'IVA sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti;
- la forfetizzazione della detrazione;
- l'esonero dagli obblighi di fatturazione (salvo per le operazioni pubblicità, di sponsorizzazione e di cessione o concessione di diritti televisivi e radiofonici connessi): la certificazione dei corrispettivi avviene mediante titoli di accesso emessi attraverso appositi apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate;
- l'esonero dagli obblighi di registrazione delle operazioni attive: nel registro degli acquisti vanno registrate anche le fatture attive di cui è obbligatoria l'emissione;
- l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA;
- l'obbligo di adozione della contabilità separata (art. 36 comma 4) per le attività diverse da quelle di intrattenimento;
- versamento dell'IVA con le stesse modalità e termini dell'imposta sugli intrattenimenti: utilizzo modello F24 con codice tributo 6729 (IVA forfetaria connessa all'imposta sugli intrattenimenti).

La disciplina di cui all'art. 74 comma 6 costituisce il regime naturale IVA per i soggetti che esercitano le attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 640/1972: essi possono in ogni caso optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, dandone comunicazione all'Ufficio SIAE competente prima dell'inizio dell'anno solare, e all'Agenzia delle Entrate per il tramite della dichiarazione IVA.

I contribuenti che hanno optato per il regime ordinario devono infatti barrare la casella 1 del rigo VO7: l'opzione è valida fino a revoca (da comunicarsi mediante barratura della casella 2 del rigo VO7) ed in ogni caso per almeno cinque anni.

VO7 Art. 74 - comma 6 – INTRATTENIMENTI E GIOCHI - Applicazione del regime ordinario IVA

Opzione

1

☐

Revoca

2

☐



Attività di intrattenimento

Tariffa allegata D.P.R. 640/1972, come sostituita dal D.Lgs. 60/1999

- esecuzioni musicali di qualsiasi genere, ad esclusione dei concerti musicali vocali e strumentali, e intrattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo, quando l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata inferiore al 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio;
- utilizzazione di biliardi, di elettrogrammofoni, di bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o a scheda, da divertimento o intrattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, sia nei circoli o associazioni di qualunque specie; utilizzazione ludica di strumenti multimediali; gioco del bowling; noleggio go-kart. Per tali attività l'imposta sugli intrattenimenti non si applica quando sono svolte a scopo agonistico-sportivo;
- ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse;
- esercizio del gioco nelle case da gioco (casinò) e negli altri luoghi destinati a tale scopo (ad esempio navi da crociera).

Sono escluse dal campo di applicazione del regime in esame le operazioni non soggette all'imposta sugli intrattenimenti, comprese le prestazioni pubblicitarie, alle quali si applica pertanto il regime ordinario che prevede:

- la determinazione della base imponibile secondo i criteri generali;
- la determinazione della detrazione sulla base di quanto stabilito dall'art. 19;
- l'osservanza degli obblighi di liquidazione IVA, presentazione della dichiarazione IVA e della comunicazione annuale dati IVA.

Le **attività di spettacolo** di cui alla Tabella C allegata al D.P.R. 633/1972 sono invece soggette ad IVA secondo i principi generali, salvo quanto stabilito dall'art. 74-quater in materia di momento impositivo e certificazione dei corrispettivi.

Per i contribuenti che svolgono tali attività permane quindi l'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA, anche nell'ipotesi di applicazione del regime agevolativo di cui all'art. 74-quater comma 5.

Tale norma prevede per i soggetti:

- che svolgono spettacoli viaggianti, indipendentemente dal volume d'affari realizzato;
- che svolgono attività di spettacolo di cui alla Tabella C allegata al D.P.R. 633/1972, con volume d'affari nell'anno precedente non superiore a 25.822,84 euro;

che la base imponibile sia costituita forfetariamente dal 50% dei corrispettivi incassati, con IVA sugli acquisti totalmente indetraibile.

Il regime agevolativo descritto costituisce il regime naturale per i contribuenti che effettuano spettacoli viaggianti e per quelli minori esercenti attività di spettacolo: essi possono in ogni caso optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

I contribuenti che hanno optato per il regime ordinario nell'anno 2015 devono comunicarlo barrando la casella 1 del rigo VO14: l'opzione è valida fino a revoca (da comunicarsi mediante barratura della casella 2 del rigo VO14) ed in ogni caso per almeno cinque anni.

VO14 Art. 74 quater - comma 5 - APPLICAZIONE DEL REGIME ORDINARIO IVA
PER SPETTACOLI VIAGGIANTI E CONTRIBUENTI MINORI

Opzione

1

Revoca

2

Il superamento del limite di 25.822,84 euro di volume d'affari comporta in ogni caso il venir meno del regime agevolativi a decorrere dall'anno solare successivo.



Attività di spettacolo

Tabella C allegata D.P.R. 633/1972

- spettacoli cinematografici e misti di cinema e avanspettacolo, comunque e ovunque rappresentati al pubblico, anche se in circoli e in sale private;
- spettacoli sportivi, di ogni genere e ovunque svolti;
- esecuzioni musicali di qualsiasi genere, esclusi i concerti vocali e strumentali, anche se effettuate in discoteche e sale da ballo, qualora l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata pari o superiore al 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio, escluse quelle effettuate a mezzo elettrogrammofoni a gettone o a moneta o di apparecchiature similari a gettone o a moneta; lezioni di ballo collettive;
- corsi mascherati e in costume, rievocazioni storiche, giostre e manifestazioni simili;
- spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi i balletti, le opere liriche, la prosa, l'operetta, la commedia musicale, la rivista; inoltre sono inseriti tra le attività spettacolistiche assoggettate all'IVA i concerti vocali e strumentali, le attività circensi e dello spettacolo viaggiante, gli spettacoli di marionette o burattini ovunque tenuti;
- mostre, fiere campionarie, esposizioni artistiche, scientifiche, industriali, rassegne cinematografiche riconosciute con apposito decreto ministeriale e tutte le altre manifestazioni simili;
- prestazioni di servizi fornite in locali aperti al pubblico mediante radiodiffusioni circolari, trasmesse in forma codificata, diffusione radiotelevisiva, anche a domicilio, con accesso condizionato effettuata in forma digitale a mezzo di reti via cavo o satellite.

6) IMPRESE INDIVIDUALI CHE ABBIANO DATO IN AFFITTO L'UNICA AZIENDA E NON ESERCITINO ALTRE ATTIVITÀ RILEVANTI AGLI EFFETTI DELL'IVA

7) SOGGETTI PASSIVI D'IMPOSTA RESIDENTI IN ALTRI STATI UE

Sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA i soggetti residenti in altri stati Ue, senza stabile organizzazione in Italia (art. 44, co. 3, D.L. n. 331/1993), qualora abbiano effettuato

nell'anno d'imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta.

8) SOGGETTI CHE HANNO OPTATO PER L'APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI EX L. 398/1991

Il regime disciplinato dalla legge 398/1991, inizialmente concepito per le associazioni sportive dilettantistiche, è stato poi esteso ad altre associazioni ed infine alle società di capitali sportive dilettantistiche da parte dell'articolo 90 della legge 289 del 2002.

Le disposizioni si applicano, pertanto, alle:

- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni senza fine di lucro;
- associazioni pro-loco;
- associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente riconosciute senza fini di lucro;
- società di capitali sportive dilettantistiche;

che hanno optato per il regime agevolativo di cui alla citata legge.

L'agevolazione consiste in una forfetizzazione dell'imposta dovuta ai fini dei redditi e allo stesso tempo anche dell'IVA, rendendosi per quest'ultima applicabile l'art. 74 comma 6 dedicato alle attività di intrattenimento.

Il limite per poter accedere al regime forfetario è rappresentato dal conseguimento dell'anno solare precedente di proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro (R.M. 63/E/2006: nel caso di soggetti di nuova costituzione il limite va parametrato pro quota sulla base del periodo che intercorre fra la data di costituzione il termine dell'esercizio).

Per quanto riguarda gli adempimenti contabili previsti per i soggetti a cui si applica la L. 398/1991:

- versano l'IVA determinata forfetariamente a cadenza trimestrale senza applicazione degli interessi dell'1%;
- devono numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto;
- in alternativa all'emissione di titoli di accesso emessi mediante misuratori fiscali o biglietterie automatizzate, possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche, mediante rilascio di titoli di ingresso o di abbonamenti;
- devono annotare, anche con unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali.

I contribuenti che hanno optato per l'applicazione delle disposizioni di cui alla L. 398/1991 nell'anno 2015 devono comunicarlo barrando la casella 1 del rigo VO30: l'opzione è valida fino a revoca (da comunicarsi mediante barratura della casella 2 del rigo VO30) ed in ogni caso per almeno cinque anni.

Considerando il fatto che il regime prevede l'esonero dall'obbligo della presentazione della dichiarazione IVA, l'opzione va comunicata presentando il quadro VO unitamente al frontespizio del modello unico enti non commerciali.

VO30 APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991
Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi

Opzione 1 ☐

Revoca 2 ☐

La perdita dei requisiti per poter accedere al regime agevolativo comporta l'applicazione dell'IVA secondo i criteri ordinari a decorrere dal mese successivo a quello in cui i requisiti stessi sono venuti meno.

9) SOGGETTI EXTRA UE ESERCENTI ATTIVITÀ DI E-COMMERCE

Si tratta di soggetti domiciliati o residenti fuori dalla UE, non identificati in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini dell'IVA nel territorio dello Stato con le modalità previste dall'art. 74-quinquies per l'assolvimento degli adempimenti relativi ai servizi resi tramite mezzi elettronici a committenti, non soggetti passivi d'imposta, domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro.

Nell'ambito del commercio elettronico diretto, che si caratterizza per il fatto che tutte le fasi della transazione (ordine, pagamento e consegna del bene) avvengono per via telematica, l'applicazione dell'IVA deve essere effettuata nel Paese in cui il servizio viene consumato e quindi dove il destinatario finale esercita la propria attività o, se trattasi di soggetto privato, nel luogo del suo domicilio fiscale.

Sono, pertanto, da assoggettarsi ad IVA in Italia i servizi di commercio elettronico diretto forniti da un prestatore extra comunitario nei confronti di un soggetto privato italiano.

Per evitare che un soggetto extra UE debba identificarsi ai fini IVA in tutti i Paesi UE in cui effettua vendite on-line nei confronti di soggetti privati, la direttiva comunitaria 2002/38/CE del 7 maggio 2002 ha previsto un regime speciale IVA con identificazione diretta in un solo Paese membro, in cui versare tutta l'IVA relativa alle vendite effettuate verso privati consumatori residenti nella UE.

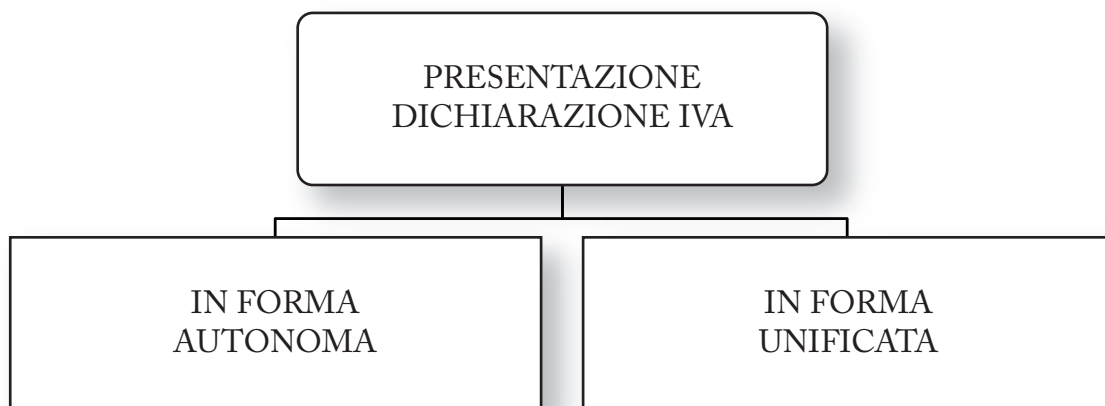
Nel nostro ordinamento tale regime è disciplinato dall'art. 74 quinquies, a cui l'operatore extra comunitario può accedere tramite apposita dichiarazione di identificazione da inviarsi in via telematica al Centro operativo di Pescara.

I soggetti che adottano questo regime non sono tenuti agli obblighi di fatturazione e registrazione di cui al titolo II del decreto IVA, né all'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA, ma devono trasmettere per via telematica una dichiarazione trimestrale delle operazioni effettuate (ed anche in assenza di queste) entro il giorno 20 del mese successivo a ciascun trimestre.

La dichiarazione deve contenere l'ammontare delle prestazioni effettuate nel periodo di riferimento distinte per ogni Paese Ue al netto dell'IVA, le aliquote IVA, e l'importo totale dell'imposta dovuta a ciascun Stato membro; contemporaneamente gli operatori devono effettuare il versamento dell'IVA tramite l'Ufficio italiano cambi secondo le modalità di cui al D.M. 19.11.2003.

DICHIARAZIONE IN FORMA AUTONOMA O UNIFICATA

La dichiarazione IVA può essere presentata in forma **autonoma** o **unificata**.



Dichiarazione in forma autonoma per obbligo

La presentazione in **via autonoma** del modello è obbligatoria per i seguenti contribuenti:

- le società di capitali e gli enti soggetti ad Ires con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare;
- i soggetti, diversi dalle persone fisiche, con periodo di imposta chiuso in data anteriore al 31 dicembre 2015;
- le società controllanti e controllate partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, anche per periodi inferiori all'anno;
- i soggetti risultanti da operazioni straordinarie o da altre trasformazioni sostanziali soggettive:
 - tenuti a comprendere nella propria dichiarazioni annuale il modulo relativo alle operazioni dei soggetti estinti (fusi, incorporati, trasformati, ...), se questi ultimi hanno partecipato nel corso dell'anno alla procedura di liquidazione IVA di gruppo;
 - avvenute nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2016 e la data di presentazione della dichiarazione IVA 2016, obbligati a presentare tale dichiarazione annuale per conto dei soggetti estinti;
- i curatori fallimentari e i commissari liquidatori, tenuti a presentare, per ogni periodo di imposta fino alla chiusura delle procedure, le dichiarazioni IVA per conto dei soggetti falliti o sottoposti a procedura di liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale tenuto a presentare la dichiarazione IVA per conto loro;
- i soggetti non residenti identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter;
- alcuni soggetti, quali i venditori porta a porta, non tenuti a presentare la dichiarazione unificata, in quanto titolari di redditi per i quali non sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Dichiarazione in forma autonoma per facoltà

Possono presentare la dichiarazione IVA in forma autonoma:

- i soggetti che intendono utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale;
- i soggetti che presentano la dichiarazione IVA entro il mese di febbraio al fine di poter usufruire dell'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dati IVA.



Circolare 1/E del 25 gennaio 2011

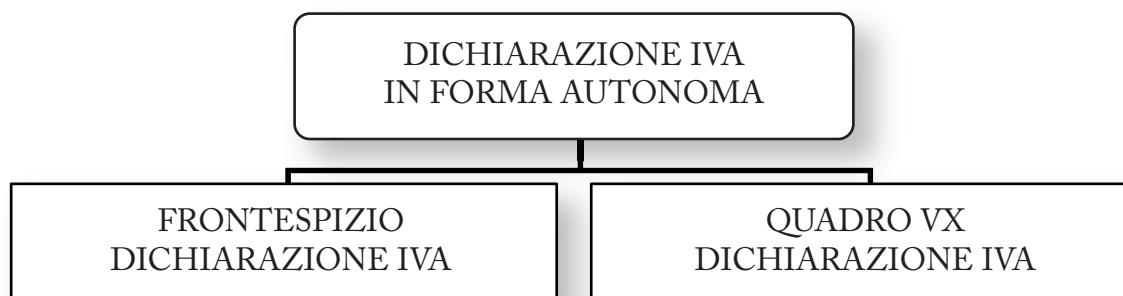
L'Agenzia delle Entrate, in considerazione della disparità di trattamento venutasi a creare tra i contribuenti che presentavano una dichiarazione IVA con posizione creditoria (per i quali il D.L. 78/2009 aveva concesso la possibilità di presentare la dichiarazione IVA in forma autonoma) e quelli con un saldo a debito, nell'ottica della semplificazione degli adempimenti IVA, ha precisato con la Circolare 1/2011 che la possibilità di non comprendere la dichiarazione IVA in quella unificata possa essere riconosciuta nei confronti di tutti i contribuenti.

A prescindere quindi dalla presenza di un credito o di un debito annuale, tutti i soggetti passivi d'imposta possono presentare la dichiarazione IVA entro il mese di febbraio di

ciascun anno e, in tale ipotesi, sono esonerati dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA.

La conseguenza derivante dalla presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale IVA a debito, comporta che il versamento del saldo annuale debba essere effettuato entro il 16 marzo in un'unica soluzione ovvero rateizzando da tale data le somme dovute, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ciascuna rata successiva alla prima, senza la possibilità di effettuare i versamenti entro le scadenze del modello Unico.

In caso di presentazione della dichiarazione IVA in forma **autonoma** deve essere utilizzato il relativo **frontespizio del modello IVA** e compilato il **quadro VX** "Determinazione dell'IVA da versare o del credito di imposta".



Dichiarazione in forma unificata

La dichiarazione in **forma unificata** comprende due distinte dichiarazioni:

- redditi;
- IVA.



Non può comprendere il Modello 770, ordinario e semplificato, e la dichiarazione IRAP.

Possono presentare la dichiarazione IVA in forma unificata i contribuenti:

- con periodo di imposta coincidente con l'anno solare;
- tenuti alla presentazione sia della dichiarazione dei redditi che di quella IVA.

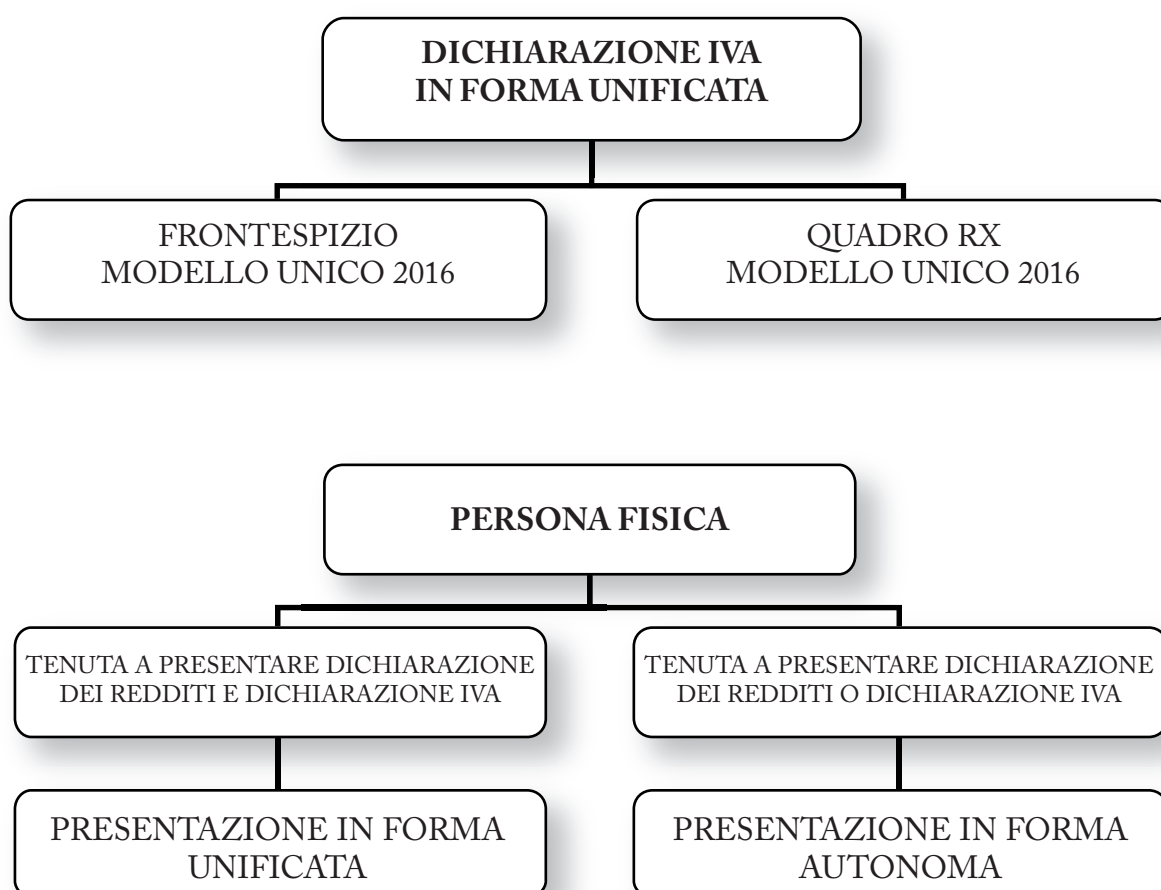
Periodo di imposta coincidente con l'anno solare		
Persone fisiche	☞	sempre
Società di persone	☞	quando termina il 31 dicembre, anche se inferiore a 365 giorni
Società di capitali	☞	quando termina il 31 dicembre, anche se inferiore a 365 giorni

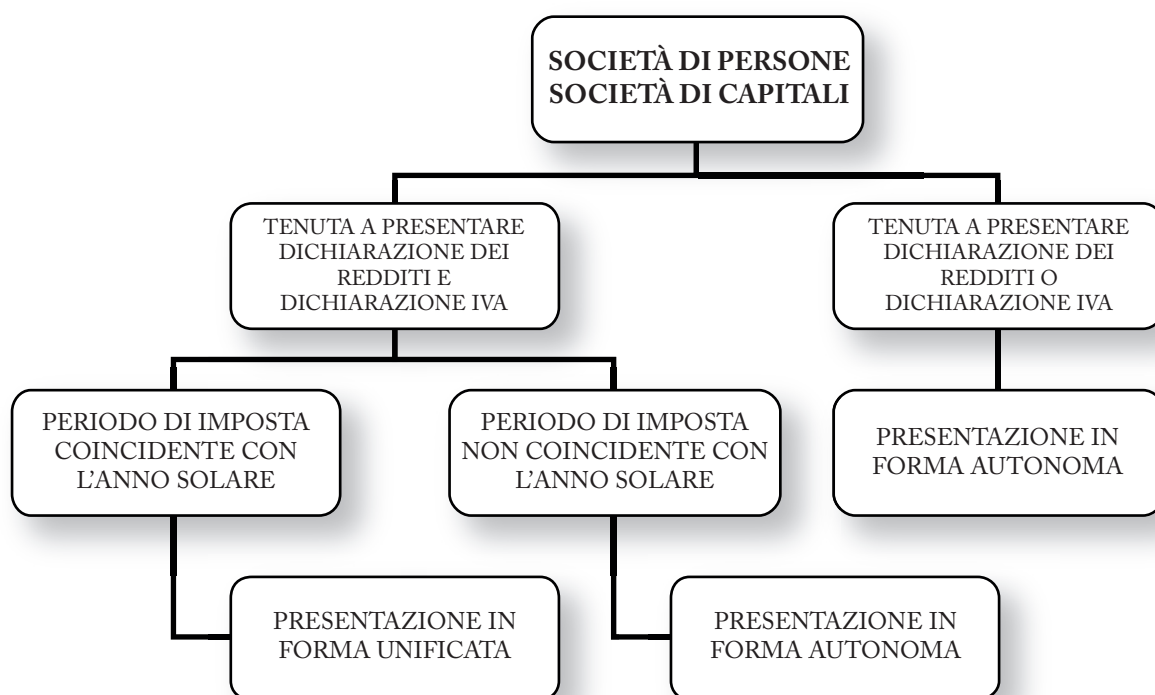
In caso di presentazione della dichiarazione IVA in forma unificata deve essere utilizzato il frontespizio del modello Unico 2016 e compilato il quadro RX contenuto nel medesimo modello.



CASI OPERATIVI

1. Professionista che ha avviato l'attività in data 1° luglio 2015 ⇨ presentazione dichiarazione in forma unificata
2. Imprenditore individuale che ha cessato l'attività in data 15 settembre 2015 ⇨ presentazione dichiarazione in forma unificata
3. Srl che ha cessato l'attività in data 15 ottobre 2015 ⇨ presentazione dichiarazione in forma autonoma
4. Srl che ha iniziato l'attività in data 12 maggio 2015 e termina il primo periodo di imposta il 31 dicembre 2015 ⇨ presentazione dichiarazione in forma unificata
5. Srl che ha iniziato l'attività in data 12 novembre 2014 e termina il primo periodo di imposta il 31 dicembre 2015 ⇨ presentazione dichiarazione in forma autonoma





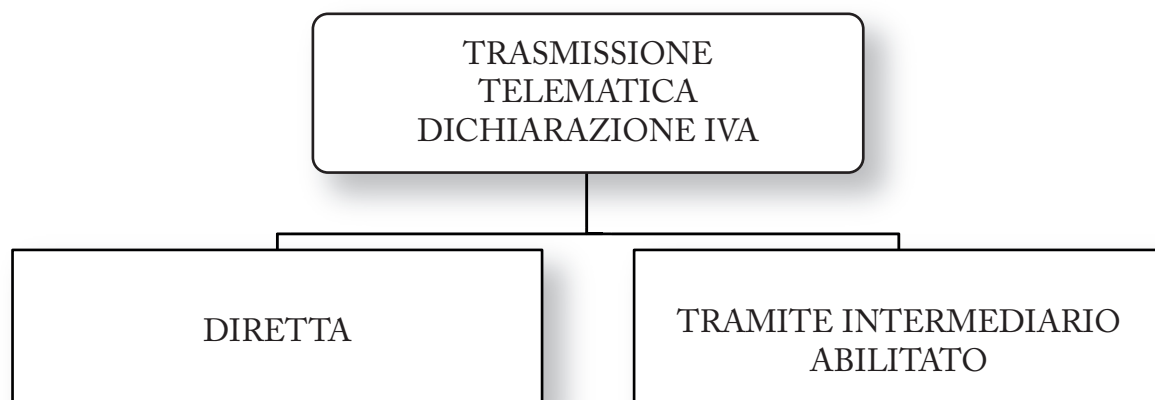
MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

La dichiarazione IVA deve essere presentata in **via telematica**.

Le dichiarazioni presentate tramite ufficio postale sono da ritenersi redatte su modello non conforme a quello approvato e quindi deve applicarsi la sanzione stabilita dall'art. 8 comma 1 D.Lgs. 471/1997, che va da 258 euro a 2.065 euro.

La trasmissione della dichiarazione in via telematica può essere effettuata:

- a) direttamente;
- b) tramite intermediario abilitato;
- c) tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni);
- d) tramite società appartenenti al gruppo.



a) Trasmissione diretta

Il contribuente che predispone personalmente la propria dichiarazione può trasmetterla direttamente utilizzando:

- il servizio telematico **Entratel** ☞ se sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (Modello 770 ordinario e/o semplificato) per un numero di soggetti superiore a 20;
- il servizio telematico **Fisconline** ☞ se non sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (Modello 770 ordinario e/o semplificato) o sussiste ma per un numero di soggetti non superiore a 20.



Entratel

Per ottenere l'abilitazione al servizio telematico Entratel è necessario:

- richiedere la pre-iscrizione al servizio, mediante la funzione specifica presente nella sezione “*Se non sei ancora registrato ai servizi ...*” del sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it);
- stampare l'esito della pre-iscrizione;
- compilare la domanda di abilitazione in base alla tipologia utente;
- presentare la domanda ad un ufficio dell'Agenzia delle Entrate della Regione nel cui territorio è fissato il domicilio fiscale del richiedente, allegando la documentazione necessaria.

Il servizio è poi raggiungibile o via Internet (tramite l'apposita sezione presente nel sito www.agenziaentrate.gov.it o tramite una “Rete Privata Virtuale”, ovvero una rete pubblica con porte di accesso dedicate agli utenti abilitati accessibile mediante numero verde che viene comunicato al momento del rilascio dell'abilitazione.

Prima di utilizzare il servizio è necessario generare un ambiente di sicurezza con le credenziali di ciascun utente in modo da garantire l'identità del soggetto che effettua le operazioni. Esso consiste in due coppie di chiavi di cui una pubblica (conosciuta sia all'utente che all'Agenzia delle Entrate) e una privata (nota solo all'utente), che dovranno essere utilizzate per la firma elettronica e la cifratura dei file.

Soggetti non residenti

Ai soggetti non residenti, identificati ai fini IVA ai sensi dell'art. 35-ter, l'abilitazione al servizio telematico Entratel viene rilasciata dal Centro Operativo di Pescara all'atto dell'attribuzione della Partita IVA.

Fisconline

L'abilitazione al servizio Fisconline può avvenire:

- online, sul sito internet <http://telematici.agenziaentrate.gov.it>;
- per telefono al numero verde 848.800.444;
- presso qualsiasi ufficio.

Il contribuente ottiene subito una prima parte del codice Pin e riceve successivamente tramite servizio postale la password e la seconda parte del codice Pin.

Per accedere al servizio sarà necessario indicare codice fiscale e password che, dopo il primo accesso, dovrà essere sostituita con una nuova, che sarà soggetta a scadenza periodica ogni 90 giorni.

Le utenze di Fisconline vengono automaticamente disabilite se rimaste inattive fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'ultimo utilizzo.

b) Intermediario abilitato

Gli intermediari abilitati devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate:

- le dichiarazioni da loro predisposte per conto del dichiarante;
- le dichiarazioni predisposte dal contribuente per le quali hanno assunto l'impegno della presentazione per via telematica. L'accettazione all'invio telematico delle dichiarazioni predisposte dal contribuente è facoltativa.

I **soggetti abilitati** alla trasmissione delle dichiarazioni in via telematica sono individuati dall'art. 3 comma 3 D.P.R. 322/1998, ovvero:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- gli iscritti negli albi degli avvocati;
- gli iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al D.Lgs. 88/1992;
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32 comma 1 lettere a), b) e c) del D.Lgs. 241/1997;
- associazioni che raggruppano prevalentemente soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i Caf - dipendenti;
- i Caf - imprese;
- coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale;
- i notai iscritti nel ruolo di cui all'art. 24 L. 89/1913;
- gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari;
- gli studi professionali e le società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli, come specificati dal decreto dirigenziale 18 febbraio 1999, per le dichiarazioni da loro predisposte.

Obblighi dell'intermediario abilitato

1. rilascio al dichiarante dell'impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione

Contestualmente alla ricezione della dichiarazione predisposta dal contribuente o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'intermediario deve rilasciare al dichiarante in forma libera l'impegno, datato e sottoscritto, a presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione, precisando se essa gli è stata consegnata già compilata o è stata da lui predisposta.

2. Trasmissione della dichiarazione

Entro il termine legislativo previsto (dichiarazione IVA 2016: 30 SETTEMBRE 2016) l'intermediario deve provvedere alla trasmissione telematica delle dichiarazioni per le quali si è assunto il relativo impegno. Si considerano in ogni caso tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto.

3. Rilascio al dichiarante dell'originale della dichiarazione e della copia della comunicazione dell'avvenuto ricevimento della stessa da parte dell'Agenzia delle Entrate

Trasmessa la dichiarazione, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione per via telematica, l'originale della stessa, debitamente sottoscritta dal contribuente, unitamente a copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento, deve essere rilasciata al dichiarante da parte dell'intermediario.

La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione della dichiarazione per via telematica, è trasmessa telematicamente all'intermediario che ha effettuato l'invio, che deve consegnarne una copia al dichiarante. Quest'ultimo deve conservarla, unitamente all'originale della dichiarazione ed alla restante documentazione per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973 in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

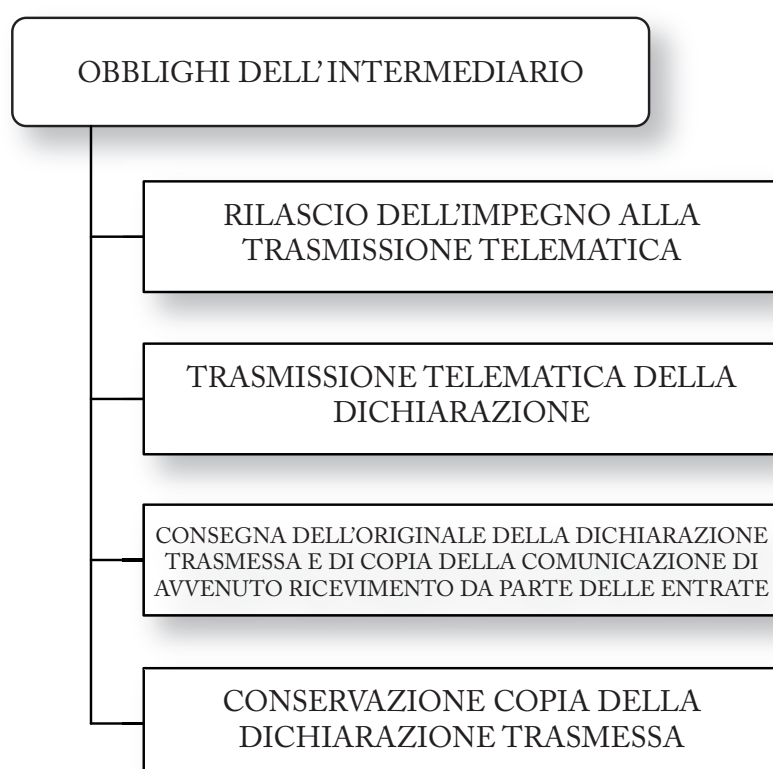
4. Conservazione di copia delle dichiarazioni trasmesse

L'intermediario deve conservare, per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo, copia delle dichiarazioni trasmesse.

La conservazione può avvenire anche su supporto informatico.

Responsabilità dell'intermediario abilitato

- **Sanzione** da euro 516 a euro 5.164, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni (artt. 7-bis, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241), con possibilità di utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso;
- **Revoca dell'abilitazione**, in caso di gravi o ripetute irregolarità commesse nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni, o in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.



c) Presentazione tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni)

Anche le Amministrazioni, comprese quelle con ordinamento autonomo, sono tenute a presentare la dichiarazione IVA esclusivamente per via telematica, mediante il servizio Entratel o avvalendosi dei seguenti altri incaricati (Circolare 24/E/2001):

- del Ministero dell'Economia e delle Finanze anche tramite il proprio sistema informativo, per le dichiarazioni delle amministrazioni dello Stato per le quali, nel periodo d'imposta cui le stesse si riferiscono, ha disposto l'erogazione sotto qualsiasi forma di compensi od altri valori soggetti a ritenuta alla fonte;
- delle Amministrazioni di cui all'art. 1, co. 2, D.Lgs. 165/2001, per le dichiarazioni degli uffici o delle strutture ad esse funzionalmente riconducibili.

Ciascuna Amministrazione nel proprio ambito può demandare la trasmissione delle dichiarazioni in base all'ordinamento o modello organizzativo interno.

d) Dichiarazione trasmessa da società appartenenti a gruppi (art. 3, comma 2-bis)

Nell'ambito di un **gruppo**, la trasmissione telematica delle dichiarazioni relative a soggetti ad esso appartenente può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo **esclusivamente** attraverso il **servizio telematico Entratel**.

Si considerano appartenenti al gruppo:

- l'ente (anche non commerciale) o la società (anche di persone) controllante;
- le società controllate, ovvero le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante, o tramite altra società controllata da questa, per una percentuale superiore al 50% del capitale fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente.

Tale disposizione si applica, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato.

Per incaricare un'altra società del gruppo della presentazione telematica della propria dichiarazione, la società dichiarante deve consegnare la dichiarazione, sottoscritta, alla società incaricata.

La società incaricata deve osservare tutti gli adempimenti previsti per gli intermediari abilitati e descritti cioè:

- rilasciare l'impegno alla trasmissione;
- trasmettere telematicamente nei termini la dichiarazione;
- rilasciare l'originale della dichiarazione trasmessa e copia della comunicazione di avvenuto ricevimento da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- conservare copia della dichiarazione.

TERMINI DI PRESENTAZIONE

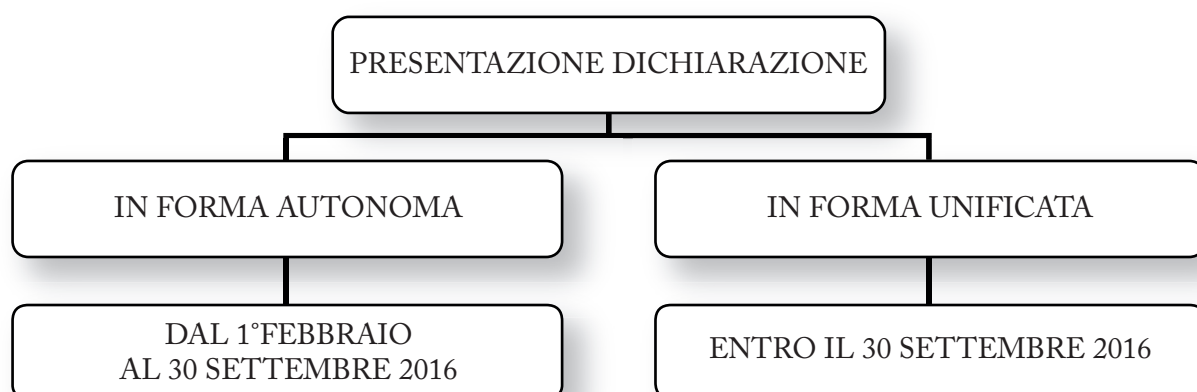
La dichiarazione IVA:

- in forma **autonoma** deve essere presentata nel periodo compreso tra il **1° febbraio ed il 30 settembre 2016**;
- in forma **unificata** deve essere presentata **entro il 30 settembre 2016**.



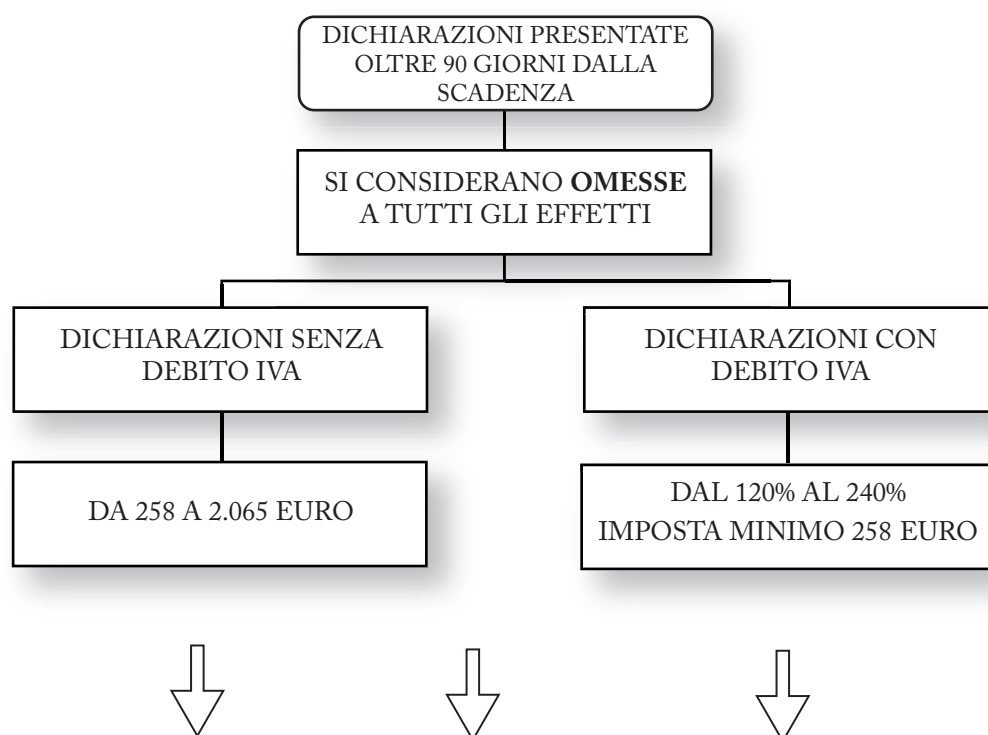
Circolare 6/E del 25 gennaio 2002

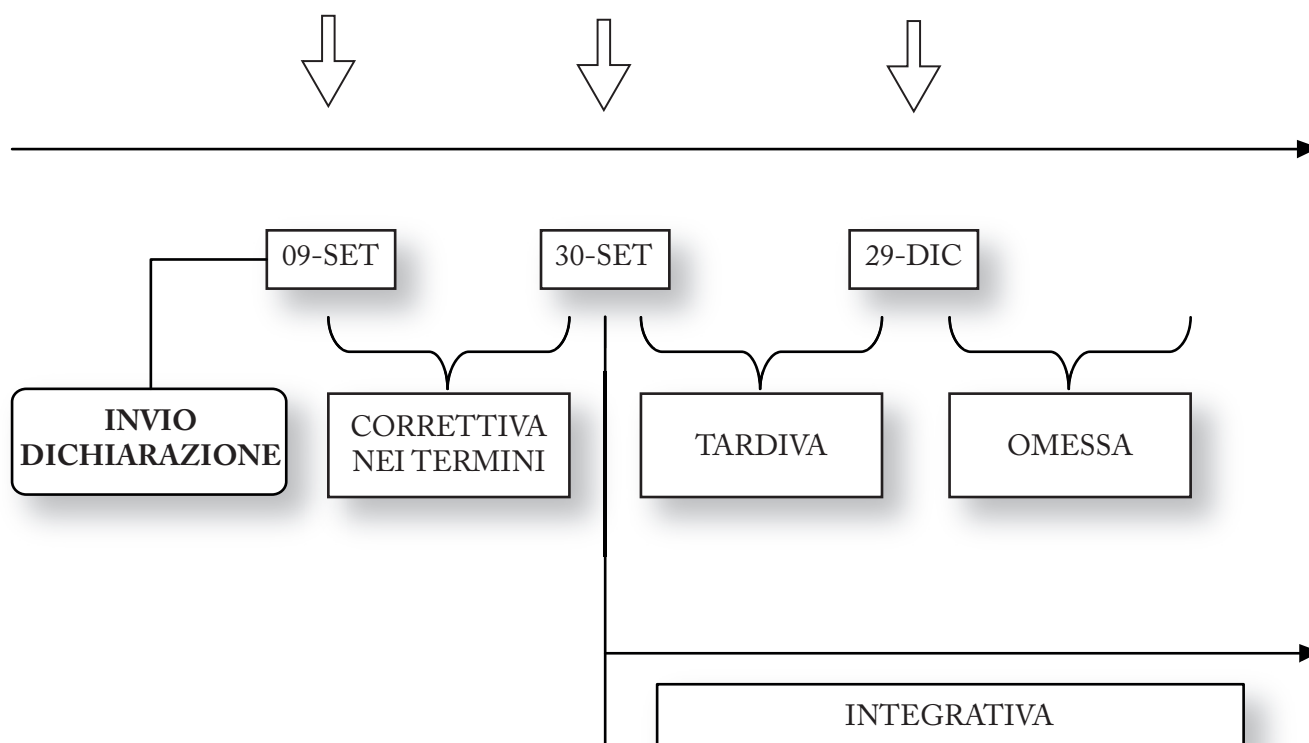
La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui si è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.



La dichiarazione IVA presentata **entro 90 giorni** dalla scadenza dei termini sopra indicati si considera **valida**, salvo l'applicazione delle sanzioni previste dalle legge (sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.065, riducibile ad euro 25, ossia a 1/10 del minimo, per effetto del ravvedimento operoso ex art. 13 D.Lgs. 472/1997).

Quella presentata **dopo 90 giorni** si considera **omessa**, ma **costituisce titolo per la riscossione** dell'imposta che risulta dovuta.





Altra ipotesi che si può presentare è quella della **dichiarazione infedele** (Circolare 23/1999), che si sostanzia nella:

- indicazione dell'imposta inferiore a quella dovuta;
- indicazione di credito detraibile o rimborsabile superiore a quello spettante.

La sanzione prevista (art. 5, co. 4, D.Lgs. 471/1997) va dal 100% al 200% della differenza tra imposta dichiarata e imposta dovuta o credito indicato in dichiarazione e credito spettante.

Il caso di **dichiarazione irregolare** (ovvero dichiarazione con errori di tipo formale: non redatta in conformità al modello approvato, omissione o errata indicazione numero partita IVA o codice fiscale,) è punito con sanzione amministrativa che va da euro 258 ad euro 2.065.

È in ogni caso possibile la regolarizzazione tramite l'istituto del ravvedimento operoso.

DICHIARAZIONE IVA CASI PARTICOLARI

FALLIMENTO E LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA

Fallimento dichiarato nel corso del periodo di imposta 2015

Nel caso di **fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa** dichiarati nel corso del periodo 2015, i **curatori fallimentari** o i **commissari liquidatori** devono innanzitutto presentare esclusivamente in via telematica, entro 4 mesi dalla nomina, apposita dichiarazione (**Modello IVA 74-bis** approvato con Provvedimento 16 gennaio 2012) con riferimento alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa.

La funzione di questa dichiarazione è quella di consentire all'Erario l'eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale, mentre non legittima la richiesta di rimborso dell'eventuale credito IVA dell'impresa fallita, che potrà essere fatto valere solamente dopo la presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività (art. 35 D.P.R. 633/1972).

Per quanto concerne la **dichiarazione IVA relativa all'anno in cui ha inizio la procedura concorsuale**, essa deve essere presentata in forma autonoma e deve comporsi di **due moduli**:

- uno per le operazioni registrate dal 1° gennaio alla data di dichiarazione di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, ovvero le operazioni effettuate prima dell'assoggettamento alla procedura concorsuale; va quindi barrata la casella di cui al rigo VA3:

VA3 Riservato ai curatori fallimentari e ai commissari liquidatori (da compilare soltanto per l'anno di inizio della procedura)
Barrare la casella se il modulo è relativo all'attività della prima frazione d'anno ☐ 1 ☐

- uno per le operazioni che vanno dal giorno successivo alla data di dichiarazione di fallimento o liquidazione coatta amministrativa fino al 31 dicembre, ovvero le operazioni effettuate dal curatore a partire dall'inizio della procedura.

In entrambi i moduli devono essere compilati tutti i quadri, comprese la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 del quadro VL, ad eccezione dei quadri VT e VX, che vanno compilati solo nel modulo 01. Per quanto riguarda il quadro VX la compilazione dipende dalla presenza di un debito IVA o di un credito IVA risultante dal primo modulo relativo alla frazione d'anno antecedente la dichiarazione di fallimento o liquidazione coatta amministrativa.

Debito IVA	☞	Pioché i saldi risultanti dalla sezione 3 del quadro VI dei due moduli non possono essere né compensati né sommati fra loro: nel quadro VX va riportato solo il credito o il debito risultante dal quadro VL del modulo relativo al 2° periodo (dopo la dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa).
Credito IVA	☞	Nel quadro VX vanno riportati i saldi sommati o compensati tra loro, risultanti dalla sezione 3 del quadro VL di ciascun modulo.

La dichiarazione IVA deve essere presentata in **via autonoma** e trasmessa telematicamente; va compilato il quadro del Frontespizio dedicato al “*Dichiarante diverso dal contribuente*” riportando i seguenti dati in relazione al curatore o commissario liquidatore:

- codice fiscale;
- codice carica ("3" in caso di curatore, "4" in caso di commissario liquidatore);
- dati anagrafici.

Va inoltre barrata la casella "Art. 74 bis", indicata la data di nomina del curatore o commissario liquidatore, la data di inizio della procedura e se la procedura è ancora in corso.

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.)	Codice fiscale del sottoscrittore										Codice carica		Codice fiscale società dichiarante									
	Cognome										Nome										Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐	
	Data di nascita giorno mese anno			Comune (o Stato estero) di nascita										Provincia (sigla)								
	Art. 74 bis ☐	Data di nomina	giorno	mese	anno	Data di inizio procedura o del decesso del contribuente	giorno	mese	anno	Data di fine procedura	giorno	mese	anno	Procedura non ancora terminata ☐								

Fallimento dichiarato dopo la chiusura del periodo di imposta 2015

Nell'ipotesi in cui la procedura concorsuale abbia inizio nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2016 e il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione IVA 2016, e quest'ultima dichiarazione non sia stata ancora presentata, essa deve essere presentata dal curatore o dal commissario liquidatore nei termini ordinari ovvero entro 4 mesi dalla nomina se questo termine scade successivamente al termine ordinario di presentazione.

Anche in questo caso resta fermo l'obbligo di presentare al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate esclusivamente per via telematica ed entro quattro mesi dalla nomina del curatore fallimentare, lo specifico modello IVA 74-bis approvato con Provvedimento del 16 gennaio 2012.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

1. Fallimento società Alfa Srl dichiarato in data 31 gennaio 2016 ⇨ presentazione dichiarazione IVA entro il 30 settembre 2016
2. Fallimento società Beta Srl dichiarato in data 30 giugno 2016 ⇨ presentazione dichiarazione IVA entro il 31 ottobre 2016

CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

I soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del 2015 devono presentare l'ultima dichiarazione annuale IVA entro i normali termini di presentazione.

Le persone fisiche dovranno pertanto presentarla in forma unificata, sempre che obbligate alla trasmissione della dichiarazione dei redditi, mentre gli altri soggetti dovranno trasmetterla in forma autonoma, salvo il caso in cui la cessazione dell'attività abbia effetto al 31 dicembre 2015, e quindi il periodo di imposta coincida con l'anno solare, e sussista l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Per le imprese l'attività si considera cessata alla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda.

ESISTENZA DI DUE PARTITE IVA NEL CORSO DEL 2015

Nel caso in cui un contribuente abbia cessato l'attività, con chiusura della partita IVA, nel corso del 2015, per poi riaprirne una nuova nel corso dello stesso anno, per la stessa attività o per un'altra, va presentata un'unica dichiarazione IVA composta da:

- **frontespizio** ➤ con indicazione della partita IVA in essere per la nuova attività;
- **modulo 1** ➤ con indicazione dei dati relativa all'ultima attività esercitata. In tale modulo vanno compilati tutti i quadri, compresi i quadri VT e VX nei quali riepilogare i dati di entrambe le attività;
- **modulo 2** ➤ con indicazione dei dati relativi alla prima attività esercitata e indicazione nel campo 1 del rigo VA1 della corrispondente partita IVA.

SOGGETTI NON RESIDENTI

I soggetti non residenti che pongono in essere operazioni rilevanti ai fini IVA in Italia, e siano tenuti ad assolvere i relativi obblighi, in assenza di **stabile organizzazione**, devono farlo attraverso:

- la nomina di un rappresentante fiscale;
- l'identificazione diretta;

fattispecie che sono alternative tra loro.



L'**identificazione diretta** consiste nell'aprire direttamente una partita IVA in Italia ed è consentita agli operatori di Paesi Ue o extra-Ue, con i quali sussistono accordi di assistenza reciproca in materia di imposte indirette.

Il **rappresentante fiscale** è invece un soggetto, persona fisica o giuridica residente nel territorio dello Stato, che deve adempiere tutti gli obblighi, risultando solidalmente responsabile, ed esercitare tutti i diritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in nome e per conto dell'operatore non residente rappresentato, per conto del quale deve aprire autonoma partita IVA.

Mentre uno stesso soggetto può essere il rappresentante fiscale di più operatori non residenti, per i quali deve aprire distinte posizioni IVA, un operatore estero non può avere più rappresentanti fiscali in Italia.

A seconda della forma adottata dal soggetto non residente nel corso del 2015, stabile organizzazione piuttosto che identificazione diretta o rappresentante fiscale, diverse sono le modalità di compilazione e presentazione della relativa dichiarazione annuale IVA.

Rappresentante fiscale

La dichiarazione IVA deve essere presentata in forma autonoma indicando nel Frontespizio come contribuente il soggetto non residente e come dichiarante il rappresentante fiscale (codice carica "6").

In caso di variazione del rappresentante fiscale nel corso del periodo di imposta, la dichiarazione, comprensiva in un unico modulo per tutte le operazioni effettuate nell'anno, deve essere presentata dal rappresentante vigente al momento della presentazione della dichiarazione.



Identificazione diretta

La dichiarazione IVA deve essere presentata in forma autonoma indicando nel Frontespizio come contribuente il soggetto non residente.

Nel caso in cui quest'ultimo non sia una persona fisica, va compilata anche la sezione dedicata al dichiarante, nella quale va indicato il relativo rappresentante, legale o negoziale (codice carica "1").

Stabile organizzazione

La dichiarazione IVA deve essere presentata in forma autonoma o unificata, sulla base delle norme generali, con indicazione della stabile organizzazione nel Frontespizio come contribuente e del relativo rappresentante, legale o negoziale (codice carica "1"), quale dichiarante.

Circolare 37/2011

Disciplina relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese da soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia

- Per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, debitore dell'imposta è:
 - il cessionario o committente ove la stabile organizzazione del prestatore non partecipi all'effettuazione dell'operazione;
 - il cedente o prestatore ove la stabile organizzazione del prestatore partecipi all'effettuazione dell'operazione.
- Per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non residenti né stabiliti nel territorio dello Stato e per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non soggetti passivi d'imposta, debitore dell'imposta è in ogni caso il cedente o prestatore. Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture

non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo.

Risoluzione 108/2011

La Risoluzione 108 del 24.11.2011 ha chiarito che la stabile organizzazione italiana di una società non residente può recuperare, tramite la detrazione, il credito IVA relativo alle operazioni in precedenza effettuate con la partita IVA di identificazione diretta, senza ricorrere, quindi, alla procedura di rimborso.

Quanto agli adempimenti dichiarativi, in mancanza di una disciplina espressa ai fini IVA, l'operazione (chiusura della partita IVA relativa all'identificazione diretta del soggetto non residente e contestuale costituzione di una stabile organizzazione italiana) deve essere assimilata a un'operazione straordinaria di trasformazione.

Rappresentanza fiscale e identificazione diretta

Nell'ipotesi in cui un soggetto non residente abbia operato nel corso del 2015, non contemporaneamente in quanto i due istituti sono alternativi, sia tramite rappresentante fiscale sia identificandosi direttamente, deve essere presentata, da parte del soggetto operante alla data di presentazione della dichiarazione, un'unica dichiarazione IVA composta da più moduli, uno per ogni istituto di cui si è avvalso il soggetto non residente.

I casi che si possono presentare sono riportati nei prospetti sottostanti.

Passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta

nel corso del 2015	La dichiarazione IVA deve essere costituita da: frontespizio: indicazione del soggetto non residente quale contribuente e della partita IVA attribuita a seguito della presentazione del modello ANR utilizzato per l'identificazione diretta; modulo 1: indicazione delle operazioni effettuate avvalendosi dell'identificazione diretta, compilando solo in questo modulo la sezione 2 del quadro VA, le sezioni 2 e 3 del quadro VL, nonché i quadri VC, VI, VH, VT, VX e VO riepilogativi di tutte le operazioni effettuate dal soggetto non residente; modulo 2: indicazione delle operazioni effettuate avvalendosi del rappresentante fiscale. Nel campo 5 del rigo VA1 va indicata la partita IVA utilizzata da quest'ultimo e rilasciata a seguito della presentazione del modello AA7 o AA9.
--------------------	---

tra il 1° gennaio 2016 e la data di presentazione della dichiarazione	La dichiarazione IVA relativa al 2015 deve essere costituita da un solo modulo nel quale vanno riepilogate le operazioni effettuate nel corso del periodo di imposta. Nella sezione del Frontespizio dedicata al contribuente vanno indicati i dati del soggetto non residente a seguito della presentazione del modello ANR utilizzato per l'identificazione diretta. Nel campo 5 del rigo VA1 va indicata la partita IVA estinta utilizzata dal rappresentante fiscale.
---	---

Passaggio da identificazione diretta a rappresentante fiscale

nel corso del 2015	La dichiarazione IVA deve essere costituita da: frontespizio: indicazione del soggetto non residente quale contribuente e della partita IVA attribuita a seguito della presentazione del modello AA7 o AA9 ed utilizzata dal rappresentante fiscale; indicazione quale dichiarante del rappresentante fiscale (codice carica "6"); modulo 1: indicazione delle operazioni effettuate avvalendosi dell'istituto del rappresentante fiscale, compilando solo in questo modulo la sezione 2 del quadro VA, le sezioni 2 e 3 del quadro VL, nonché i quadri VC, VI, VH, VT, VX e VO riepilogativi di tutte le operazioni effettuate dal soggetto non residente; modulo 2: indicazione delle operazioni effettuate avvalendosi dell'istituto dell'identificazione diretta. Nel campo 5 del rigo VA1 va indicata la partita IVA utilizzata dal soggetto non residente ed estinta.
tra il 1° gennaio 2016 e la data di presentazione della dichiarazione	La dichiarazione IVA relativa al 2015 deve essere costituita da un solo modulo nel quale vanno riepilogate le operazioni effettuate nel corso del periodo di imposta. Nella sezione del Frontespizio dedicata al contribuente vanno indicati i dati del soggetto non residente a seguito della presentazione del modello AA7 o AA9. Nel campo 5 del rigo VA1 va indicata la partita IVA estinta utilizzata dal rappresentante fiscale.

Stabile organizzazione e rappresentanza fiscale/identificazione diretta

L'art. 11 del D.L. 135/2009, in vigore dal 26 settembre 2009, nel modificare il secondo comma dell'art. 17 D.P.R. 633/1972, ha escluso la possibilità per un soggetto non residente di assumere una duplice posizione ai fini IVA.

La presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato inibisce l'operatività nello stesso tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre.

Viene quindi ricondotta alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato l'attività fiscalmente rilevante ai fini IVA, sia essa effettivamente compiuta mediante la stabile organizzazione, o sia essa svolta direttamente dal soggetto non residente.

ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ E CONTABILITÀ SEPARATE

Per i soggetti che nel corso del 2015 hanno svolto più attività e che, per obbligo o per opzione, hanno adottato la contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972, la dichiarazione IVA deve essere costituita da:

- *un frontespizio*;
- *tanti moduli* quante sono le contabilità separate, tenendo presente che:
 - in ogni modulo devono essere indicati i dati relativi alla sezione 1 del quadro VA e alla sezione 1 del quadro VL, nonché i dati dei quadri VE, VF e VJ, in quanto essi riguardano ogni singola contabilità;
 - nel modulo 1, oltre i dati esposti nel punto precedente e relativi alla contabilità separata descritta nel modulo stesso, vanno compilate la sezione 2 del quadro VA, le sezioni 2 e 3 del quadro VL nonché i quadri VB, VC, VD, VI, VH, VK, VT, VX e VO, in quanto i dati in essi contenuti riguardano il complesso delle attività svolte dal contribuente.



Nel caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separata, tra cui un'attività per la quale è previsto l'esonero dalla presentazione della dichiarazione, non vi è l'obbligo di inserire il relativo modulo nella dichiarazione IVA.

Nel caso di esercizio di attività imponibili ed attività esenti con contabilità separate, nella dichiarazione IVA va inserito anche il modulo relativo all'attività esente esercitata.

Se per l'attività esente ci si è avvalsi della dispensa dagli adempimenti ex art. 36-bis, nel modulo relativo all'attività esente devono essere indicati i dati relativi agli acquisti e alle operazioni esenti di cui ai nn. 11, 18 e 19 dell'art. 10, per le quali permane l'obbligo di fatturazione e registrazione.

Periodicità delle liquidazioni IVA

Per determinare la periodicità, mensile o trimestrale, delle liquidazioni IVA con riferimento ai contribuenti che esercitano più attività con contabilità separate, è necessario distinguere tra:

- **contribuenti obbligati per legge alla tenuta di contabilità separate** ➤ fanno riferimento al volume d'affari di ogni attività gestita con contabilità separata.

Il contribuente potrebbe pertanto essere tenuto a liquidare l'IVA mensilmente per una o più attività e trimestralmente per le altre.

Ai sensi dell'art. 36, comma 2 e 4, D.P.R. 633/1972, la separazione contabile delle attività è obbligatoria per i soggetti che esercitano:

- contemporaneamente arti e professioni e attività di impresa;
- commercio al minuto con applicazione del metodo della ventilazione dei corrispettivi e commercio di altri prodotti o svolgimento di altra attività di impresa;
- attività agricole in regime speciale e altra attività di impresa;
- attività di intrattenimento in regime speciale e altra attività di impresa;
- attività spettacolistiche in regime speciale e altra attività di impresa.

- **contribuenti che optano per la tenuta di contabilità separate** ➤ fanno riferimento al volume d'affari complessivo di tutte le attività.

Liquidazioni IVA trimestrali

Sono ammessi alle liquidazioni IVA trimestrali (con maggiorazione del saldo a debito della liquidazione trimestrale dell'1% a titolo di interessi):

- imprese e lavoratori autonomi esercenti attività di prestazioni di servizi che hanno realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a 400.000 euro;
- imprese e lavoratori autonomi esercenti attività diverse da quelle del punto precedente che hanno realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a 700.000 euro.

Non concorrono alla determinazione del volume d'affari IVA i **passaggi interni** tra attività separate: essi, compresi nel quadro VE dei singoli moduli, vanno indicati, unitamente alle cessioni di beni ammortizzabili, nel rigo VE40.

VE40 (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni

,00

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Nel caso di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, quali:

- fusione;
- scissione;
- conferimento;
- cessione o donazione d'azienda;
- successione ereditaria;
-

Trasformazione avvenuta nel corso del periodo di imposta 2015

- **frontespizio** ☞ con indicazione della denominazione o ragione sociale, codice fiscale, partita IVA del soggetto risultante dalla trasformazione soggettiva;
- **modulo 1** (soggetto avente causa) ☞ con compilazione di tutti i quadri, compresa la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 di quello VL, in cui vanno indicati i dati relativi alle operazioni effettuate nel corso del 2015 dal soggetto avente causa e quelli relativi alle operazioni effettuate dal soggetto dante causa nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta la trasformazione soggettiva. Vanno inoltre compilati i quadri VT e VX nei quali riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;
- **modulo 2** (soggetto dante causa) ☞ con compilazione di tutti i quadri, compresa la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 di quello VL, in cui vanno indicati i dati relativi alle operazioni effettuate nel corso del 2015 dal soggetto dante causa fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data in cui è avvenuta la trasformazione soggettiva. Nel campo 1 del rigo VA1 deve essere indicata la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce.

- dal soggetto avente causa se l'operazione ha comportato la cessione del debito/credito IVA. L'avente causa presenterà la dichiarazione IVA con le stesse modalità descritte nel caso di estinzione del soggetto dante causa, indicando, nel campo 1 del rigo VA1, la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce, e barrando la casella 2.

MA **agenzia entrate**

CODICE FISCALE

QUADRI VA - VB
INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ
ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI Mod. N. **02**

Partita IVA
soggetto dante
causa

QUADRO VA
INFORMAZIONI E DATI
RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Sez. 1 - Dati analitici generali

VA1 Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie
In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc. 1

Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'IVA 2 ☒

Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie
Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie 3 ☐ 4 Credito dichiarazione IVA/2015 ceduto ,00

Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa
Indicare la partita IVA relativa all'istituto in precedenza adottato 5

Il soggetto dante causa presenterà invece la propria dichiarazione per rilevare le operazioni effettuate nel corso del 2015 relativamente alle attività non trasferite, barrando la casella 3 del rigo VA1 per comunicare di aver partecipato ad un'operazione straordinaria e indicando nel campo 4 il credito risultante dalla dichiarazione IVA 2015 ceduto, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione.

MA **agenzia entrate**

CODICE FISCALE

QUADRI VA - VB
INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ
ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI Mod. N. **02**

Dichiarazione
dante causa
non estinto

QUADRO VA
INFORMAZIONI E DATI
RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Sez. 1 - Dati analitici generali

VA1 Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie
In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc. 1

Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'IVA 2 ☐

Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie
Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie 3 ☒ 4 Credito dichiarazione IVA/2015 ceduto ,00

Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa
Indicare la partita IVA relativa all'istituto in precedenza adottato 5

Credito IVA da dich.
annuale 2015 ceduto

- da entrambi i soggetti se l'operazione **non** ha comportato la **cessione** del **debito/credito IVA**.

Trasformazione avvenuta tra il 1° gennaio 2016 e la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA

Con estinzione del soggetto dante causa

Il soggetto risultante dalla trasformazione dovrà presentare oltre la propria dichiarazione anche quella del soggetto dante causa estinto, sempre che quest'ultimo non abbia già adempiuto prima dell'estinzione. Quest'ultima dichiarazione dovrà essere presentata in forma autonoma con indicazione del sogget-

to estinto quale contribuente e del soggetto avente causa quale dichiarante (con indicazione del codice carica "9").

Senza estinzione del soggetto dante causa

Entrambi i soggetti presenteranno la propria dichiarazione.

CASI PARTICOLARI

• **Operazione straordinaria e contabilità separate**

Nel caso in cui uno o più soggetti partecipanti all'operazione straordinaria abbia tenuto contabilità separate ex art. 36 ai fini compilativi della dichiarazione IVA è necessario distinguere tra diverse fattispecie.

Se le *contabilità separate sono tenute solo dal contribuente dichiarante*, egli dovrà compilare:

- il frontespizio con i suoi dati anagrafici;
- tanti moduli (per se stesso) quante sono le contabilità tenute, indicando solo nel modulo 1 i dati riepilogativi di tutte le attività esercitate (VC, VH, VK, VO, Sez. 2 VA, Sez. 2 e 3 VL) e compilando solo nel predetto modulo il quadro VT e quello VX, riassuntivi dei dati di tutti i soggetti partecipanti all'operazione;
- tanti moduli quanti sono i soggetti partecipanti alla trasformazione, in cui indicare i dati relativi alla frazione d'anno antecedente alla trasformazione e compilare tutti i quadri relativi all'attività svolta, compresa la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 di quello VL.

Se le *contabilità separate sono tenute non dal contribuente dichiarante, ma da uno o più soggetti partecipanti all'operazione straordinaria*, il contribuente dovrà compilare:

- il frontespizio con i suoi dati anagrafici;
- il modulo 1 (per se stesso), in cui indicare i dati relativi all'attività svolta, compresa la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 di quello VL. In tale modulo va compilato il quadro VT e quello VX, riassuntivi dei dati di tutti i soggetti partecipanti all'operazione;
- tanti moduli quante sono le contabilità tenute, per ogni soggetto avente contabilità separate, indicando solo nel primo dei moduli relativo a ciascun soggetto, i dati riepilogativi di tutte le attività esercitate (VC, VH, VK, VO, Sez. 2 VA, Sez. 2 e 3 VL).

Se le *contabilità separate sono tenute sia dal contribuente dichiarante, sia da uno o più soggetti partecipanti all'operazione straordinaria*, il contribuente dovrà compilare:

- il frontespizio con i suoi dati anagrafici;
- tanti moduli (per se stesso) quante sono le contabilità tenute, indicando solo nel modulo 1 i dati riepilogativi di tutte le attività esercitate (VC, VI, VH, VK, VO, Sez. 2 VA, Sez. 2 e 3 VL) e compilando solo nel predetto modulo il quadro VT e quello VX, riassuntivi dei dati di tutti i soggetti partecipanti all'operazione;
- tanti moduli quante sono le contabilità tenute, per ogni soggetto avente contabilità separate, indicando solo nel primo dei moduli relativo a ciascun soggetto, i dati riepilogativi di tutte le attività esercitate (VC, VH, VK, VO, Sez. 2 VA, Sez. 2 e 3 VL).

• **Scissione senza trasferimento di aziende e complessi aziendali**

In caso di scissione che comporti il trasferimento di aziende o complessi aziendali (sia essa totale, con conseguente estinzione della società scissa, che parziale), si verifica una situazione di continuità ai fini IVA tra i soggetti partecipanti: i diritti e gli obblighi IVA sono cioè assunti dalle società beneficiarie del trasferimento.

Ai fini dichiarativi si applicano le regole generali sopra esposte in tema di operazioni straordinarie.

Un caso particolare è regolato dall'art. 16, comma 12, L. 537/1993 e riguarda l'ipotesi di scissione totale non comportante trasferimento di aziende o complessi aziendali. In tal caso l'obbligo dichiarativo ricade sulla società beneficiaria indicata nell'atto di scissione (o quella nominata per prima nello stesso), con

responsabilità solidale delle altre beneficiarie, la quale indicherà nel quadro dedicato al contribuente i dati anagrafici della società scissa in quello dedicato al dichiarante i propri dati con il codice carica "9".

• Successione ereditaria: decesso del contribuente

Nel caso di contribuente deceduto nel corso del 2015 è necessario distinguere tra:

- *continuazione dell'attività del de cuius da parte dell'erede o degli eredi* ⇨ la dichiarazione IVA va presentata secondo le regole generali descritte nell'ambito delle trasformazioni soggettive;
- *mancata prosecuzione dell'attività del de cuius da parte dell'erede o degli eredi* ⇨ la dichiarazione IVA deve essere presentata dall'erede che deve indicare i propri dati nella sezione del Frontespizio dedicata al dichiarante con codice carica "7". La dichiarazione IVA va presentata all'interno del modello Unico 2016 se il contribuente era tenuto alla presentazione della dichiarazione unificata.

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.)	Codice fiscale del sottoscrittore										Codice carica		Codice fiscale società dichiarante									
											7											
	Cognome										Nome										Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐	
	Data di nascita giorno mese anno										Comune (o Stato estero) di nascita										Provincia (sigla)	
Dati dell'erede		Art. 74 bis		Data di nomina		giorno mese anno		Data di inizio procedura o del decesso del contribuente		giorno mese anno		Data di fine procedura		giorno mese anno		Procedura non ancora terminata						
																		Data di decesso del contribuente				

Se invece il contribuente è deceduto nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2016 e la data di presentazione della dichiarazione, e quindi ha svolto la sua attività per tutto il 2015, la dichiarazione IVA deve essere presentata dall'erede che deve indicare i propri dati nella sezione del Frontespizio dedicata al dichiarante con codice carica "7".

Circolare 113/E del 31 maggio 2000: la dichiarazione IVA deve essere compresa nel Modello Unico 2016 se il contribuente deceduto era tenuto alla presentazione della dichiarazione unificata.

Art. 35-bis D.P.R. 633/1972: gli adempimenti IVA derivanti dalle operazioni effettuate dal contribuente deceduti, anche se i relativi termini sono scaduti non oltre quattro mesi dalla data del decesso, possono essere adempiuti dagli eredi entro i sei mesi da tale data.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Il sig. Rossi, imprenditore individuale, è deceduto il 7 agosto 2015. Il figlio prosegue l'attività del padre, mantenendo la stessa periodicità di liquidazione dell'IVA (trimestrale).

La dichiarazione IVA relativa al 2015 dovrà pertanto essere presentata dal figlio erede nell'ambito della sua dichiarazione unificata, e dovrà essere composta da due moduli:

- Modulo 1 per se stesso, contenente i dati relativi alla frazione d'anno successiva all'ultima liquidazione periodica del padre defunto: dati relativi all'attività svolta

dall'erede dal 8 agosto al 31 dicembre e dati relativi d'anno successiva all'ultima liquidazione periodica eseguita prima del decesso (1 gennaio – 30 giugno). A rigo VA1, campo 1, va indicata la partita IVA del defunto senza barrare la casella 2. In entrambi i moduli vanno compilate la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 del quadro VL, e va sempre riportato il codice fiscale dell'erede nello spazio riservato in alto in ciascuna pagina all'indicazione del codice fiscale.

Rettifica della detrazione per i beni acquisiti a seguito di operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive

Le rettifiche previste dall'art. 19-bis2 per i beni ammortizzabili e gli immobili acquisiti per effetto di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, in capo alle singole società partecipanti alla trasformazione per le quali sono stati compilati i relativi moduli, devono essere ragguagliate al numero di mesi (o trimestri) cui si riferisce ciascun modulo.

Come precisato dalla Circolare 50/E/1996, la società dichiarante (ad esempio la società incorporante) deve operare per i suddetti beni la rettifica rapportandone l'ammontare al numero di mesi (o di trimestri) residui.

Volume d'affari di riferimento per l'applicazione dell'iva nell'anno successivo all'operazione straordinaria o trasformazione sostanziale soggettiva

Ai fini dell'applicazione dell'IVA nell'anno successivo all'operazione straordinaria o alla trasformazione sostanziale (ad esempio per la verifica dello status di esportatore abituale, per l'applicazione del pro-rata provvisorio, per la periodicità mensile o trimestrale delle liquidazioni ecc.), deve essere preso in considerazione il volume d'affari complessivo dell'anno d'imposta in cui è avvenuta l'operazione, risultante dai diversi moduli di cui si compone la dichiarazione.

SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE

Gli enti o società controllanti e controllate possono avvalersi della procedura di liquidazione IVA di gruppo ai sensi dell'art. 73, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 e dell'art. 3 del D.M. 13 dicembre 1979, in base alla quale la liquidazione IVA del gruppo è effettuata accorpando i risultati delle liquidazioni mensili delle controllate e della controllante, compensando pertanto posizioni creditorie e debitorie.

Possono partecipare alla liquidazione IVA di gruppo oltre alla società controllante, le società di capitali controllate, direttamente o indirettamente, per più del 50% fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Per accedere alla procedura è necessario che la capogruppo manifesti l'opzione entro il termine per la liquidazione IVA del mese di gennaio (16 febbraio) con effetto per l'anno in corso: l'opzione va quindi effettuata anno per anno presentando all'Agenzia delle Entrate il modello IVA 26 sottoscritto da tutte le società aderenti alla procedura.

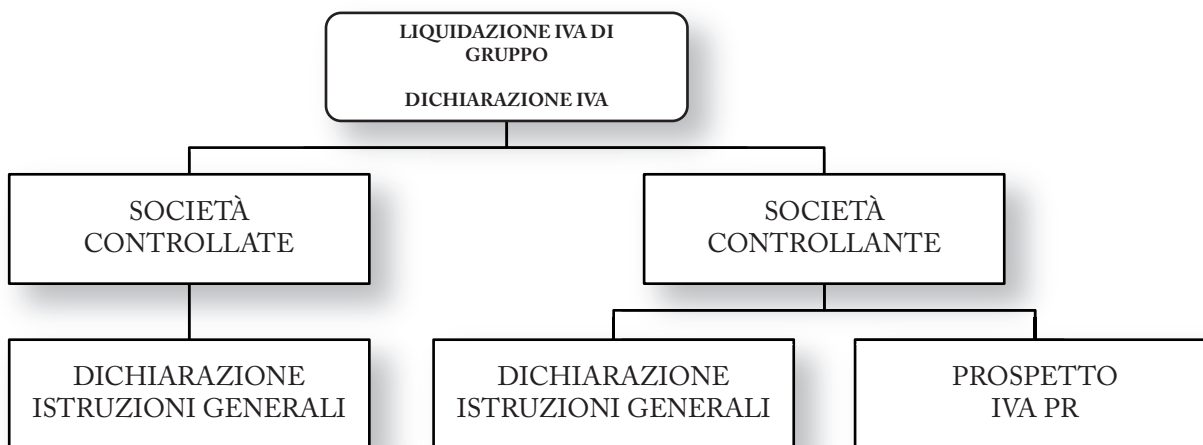
Le eventuali variazioni dei dati relativi agli enti e società controllanti e controllate devono essere comunicate entro 30 giorni dalla relativa data di variazione tramite modello IVA 26-bis.

Non sono trasferibili alla liquidazione IVA di gruppo:

- eventuali crediti IVA maturati da una società nei periodi di imposta anteriori all'inizio alla partecipazione alla procedura di gruppo (art. 1, comma 63, L. 244/2007). Sono quindi trasferibili solo le eccedenze a credito che maturano negli anni di applicazione del regime di gruppo;
- i crediti IVA maturati da società non operative che, ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994, non hanno diritto al rimborso o alla compensazione degli stessi (Risoluzione 11.4.2008 n. 151).

Per quanto riguarda la presentazione della dichiarazione IVA annuale:

- le **società controllate** devono presentare ognuna la propria dichiarazione annuale secondo le istruzioni generali, esclusivamente in forma autonoma, senza alcun allegato;
- le società controllate non devono allegare alla propria dichiarazione né le proprie garanzie né l'attestazione della controllante per il credito compensato; gli importi dei crediti compensati devono essere indicati dalla controllante nel quadro VS del prospetto IVA26PR/2016; le garanzie relative ai crediti compensati devono essere trasmesse alla controllante.
- la **società o ente controllante** deve presentare la propria dichiarazione annuale comprensiva del Prospetto IVA 26PR/2016 che riepiloga la liquidazione IVA di gruppo.



La società o ente controllante deve inoltre presentare, sia che venga richiesto o meno il rimborso, al competente agente della riscossione:

- le garanzie prestate dalla singole società partecipanti alla liquidazione di gruppo per i rispettivi crediti compensati;
- la garanzia prestata dalla controllante per l'eventuale eccedenza di credito di gruppo compensata.

• Incorporazione società controllante

Nel caso in cui la società controllante venga incorporata da una società esterna al gruppo priva dei requisiti di controllo previsti dall'art. 73 nei confronti della controllante stessa, si possono verificare due casi:

- *la procedura IVA di gruppo si interrompe*

L'incorporante deve presentare due dichiarazioni IVA: una per la propria attività esercitata e l'altra, in via autonoma, per conto della incorporante ex controllante. In quest'ultima dichiarazione quale contribuente andranno indicati i dati della società incorporata e quale dichiarante quelli della incorporante con codice carica "9", mentre nel campo "Ultimo mese di controllo" del quadro VK andrà indicato l'ultimo mese in cui sono state effettuate le liquidazioni di gruppo.

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE		
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva 1	Ultimo mese di controllo 2	Denominazione 3
	VK2	Codice		

Inoltre l'eccedenza di credito risultante dal quadro VY del prospetto IVA 26PR/2016 della ex controllante deve essere riportata per la parte compensata nel corso del 2015 nel rigo VA12 della dichiarazione della incorporante e per l'intero importo nel rigo VL8.

QUADRO VY DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA DI GRUPPO		Dichiarazione ex controllante	
VY1	IVA da versare		,00
VY2	IVA a credito da ripartire tra i rigi VY4, VY5 e VY6		,00
VY3	Eccedenza di versamento da ripartire tra i rigi VY4, VY5 e VY6		,00
VY4	Importo di cui si richiede il rimborso di cui da liquidare mediante procedura semplificata	1	,00
		2	,00
VY5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		,00
VY6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1	,00
	Codice fiscale consolidante	2	,00
Dichiarazione incorporante			
VA12	Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società ex controllanti da garantire Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno 1	Importo compensato nell'anno 2015 2	,00
Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile (*) di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*) 2	,00

- *la procedura IVA di gruppo non si interrompe*

In tal caso la procedura IVA di gruppo continua con contabilità separata rispetto a quella della incorporante. Quest'ultima dovrà pertanto presentare due dichiarazioni IVA: una per la propria attività esercitata e l'altra, in via autonoma, per conto della incorporante ex controllante. In quest'ultima dichiarazione quale contribuente andranno indicati i dati della società incorporata e quale dichiarante quelli della incorporante con codice carica "9", mentre nel campo "Ultimo mese di controllo" del quadro VK andrà indicato il mese 13.

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE		
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva 1	Ultimo mese di controllo 2	Denominazione 3
	VK2	Codice		

L'eventuale eccedenza di credito risultante dal quadro VY del prospetto IVA 26PR/2016 della ex controllante potrà essere utilizzata dall'incorporante solo a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è avvenuta la trasformazione e quindi solo nella dichiarazione IVA di tale ultimo predetto anno andrà compilato il rigo VA12 e VL8.

• **Incorporazione società controllata**

Nel caso in cui la società controllata venga incorporata da una società esterna al gruppo, quest'ultima dovrà presentare, in via autonoma, una dichiarazione costituita da due moduli:

- **modulo 1** con i dati relativi all'attività dell'incorporante;

- **modulo 2** con i dati dell'attività dell'incorporata, indicando nel quadro VK dell'incorporata i crediti ed i debiti trasferiti da tale società nel periodo in cui ha partecipato alla liquidazione IVA di gruppo.
- **Incorporazione società controllante da parte di società che partecipa alla liquidazione di gruppo**
 - nel caso in cui la società controllante venga incorporata da una società che partecipa essa stessa alla liquidazione di gruppo, l'incorporante dovrà presentare due dichiarazioni IVA, una per la propria attività esercitata e l'altra, in via autonoma, per conto della incorporata (Risoluzione 367/E del 22 novembre 2002).
- **Ipotesi di cessazione del gruppo**
 - nel caso di controllo cessato nel corso del 2014 e la società ex controllante abbia portato in detrazione il credito a partire dal 1.1.2015, quest'ultima dovrà comprendere nel rigo VL8 della dichiarazione IVA 2016, unitamente all'eventuale credito riportato dall'anno precedente, l'intero importo della eccedenza di credito di gruppo risultante dal prospetto riepilogativo IVAPR quadro VY dell'anno precedente;
 - nel caso di controllo cessato nel corso dell'anno 2015 e la società abbia computato l'eccedenza di credito di gruppo in detrazione dalle proprie liquidazioni periodiche nella frazione dell'anno 2015 successiva alla cessazione del controllo, la società ex controllante deve computare nel rigo VL8 della dichiarazione IVA 2016, l'eccedenza di credito di gruppo risultante dal prospetto riepilogativo IVAPR quadro VY dell'anno precedente;
 - nel caso in cui la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo non sia stata rinnovata nell'anno successivo in capo alla stessa controllante ovvero sia cessata nel corso del 2015, l'eventuale eccedenza di credito di gruppo per la quale non sia stato richiesto il rimborso ma sia stata computata in detrazione dall'ente o società ex controllante, dovrà essere indicata nel rigo VA 12, limitatamente all'importo compensato nell'anno 2015 e per il quale devono essere prestate le garanzie di cui all'art. 6, co. 3, D.M. 13.12.1979.

L'art. 13 D.Lgs. 175/2014, ha sostituito l'art. 38-bis modificando in maniera rilevante la disciplina sull'esecuzione dei rimborsi IVA eliminando l'obbligo di presentazione della garanzia.

In particolare il capo II del decreto, dedicato alle "semplificazioni per i rimborsi", ha eliminato gli adempimenti per i rimborsi IVA fino a 15.000 euro (in luogo dei precedenti 5.000) e disposto lo stop ai limiti di rimborso per tutti i contribuenti c.d. "non a rischio", ovvero coloro i quali hanno presentato la relativa dichiarazione da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa ex art. 10, comma 7, D.L. n. 78/2009), corredata di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la sussistenza di determinate condizioni (patrimonio netto non diminuito di oltre il 40%; cessione di azioni o quote della società per un ammontare non superiore al 50% del capitale sociale; versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi). Prevista, invece, per i soggetti passivi "a rischio" (coloro che esercitano attività d'impresa da meno di due anni; che hanno ricevuto avvisi di accertamento o rettifica dal fisco; che hanno presentato richieste prive del visto di conformità, ecc.), una garanzia triennale a favore dello Stato.

La Circolare 35/E/2015 ha precisato che le disposizioni contenute nel nuovo art. 38-bis trovano applicazione anche nell'ambito dell'IVA di gruppo.

AFFITTO D'AZIENDA

L'imprenditore individuale che decide di affittare la sua unica azienda, perde la qualifica fiscale di imprenditore, e la propria attività è assimilata a quella di chi concede in affitto un bene percependo dei compensi periodici.

Secondo quanto chiarito dalla Circolare 4 novembre 1986, n. 72/14522, il locatore dell'unica azienda data in affitto perde infatti lo status di soggetto passivo di imposta pur conservando la partita IVA che viene "sospesa".

L'art. 67, co. 1, lett. h), D.P.R. 917/1986 stabilisce che l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale non si considera effettuato nell'esercizio di impresa e che i relativi canoni sono qualificati come redditi diversi e, pertanto, non sarà necessario procedere ad emettere fattura con IVA.

Ai fini della presentazione della dichiarazione IVA si possono pertanto presentare i seguenti casi:

Affitto unica azienda da parte di imprenditore individuale per l'intero anno 2015	Locatore: no presentazione dichiarazione IVA Affittuario: presentazione dichiarazione IVA
Affitto unica azienda da parte di imprenditore individuale per parte dell'anno 2015	Locatore: presentazione dichiarazione IVA Affittuario: presentazione dichiarazione IVA
Affitto dell'azienda o di ramo aziendale da parte di società nel corso del 2015 (per intero anno o per parte di esso)	Locatore: presentazione dichiarazione IVA (non si ha sospensione di attività) Affittuario: presentazione dichiarazione IVA

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

L'IVA dovuta risultante dalla dichiarazione annuale 2015 deve essere versata entro il **16 marzo 2016**: il limite minimo di versamento è pari a 10,33 euro (10,00 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

Il versamento deve essere effettuato tramite **modello F24** da trasmettere in via telematica,

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						
				TOTALE A		B	SALDO (A-B)

da compilarsi secondo le seguenti modalità:

- colonna **codice tributo** ➡ il codice da utilizzare per il versamento dell'IVA a debito risultante dalla dichiarazione IVA è il codice **6099** - Versamento IVA sulla base della dichiarazione annuale;
- colonna **rateazione/Regione/Prov./mese rif.** ➡ in tale colonna va indicata la rata che si sta versando unitamente al numero totale di rate prescelto, nel caso in cui il contribuente abbia optato per la rateazione della somma dovuta a titolo di debito annuale IVA. Nel caso di versamento in un'unica soluzione va indicato **0101**;
- colonna **anno di riferimento** ➡ in tale colonna va indicato l'anno di riferimento dell'IVA da versare: con riferimento all'IVA annuale 2016 dovrà pertanto essere indicato "2015";
- colonna **importi a debito versati** ➡ in tale colonna va indicato l'importo dell'IVA a debito risultante dalla dichiarazione IVA 2016.



CASO OPERATIVO

Il professionista che presenta una dichiarazione annuale IVA 2016 da cui emerge un debito di 1.000 euro, decide di versarla in un'unica soluzione alla scadenza del 16 marzo 2016.

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		6099	0101	2015	1.000 00		
codice ufficio	codice atto						
				TOTALE A	1.000 00	B	SALDO (A-B)
							1.000 00


CASO OPERATIVO

La società PRS snc di Diego Rossi, che presenta una dichiarazione annuale IVA 2016 da cui emerge un debito di 1.600 euro, decide di versare l'importo in due rate a decorrere dal 16 marzo 2016.

F24 prima rata (scadenza 16 marzo 2016):

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0102	2015	800 00	
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
TOTALE A				800 00	B
					SALDO (A-B)
					800 00

F24 seconda rata (scadenza 16 aprile 2016):

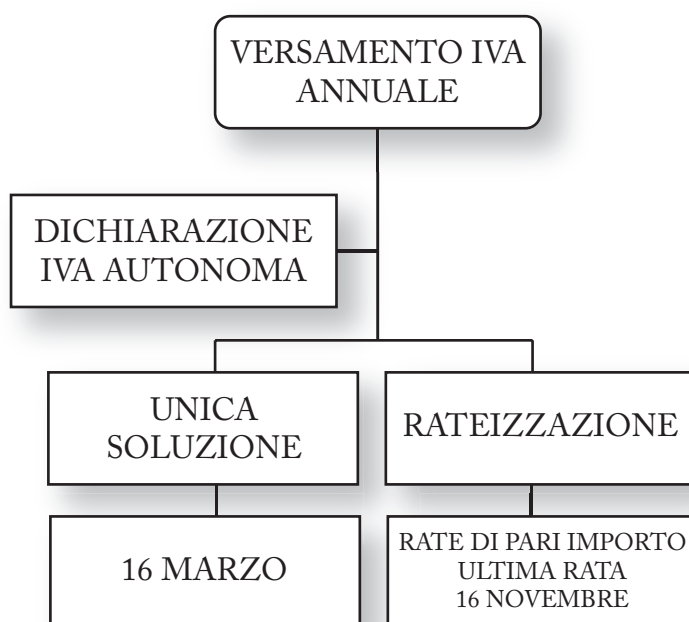
SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0202	2015	800 00	
RITENUTE ALLA FONTE	1668			2 64	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
TOTALE A				802 64	B
					SALDO (A-B)
					802 64

I contribuenti possono versare l'IVA a debito risultante dalla dichiarazione annuale in **unica soluzione** ovvero **rateizzare** quanto dovuto in rate di pari importo che devono essere versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza con ultima rata da versarsi non oltre il 16 novembre.

Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'interesse fisso di rateizzazione pari allo 0,33% mensile (art. 5 del decreto 21 maggio 2009): pertanto la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dello 0,66%, la quarta dello 0,99% e così via.

Se il soggetto è tenuto alla presentazione della **dichiarazione unificata**, il versamento dell'IVA annuale può essere **differito** alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata con la **maggiorazione dello 0,40%** a titolo d'interesse **per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo**.

Di conseguenza i termini di versamento possono differire a seconda che la dichiarazione sia presentata in forma autonoma o unificata:



Dichiarazione IVA autonoma

Il contribuente tenuto alla presentazione della **dichiarazione IVA autonoma** deve obbligatoriamente effettuare il versamento dell'IVA annuale **entro il 16 marzo**, salva la possibilità di rateizzare l'importo, maggiorando dello 0,33% mensile l'ammontare di ogni rata successiva alla prima.

Dichiarazione IVA unificata

Il contribuente tenuto alla presentazione della **dichiarazione IVA in forma unificata** può effettuare il versamento dell'IVA annuale:

- in un'unica soluzione **entro il 16 marzo**;
- in un'unica soluzione **entro la scadenza del modello Unico**, con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi;
- **rateizzando l'importo a decorrere dal 16 marzo**, con la maggiorazione dello 0,33% mensile per l'ammontare di ogni rata successiva alla prima;
- **rateizzando l'importo dalla data di pagamento delle somme dovute in base al modello Unico**, maggiorando dapprima l'importo da versare con lo 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo e quindi aumentando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima.



Per la definizione delle scadenze del modello Unico cui è necessario fare riferimento per il possibile versamento dell'IVA annuale in caso di dichiarazione presentata in forma unificata, si deve distinguere tra persone fisiche/società di persone e società di capitali.

Persone fisiche e società di persone

Persone fisiche e società di persone devono effettuare il versamento del saldo delle imposte dovute entro il **16 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione dei redditi, con possibilità di differirlo entro il trentesimo giorno successivo al 16 giugno con una **maggiorazione dello 0,40%**.

Di conseguenza il versamento dell'IVA annuale relativa al 2015 può essere effettuato alle seguenti scadenze con le relative maggiorazioni (fatta salva la possibilità di rateizzare l'importo):

entro il 16 marzo ☞ senza alcuna maggiorazione a titolo di interessi

dal 17 marzo al 16 aprile ☞ con maggiorazione dello 0,40%

dal 17 aprile al 16 maggio ☞ con maggiorazione dello 0,80%

dal 17 maggio al 16 giugno ☞ con maggiorazione dello 1,20%

dal 17 giugno al 16 luglio ☞ con maggiorazione dello 0,40% sull'importo maggiorato del 1,20%

**CASO OPERATIVO**

La dichiarazione IVA 2016 del sig. Bianchi, da presentarsi in forma unificata, presenta un saldo a debito di 1.000 euro.

Le possibilità di versamento di tale importo sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 1.000,00		€ 1.000,00
16 aprile	€ 1.000,00	€ 4,00	€ 1.004,00
16 maggio	€ 1.000,00	€ 8,00	€ 1.008,00
16 giugno	€ 1.000,00	€ 12,00	€ 1.012,00
16 luglio	€ 1.012,00	€ 4,05	€ 1.016,05

Soggetti Ires

Per i **soggetti Ires** l'individuazione del termine entro cui effettuare il versamento del saldo delle imposte dovute dipende dalla data di chiusura dell'esercizio **e dalla data di approvazione del bilancio**.

Infatti, **se il bilancio viene approvato nei termini ordinari**, ossia entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, il versamento deve essere effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, ovvero entro il trentesimo giorno successivo a tale data con una maggiorazione dello 0,40%.

**CASO OPERATIVO**

La società Gamma Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2015 – 31.12.2015) e con bilancio approvato in data 15 aprile 2016, presenta un debito risultante dalla dichiarazione IVA annuale, da presentarsi in forma unificata, di 14.000 euro.

Poiché il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal Modello Unico è il 16 giugno 2016, le possibilità di versamento del debito IVA sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 14.000,00	/	€ 14.000,00
16 aprile	€ 14.000,00	€ 56,00	€ 14.056,00
16 maggio	€ 14.000,00	€ 112,00	€ 14.112,00
16 giugno	€ 14.000,00	€ 168,00	€ 14.168,00
16 luglio	€ 14.168,00	€ 56,67	€ 14.224,67


CASO OPERATIVO

Per la società Alfa Srl, con periodo di imposta 1.7.2014 – 30.06.2015 e con bilancio in data 14 ottobre 2015, la data del 16 dicembre 2015 rappresenta il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal modello Unico. In questo caso la dichiarazione IVA della società Alfa Srl relativa all'esercizio 2015 non può che essere presentata in forma autonoma, in quanto il suo periodo di imposta non coincide con l'anno solare, e quindi il versamento dell'IVA annuale risultante dalla dichiarazione deve avvenire entro il 16 marzo 2016 (salva la possibilità di rateizzazione).

Se, invece, **il bilancio non viene approvato nei termini ordinari**, e quindi è possibile la proroga per la sua approvazione **entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio, il versamento deve essere effettuato **entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**, ovvero entro il trentesimo giorno successivo a tale data con una maggiorazione dello 0,40%.


CASO OPERATIVO

La società Beta Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2015 – 31.12.2015) e con bilancio approvato in data 5 giugno 2016, presenta un debito risultante dalla dichiarazione IVA annuale, da presentarsi in forma unificata, di 10.000 euro.

Poiché il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal modello Unico è il 16 luglio 2016, le possibilità di versamento del debito IVA sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 10.000,00	/	€ 10.000,00
16 aprile	€ 10.000,00	€ 40,00	€ 10.040,00
16 maggio	€ 10.000,00	€ 80,00	€ 10.080,00
16 giugno	€ 10.000,00	€ 120,00	€ 10.120,00
16 luglio	€ 10.000,00	€ 160,00	€ 10.160,00
20 agosto	€ 10.160,00	€ 40,64	€ 10.200,64



CASO OPERATIVO

La società Gamma Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2015 – 31.12.2015) e con approvazione del bilancio in data 15 maggio 2016, presenta un debito risultante dalla dichiarazione IVA annuale, da presentarsi in forma unificata, di 2.500 euro.

Poiché il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal modello Unico è il 16 giugno 2016, le possibilità di versamento del debito IVA sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	Totale
16 marzo	€ 2.500,00	/	€ 2.500,00
16 aprile	€ 2.500,00	€ 10,00	€ 2.510,00
16 maggio	€ 2.500,00	€ 20,00	€ 2.520,00
16 giugno	€ 2.500,00	€ 30,00	€ 2.530,00
16 luglio	€ 2.530,00	€ 10,12	€ 2.540,12

Da ultimo, nel caso il cui il **bilancio non venga approvato**, bisogna distinguere le diverse situazioni che si possono venire a creare: se l'approvazione doveva avvenire nei termini ordinari (entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), il versamento deve essere effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta; se l'approvazione poteva invece avvenire nel maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, il versamento va fatto entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

RATEIZZAZIONE

L'IVA dovuta risultante dalla dichiarazione annuale può essere **rateizzata** in un numero definito di rate di pari importo scelto dal contribuente, da versarsi entro il giorno 16 di ogni mese.

La rateizzazione deve in ogni caso **concludersi entro il 16 novembre** dell'anno di presentazione della dichiarazione.

Anche in questo caso il numero di rate ed i termini di versamento dipendono dalle modalità di presentazione della dichiarazione.

Dichiarazione IVA autonoma

Poiché il contribuente tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA **autonoma** deve obbligatoriamente effettuare il versamento dell'IVA annuale entro il 16 marzo 2016, potrà decidere di rateizzare l'importo dovuto da un **minimo di 2 rate ad un massimo di 9 rate**, corrispondendo un interesse pari allo 0,33% mensile (misura introdotta dall'art. 5 del decreto 21 maggio 2009).

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

Rateizzazione

Pertanto le rate presenteranno i seguenti interessi:

rata	data entro:	interessi
1	16 marzo	/
2	16 aprile	0,33%
3	16 maggio	0,66%
4	16 giugno	0,99%
5	16 luglio	1,32%
6	16 agosto	1,65%
7	16 settembre	1,98%
8	16 ottobre	2,31%
9	16 novembre	2,64%



CASO OPERATIVO

La società Alfa Srl con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, obbligata quindi alla presentazione della dichiarazione IVA in forma autonoma, presenta un importo di IVA a debito risultante dalla dichiarazione di 14.000 euro, che decide di rateizzare in 7 rate di importo pari a 2.000 euro.

Di seguito vengono evidenziate le rate, con scadenze ed interessi, e le modalità di compilazione del modello F24 alle varie scadenze:

rata	scadenza	importo	Interessi	totale
1	16 marzo	€ 2.000,00	/	€ 2.000,00
2	16 aprile	€ 2.000,00	€ 6,60	€ 2.006,60
3	16 maggio	€ 2.000,00	€ 13,20	€ 2.013,20
4	16 giugno	€ 2.000,00	€ 19,80	€ 2.019,80
5	16 luglio	€ 2.000,00	€ 26,40	€ 2.026,40
6	16 agosto	€ 2.000,00	€ 33,00	€ 2.033,00
7	16 settembre	€ 2.000,00	€ 39,60	€ 2.039,60

Mod. F24 scadenza 16 marzo

SEZIONE ERARIO					
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
	6099	0107	2015	2000,00	
codice ufficio	codice atto	TOTALE A		B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 16 aprile

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6099	0207	2015	2000,00	
	1668			6,60	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 16 maggio

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6099	0307	2015	2000,00	
	1668			13,20	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 16 giugno

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6099	0407	2015	2000,00	
	1668			19,80	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 16 luglio

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6099	0507	2015	2000,00	
	1668			26,40	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 16 agosto

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6099	0607	2015	2000,00	
	1668			33,00	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 16 settembre

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6099	0707	2015	2000,00	
	1668			39,60	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	B	SALDO (A-B)

Dichiarazione IVA unificata

Anche il contribuente tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA in forma **unificata** può rateizzare l'IVA a debito risultante dalla dichiarazione, così come avviene per qualsiasi altra imposta risultante dal modello Unico.

In considerazione del fatto che il termine per il versamento dell'IVA annuale per tali soggetti può essere fatto coincidere con il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti da Unico, il numero delle rate dipende dalla scelta del contribuente e dalla data in cui si versa la prima rata.

In ogni caso la rateizzazione deve concludersi entro il mese di novembre ed è previsto un interesse pari allo 0,33% mensile (art. 5 del decreto 21 maggio 2009).



CASO OPERATIVO

La società Alfa Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2015 – 31.12.2015) e con approvazione del bilancio in data 15 aprile 2016, presenta un debito risultante dalla dichiarazione IVA annuale, da presentarsi in forma unificata, di 10.000 euro.

Decide di iniziare il versamento del saldo al 16 giugno 2016 e di rateizzarlo in cinque rate. Di seguito vengono evidenziate le rate, con scadenze ed interessi, e le modalità di compilazione del Modello F24 della prima e dell'ultima rata.

Innanzitutto l'importo dell'IVA deve essere maggiorato dell'1,2% (0,40% mensile), dovuto al differimento del pagamento dal 16 marzo al 16 giugno: di conseguenza l'importo da rateizzare è pari a 10.120 euro.

rata	scadenza	importo	interessi	totale
1	16-giugno	€ 2.024,00	/	€ 2.024,00
2	16-luglio	€ 2.024,00	€ 6,68	€ 2.030,68
3	16-agosto	€ 2.024,00	€ 13,36	€ 2.037,36
4	16-settembre	€ 2.024,00	€ 20,04	€ 2.044,04
5	16-ottobre	€ 2.024,00	€ 26,72	€ 2.050,72

Mod. F24 scadenza 16 giugno

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0105	2015	2024,00	
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
TOTALE A				B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 16 ottobre

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0505	2015	2024,00	
RITENUTE ALLA FONTE	1668			26,72	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
TOTALE A				B	SALDO (A-B)

**CASO OPERATIVO**

La società Gamma Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2015 – 31.12.2015) e con bilancio approvato in data 28 aprile 2016, presenta un debito risultante dalla dichiarazione IVA annuale, da presentarsi in forma unificata, di 3.000 euro.

Decide di iniziare il versamento del saldo al 16 luglio 2016 e di rateizzarlo in cinque rate.

Di seguito vengono evidenziate le rate, con scadenze ed interessi.

Innanzitutto l'importo dell'IVA deve essere maggiorato dell'1,2% (0,40% mensile), dovuto al differimento del pagamento dal 17 marzo al 16 giugno e l'importo così determinato maggiorato dello 0,40% per il differimento del termine di versamento al trentesimo giorno successivo alla scadenza del 16 giugno: di conseguenza l'importo da rateizzare è pari a 2.530 euro.

rata	scadenza	importo	interessi	totale
1	16 luglio	€ 609,63	/	€ 609,63
2	16 agosto	€ 609,63	€ 2,01	€ 611,64
3	16 settembre	€ 609,63	€ 4,02	€ 613,65
4	16 ottobre	€ 609,63	€ 6,04	€ 615,67
5	16 novembre	€ 609,63	€ 8,05	€ 617,68

SCADENZA ADEMPIMENTI DICHIARATIVI IVA

1° febbraio 2016	☞	data a decorrere della quale è possibile presentare la dichiarazione IVA in forma autonoma con richiesta di rimborso
16 marzo 2016	☞	ultimo giorno utile per il versamento dell'IVA annuale (salvo ipotesi di dichiarazione unificata)
30 settembre 2016	☞	ultimo giorno utile per la presentare la dichiarazione IVA in forma unificata ed autonoma

OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO

L'omesso o insufficiente versamento dell'IVA, relativo alle liquidazioni periodiche o risultante dalla dichiarazione annuale anche se con riferimento ad una sola rata, è regolarizzabile attraverso l'istituto del **ravvedimento operoso** (art. 13, co. 1, D.Lgs. 472/1997), versando:

- **l'imposta o la maggior imposta** (con il relativo codice tributo)
- **gli interessi legali** (0,2% annuo da 1.1.2016; 0,5% dal 1.1.2015)
- **la sanzione**

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

Omesso o insufficiente versamento

- se il versamento viene effettuato entro 30 giorni dalla violazione:
 - fino al 14° giorno, sanzione pari allo 0,2% giornaliero
 - dal 15° al 30° giorno, sanzione pari al 3%
- entro il maggior termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è commessa: sanzione pari ad 1/8 del minimo, ovvero pari al 3,75%.

LEGGE DI STABILITÀ 2015

Il ravvedimento operoso dopo la Legge di Stabilità 2015 (dal 1.1.2015)

Riferimento nell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997	Riduzione delle sanzioni
lettera a)	1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito entro 30 giorni dalla data della sua commissione. [N.B.: si ricorda che, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, se il versamento è effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad 1/15 per ogni giorno di ritardo]
lettera a-bis)	1/9 del minimo minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti nella determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore)
lettera b)	1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore)
lettera b-bis)	1/7 del minimo se la regolarizzazione di errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore)
lettera b-ter)	1/6 del minimo se la regolarizzazione di errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore)
lettera c)	1/10 del minimo in caso di omessa presentazione della dichiarazione , se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni , ovvero ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

NOVITÀ - LEGGE DI STABILITÀ 2016

La Legge di Stabilità 2016 (Legge 208/2015) ha anticipato al 01/01/2016 le riduzioni delle sanzioni per omessi versamenti per i contribuenti, previste dall'art. 15 del Decreto Legislativo 158/2015. Ai sensi di tale articolo, per i versamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta del 50%.

Il testo del nuovo art. 13 D.Lgs. 471/1997 prevede che la misura della sanzione, nel caso di versamenti eseguiti entro 90 giorni, passi dal 30% al 15%.

A partire dal 01/01/2016 l'importo della sanzione sarà pertanto pari a:

- 0,1% se il pagamento avviene entro 14 giorni;
- 1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata se il versamento avviene tra il 15° ed il 30° giorno;
- 1,67% (1/9 del 15%) dell'imposta non versata se il versamento avviene entro il 90° giorno;
- 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata se il versamento entro 1 anno;
- 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo;
- 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata se il ravvedimento avviene oltre due anni.

LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

Il meccanismo della compensazione consente, nel modello F24, cioè in sede di versamento di tributi e contributi, di utilizzare i crediti disponibili per effettuare il pagamento dei debiti tributari o contributivi. La compensazione può essere totale, dando luogo ad un F24 con saldo zero, o parziale, quando emerge comunque un debito da regolarsi in denaro.

La compensazione può inoltre essere:

- **verticale:** consente di compensare i debiti di una determinata imposta con i crediti della stessa imposta, senza pertanto esposizione nel modello F24.
È il caso del credito IVA (risultante sia dalla liquidazione IVA che dalla dichiarazione annuale) che viene riportato di volta in volta nelle liquidazioni IVA successive e utilizzato solo per ridurre il debito IVA;
- **orizzontale:** si attua esclusivamente nel modello di pagamento F24, compensando il credito disponibile con qualunque debito risultante nei confronti dei diversi enti espositori.

L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA

L'art. 10 del D.L. 78/2009 ha profondamente modificato le modalità di utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA a decorrere dal 2010.

Le disposizioni interessano la gestione dei crediti IVA, sia che derivino da dichiarazione annuale che da istanza di compensazione trimestrale (ricorrendone i requisiti).

In particolare:

- 1) l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA di importi sino a 5.000 euro risulta libera e può essere effettuata a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di formazione del credito (il criterio vale anche per i crediti trimestrali su cui si dirà oltre);
- 2) l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA di importo superiore a 5.000 euro può avvenire solo successivamente alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui gli stessi risultano (precisamente, a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione);
- 3) la medesima compensazione, sempre per importi superiori a 5.000 euro, può essere operata esclusivamente attraverso i servizi telematici Entratel o Fisconline, secondo quanto previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009 (non è invece possibile utilizzare i canali home banking o remote banking);
- 4) infine, per utilizzi in compensazione di crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, i contribuenti hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla sola dichiarazione annuale (l'adempimento non è richiesto sulle istanze di rimborso trimestrali).

Per quanto riguarda l'individuazione della soglia dei 5.000 euro, la Circolare 1/E/2010 ha chiarito che essa va individuata facendo riferimento all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione, e va calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito (annuale o trimestrale). Di conseguenza il credito IVA maturato nel 2015 va tenuto distinto dai crediti IVA maturati nei tre trimestri 2016.

La Circolare 16/E/2011 ha inoltre chiarito che i seguenti crediti possono essere utilizzati liberamente, senza attendere la presentazione della dichiarazione o l'apposizione del visto di conformità, già dal 1° gennaio 2016:

- 1) residui crediti trimestrali relativi all'anno 2015 (che sono emersi dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2014), non ancora utilizzati alla data del 31.12. 2015, sino alla presentazione della dichiarazione annuale IVA dell'anno 2015;
- 2) credito IVA annuale del 2015, se utilizzato per l'effettuazione di compensazioni verticali IVA da IVA. In altri termini, l'utilizzo del credito IVA in compensazione in F24 con debiti IVA scaturenti dalle liquidazioni periodiche del 2016 non concorre alla consumazione del "tetto" dei 5.000 euro, né a quello dei 15.000 euro ai fini dell'apposizione del visto di conformità. A tale riguardo, giova rammentare la precisazione fornita nella circolare 29/E/2010 (paragrafo 1.1) ove si è affermato che le compensazioni verticali non concorrono al raggiungimento dei limiti di compensabilità di 5.000 e 15.000 euro se e nella misura in cui la loro esposizione nel modello F24 rappresenti una mera modalità alternativa di esercitare la "detrazione", che può essere evidenziata all'interno della dichiarazione annuale (quadro VL del mod. IVA). Secondo questa impostazione, le compensazioni che non soggiacciono alle limitazioni introdotte dal decreto sono esclusivamente quelle utilizzate per il pagamento di un debito della medesima imposta, relativo ad un periodo successivo rispetto a quello di maturazione del credito.

LA GESTIONE DEL PLAFOND LIBERO DEI 5.000 EURO

Non è prevista alcuna limitazione alla compensazione.

I contribuenti che intendono compensare il credito per importi fino a 5000 euro, possono utilizzarlo già dal 16 Gennaio 2016 purché sia certa l'esistenza del credito che emergerà dalla dichiarazione.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- 1) i crediti rilevano in relazione al periodo di formazione e non a quello di utilizzo; pertanto, nel 2016 si potranno sovrapporre utilizzi di credito IVA annuale del 2015 con crediti IVA trimestrali del 2016;
- 2) l'applicazione delle nuove regole necessita di ragionare in termini di doppio binario, vale a dire gestendo l'esistenza di un monte credito libero (sino a 5.000 euro compresi) e di un monte credito vincolato (la quota eccedente i 5.000 euro); ciascun contribuente, insomma, in apertura del nuovo anno ha a propria disposizione la possibilità di utilizzare liberamente sino a 5.000 euro di credito prima della presentazione della dichiarazione;
- 3) in via ulteriore, tale doppio binario (quota libera, quota vincolata) si applica per ciascuna tipologia di credito IVA disponibile, vale dire tanto per il credito annuale del 2015, quanto per il credito dei tre trimestri 2016 (per i contribuenti che hanno i requisiti e presentano le relative istanze con modello TR); quindi, i contribuenti (con crediti superiori a tali soglie) hanno teoricamente a loro disposizione:
 - a partire dal mese di gennaio 2016: una quota di libera di 5.000 euro, per la compensazione del credito IVA annuale del 2015;
 - dopo avere presentato i modelli TR, una ulteriore quota libera di 5.000 euro, a valere sull'ammontare dei crediti trimestrali 2016.

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

In relazione alla situazione dei contribuenti con crediti trimestrali maturati solo a decorrere dal **2016**, si osservi il seguente esempio:

Tipologia di credito	Importo	Data di utilizzo	Obbligo Entratel fisconline	Obbligo presentazione dichiarazione	Obbligo visto di conformità
Annuale 15	5.000,00	16.01.16	NO (consigliato)	NO	NO
Annuale 15	11.000,00	16.03.16	SI	SI	SI
1° Trim. 16	4.000,00	16.04.16	NO	SI (mod. TR)	NO
2° Trim. 16	1.000,00	16.07.16	NO	SI (mod. TR)	NO
2° Trim. 16	4.000,00	16.08.16	SI	SI (mod. TR)	NO

Il contribuente apre l'anno 2016 con la disponibilità di un credito IVA annuale 2015 di 16.000,00 euro, superiore alle soglie rilevanti previste dal D.L. 78/2009. Può pertanto utilizzare lo stesso credito come segue:

- per una quota di 5.000 euro senza il rispetto di alcuna cautela, quindi già a decorrere dal primo giorno dell'anno successivo a quello di formazione del credito;
- per la restante quota di 11.000 euro solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA, munita del visto di conformità (nell'esempio si è ipotizzato che il modello sia stato trasmesso nel mese di febbraio 2016).

Chiuso il primo trimestre del 2016, il contribuente, possedendo i requisiti, presenta la istanza di compensazione infrannuale in data 11 aprile 2016, dalla quale emerge un importo a credito di 4.000 euro.

Può quindi effettuare liberamente la compensazione, facendo tuttavia attenzione al fatto che l'art. 8, co. 3, del D.P.R. 542/1999:

- vincola la compensazione, anche sotto soglia dei 5.000 euro, all'avvenuta trasmissione telematica del modello TR; al riguardo, il paragrafo 2.2 della C.M. 1/E/2010 non è chiaro, ma sembra logico applicare il principio della preventiva segnalazione dell'esistenza del credito. A conferma di tale impostazione, è possibile citare le istruzioni per la compilazione del modello TR, approvate con Provvedimento del 18/03/2010 n. 460067. Le stesse, al rigo TD5, evidenziano che, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 10 del D.L. 78/2009, nell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 e nell'art. 8 del D.P.R. 542/1999, l'utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale è consentito, in linea generale, solo dopo la presentazione dell'istanza da cui lo stesso emerge (anche per importi inferiori a 5.000 euro non è quindi più possibile compensare il 16/4 e presentare l'istanza entro fine mese);
- sicuramente vincola la compensazione per importi eccedenti la soglia dei 5.000 euro all'attesa del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Giunti al secondo trimestre, ripetute le analoghe considerazioni delle righe che precedono, il contribuente evidenzia un ulteriore credito di 5.000 euro; qui scatta il monito delle Entrate, in merito alla necessità di considerare congiuntamente i crediti dei tre trimestri dell'anno. Quindi, l'importo ulteriore deve essere cumulato con i 4.000 euro del trimestre precedente, determinando un superamento della soglia sensibile. Ciò determina che i nuovi 5.000 euro si dovranno spezzare in due quote:

- quanto a 1.000 euro, saranno liberamente compensabili dopo la presentazione della istanza;

- quanto ai restanti 4.000 euro saranno compensabili solo a decorrere dal giorno 16 agosto 2016 (giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione del modello TR), peraltro utilizzando obbligatoriamente il canale Entratel o Fisconline.

La situazione sopra descritta, tuttavia, potrebbe trovare una complicazione se valutata alla luce della seguente situazione:

- contribuente che nel 2015 aveva diritto alla richiesta trimestrale di compensazione/credito;
- presentazione delle richieste dei primi 3 trimestri, con evidenza ed utilizzo di crediti trimestrali per 5.000 euro complessivi;
- chiusura dell'anno 2015 con un credito finale da dichiarazione di 11.000 euro.

Si tratta, in tal caso, di interrogarsi in merito alla possibilità di utilizzare liberamente (e, per liberamente, intendiamo senza apposizione del visto di conformità) il plafond dei 5.000 euro per la libera spendita del credito annuale, quando, sempre in relazione al 2015 (inteso come anno di formazione), il contribuente ha già usufruito di una soglia libera di 5.000 euro di compensazione, sia pure in relazione al credito trimestrale. La casistica non era mai stata oggetto di una esplicita analisi da parte della Agenzia delle Entrate che, al riguardo, ha sempre proposto esempi che ponevano a confronto crediti maturati in annualità differenti. In tal senso, è possibile mutuare, adattandolo, l'esempio presente nella circolare 12/E/2010, al paragrafo 2.7.

Un contribuente presenta la dichiarazione annuale per il 2015 con un credito IVA di 14.000 euro computato a nuovo. Nel primo trimestre 2016, matura un credito infrannuale rimborsabile di 5.000 euro che intende utilizzare in compensazione. Nel corso del 2016, quindi, i crediti IVA utilizzati in compensazione supereranno 15.000 euro. La compensazione può effettuarsi anche se la dichiarazione annuale non è stata "vistata", in quanto i controlli sono effettuati distintamente per ciascuna tipologia di credito (annuale o infrannuale) in base all'anno di maturazione.



La chiave di lettura da noi preferita ha trovato, nel 2011, una soluzione definitiva nella **circolare 16/E/2011**, che al paragrafo 1.2 che così conferma:

Domanda: *Si chiede conferma che, ai fini del controllo del superamento dei limiti di compensabilità stabiliti dal D.L. 78/2009, gli utilizzi del credito IVA annuale 2010 (codice tributo 6099, anno 2010), effettuati a partire dal 1° gennaio 2011, non debbano essere sommati agli eventuali utilizzi di crediti IVA trimestrali relativi alla medesima annualità (codici tributo 6036, 6037, 6038, anno 2010) precedentemente effettuati.*

Risposta: *In linea generale, un credito maturato in un periodo d'imposta può essere utilizzato in compensazione già a partire dall'inizio del periodo d'imposta successivo. Il credito IVA relativo all'anno d'imposta 2010, pertanto, può essere utilizzato in compensazione già a partire dal 1 gennaio 2011, purché, ovviamente, non ecceda il limite di 10.000 euro (oggi da leggersi 5.000 euro), per il superamento del quale è necessario attendere il giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione.*

Al raggiungimento di tale limite, riferito al credito annuale 2010, non concorrono le eventuali compensazioni di crediti IVA relativi ai primi tre trimestri dello stesso anno (risultanti, quindi, dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2010). Come chiarito dalla circolare 1/E del 15 gennaio 2010, infatti, i crediti IVA infrannuali rappresentano un plafond distinto rispetto al credito IVA annuale. Tale distinzione permane anche se i crediti sono relativi alla medesima annualità.

LE COMPENSAZIONI OLTRE LA SOGLIA DEI 5.000 EURO

L'avvenuto superamento della soglia dei 5.000 euro di compensazione di credito IVA nel corso di un anno, richiede:

- 1) la preventiva presentazione della dichiarazione annuale o della istanza di compensazione trimestrale;
- 2) l'attesa del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione del modello;
- 3) l'utilizzo del solo canale Entratel o Fisconline per la presentazione della delega (non sono ammessi i servizi home banking o remote banking).

In relazione al **primo requisito**, facciamo qui notare che non esiste alcun obbligo, nel senso che la dichiarazione annuale può essere presentata entro la canonica scadenza del 30 settembre; ovviamente, gli operatori si attiveranno con anticipo al fine di poter guadagnare la possibilità di compensare il credito annuale già dal mese di marzo.

Mese di presentazione della dichiarazione annuale IVA durante l'anno 2016	Compensazione dal
Febbraio	16.03
Marzo	16.04
Aprile	16.05
Maggio	16.06
Giugno	16.07
Luglio	16.08
Agosto	16.09
Settembre	16.10

Il **paragrafo 2.4 della circolare 12/E/2010** ha precisato che la facoltà di non comprendere la dichiarazione annuale IVA all'interno del modello Unico riguarda tutti i contribuenti dalla cui dichiarazione annuale scaturisca un credito. Non rileva, a tal fine, l'utilizzo che di tale credito si intende effettuare (in compensazione con il modello F24, in detrazione in dichiarazione ovvero a rimborso). L'obbligo di presentare la dichiarazione annuale IVA all'interno del modello Unico permane quindi solo per i contribuenti che determinano un saldo IVA a debito (o pari a zero), salvo che non esistano altre cause di esclusione (ad esempio periodo d'imposta ai fini delle imposte sui redditi non coincidente con l'anno solare o partecipazione alla liquidazione IVA di gruppo). Dal 2011 tuttavia tale posizione è stata superata con circolare 1/E/2011, consentendo a chiunque ne abbia interesse la presentazione della dichiarazione IVA in forma autonoma. Per quanto attiene il **secondo ed il terzo requisito**, è bene approfondire il **paragrafo 2 della C.M. 1/E/2010** ed il contenuto del **provvedimento del 21 dicembre 2009**.

È ormai noto, che il "dirottamento" delle deleghe oltre soglia sul solo canale telematico gestito dalla Agenzia delle Entrate è finalizzato a consentire la corretta esecuzione di taluni controlli preventivi sul modello che, in caso di esito negativo, impediscono il perfezionamento del pagamento.

Il citato provvedimento, inoltre, prevede che le deleghe "sensibili" possano essere trasmesse a partire dal decimo giorno successivo a quello della presentazione della dichiarazione o istanza da cui emerge il credito.

Appare, pertanto, necessario notare (sempre in relazione alle deleghe oltre soglia) che:

- il flusso telematico della delega non può partire prima che siano decorsi nove giorni dall'invio della dichiarazione o del modello TR;
- in quel flusso telematico non può essere prevista una scadenza di addebito antecedente al giorno 16 del mese successivo allo stesso invio.

L'ulteriore termine temporale previsto appare finalizzato a consentire al sistema di "caricare e memorizzare" i dati della dichiarazione o istanza trasmessa.

Infatti, il sistema sarà in grado di "scartare" le deleghe viziate da una delle seguenti irregolarità:

- 1) l'importo compensato supera i 5.000 euro annui e non è stata preventivamente presentata la dichiarazione ovvero l'istanza da cui emerge il credito stesso;
- 2) l'importo compensato è superiore a 15.000 euro annui e la dichiarazione da cui emerge il credito non è corredata del visto di conformità o della sottoscrizione del revisore, richiesti dalla norma;
- 3) l'importo compensato supera l'importo del credito risultante dalla dichiarazione o istanza presentata, decurtato di quanto eventualmente già utilizzato in compensazione (in tal senso, un monitoraggio del credito residuo del contribuente è possibile mediante la attivazione del cassetto fiscale).

La circolare 1/E/10 descrive anche l'iter teorico del procedimento di controllo telematico delle deleghe di pagamento:

- il contribuente (o l'intermediario preposto) riceve una prima comunicazione attestante l'avvenuta acquisizione del file da parte dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- nel caso di utilizzo di un credito IVA, la delega è successivamente sottoposta ad ulteriori controlli finalizzati alla verifica del rispetto dei requisiti previsti dall'art. 10 del D.L. 78/2009;
- esauriti i controlli è prodotta una seconda comunicazione attestante l'esito di accettazione o di scarto.

Appare pertanto consigliabile procedere alla trasmissione delle deleghe contenenti compensazioni IVA con **alcuni giorni di anticipo** rispetto alla scadenza dei termini di versamento, così da avere la possibilità, in caso di scarto, di ritrasmetterla previa rimozione dell'errore che ne ha determinato la mancata accettazione, evitando di incorrere nelle conseguenti sanzioni. Né il provvedimento né la circolare indicano il lasso di tempo richiesto dal sistema per l'effettuazione di tali controlli.

Adempimento	Data / periodo
Trasmissione dichiarazione annuale	28.02.2016
Possibilità di trasmettere tramite Entratel o Fiscoonline un modello F24 con compensazione del credito IVA per importi annui superiori a 5.000 euro	Dal 10.03.2016 (a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione)
Periodo di tempo entro cui l'Agenzia deve esplicitare i controlli sulla delega	Non indicato
Data di effettivo addebito del modello	Non prima del 16.03.2016

Il paragrafo 2.2 della circolare 12/E/2010 (da aggiornare per effetto delle modifiche normative) ha confermato la possibilità di utilizzare i primi 5.000 euro senza le regole del provvedimento del 21 dicembre 2009, ad esempio eseguendo la compensazione in un modello F24 home banking, rinviando l'utilizzo del canale dell'Agenzia solo per le compensazioni di importo superiore. Infatti:

- il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009 precisa che *"L'utilizzo dei servizi di home banking messi a disposizione dalle banche e da Poste Italiane, ovvero dei servizi di remote banking (CBI) offerti dalle banche, è consentito esclusivamente a coloro che effettuano compensazioni di crediti IVA inferiori a 5.000 euro"*;
- la circolare 1/E del 15 gennaio 2010 ha chiarito che, fermo restando l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia per le compensazioni che superano il limite di 5.000 euro

(singolarmente o per cumolo con le precedenti), è comunque opportuno utilizzare tali servizi anche per le compensazioni che non hanno ancora superato il predetto limite. Tale comportamento garantisce al contribuente la tempestiva comunicazione dell'esito della trasmissione.

LE COMPENSAZIONI OLTRE LA SOGLIA DEI 15.000 EURO



Il limite di 15.000 euro è innalzato a 50.000 euro per le start up innovative (art. 4, D.L. 3/2015).

Quando il credito IVA annuale viene utilizzato in compensazione per importi **superiori a 15.000 euro** in un anno, scatta l'ulteriore obbligo di apposizione del **visto di conformità** sulla dichiarazione (l'adempimento non è richiesto per i crediti trimestrali).

A tal fine, come visto, il frontespizio è stato opportunamente adattato per accogliere l'apposizione del visto di conformità **o, in alternativa, la sottoscrizione del revisore contabile**, ove presente.

Dal punto di vista operativo, la C.M. 1/E/2010 ha rassicurato i contribuenti in merito alla possibilità di maturare scelte diverse in merito a tale adempimento, potendo, dapprima, rinunciare alla certificazione della esistenza formale del credito e, successivamente, proponendola.

Infatti:

- 1) al fine di non condizionare il contribuente nella scelta dell'utilizzo del credito sin dal momento della presentazione della dichiarazione, continua ad essere presente nei quadri VX e VY del mod. IVA e nel quadro RX del mod. UNICO un unico campo in cui indicare la parte di credito che si intende utilizzare in detrazione o compensazione. Ovviamente, la presentazione anticipata della dichiarazione, ovvero l'apposizione del visto di conformità, saranno indici dell'intenzione del contribuente;
- 2) qualora il contribuente presenti più dichiarazioni annuali (correttive o integrative di quella originariamente presentata), il plafond di riferimento per l'esecuzione dei controlli sarà quello emergente dall'ultima dichiarazione presentata;
- 3) il contribuente che presenta la propria dichiarazione senza visto di conformità (intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione non oltre il limite di 15.000 euro), può modificare la propria scelta mediante presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa, completa di visto:
 - senza applicazione di sanzioni, se la presentazione avviene entro il 30 settembre (termine ultimo per l'invio della dichiarazione);
 - con l'applicazione delle sanzioni amministrative per la tardiva presentazione, nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva/integrativa entro i 90 giorni successivi al termine originario di scadenza (si veda la R.M. 325/E/2002).

Ovviamente, nel caso della dichiarazione correttiva, il materiale utilizzo del credito oltre la soglia dei 15.000 euro potrà avvenire, si ritiene, solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della nuova dichiarazione.

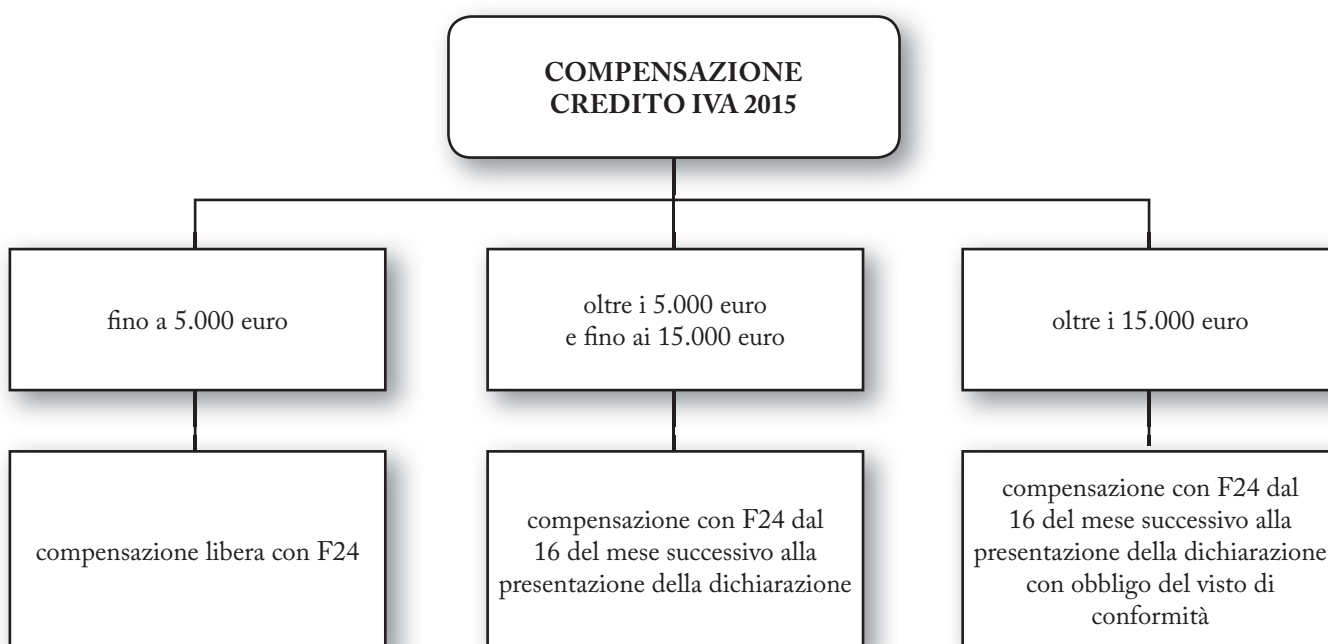


Tabella riassuntiva sulle Modalità di presentazione del Modello F24 (Titolari di Partita IVA)

Caratteristiche del versamento	Cartaceo	Servizi Agenzia delle entrate	Home banking
F24 con saldo finale a debito	No	Si	Si
F24 con saldo pari a zero	No	Si	No
F24 compensando crediti IVA superiori a 5.000 euro annui	No	Si	No

IL VISTO DI CONFORMITÀ E LA SOTTOSCRIZIONE DEL REVISORE

Per nutrire certezza in merito alla formale esistenza del credito IVA indicato dal contribuente nella dichiarazione annuale, il legislatore ha richiesto che utilizzi di crediti IVA oltre la soglia di 15.000 euro fossero accompagnati da una sorta di **certificazione di un soggetto “terzo”** opportunamente identificato e qualificato.

A tale riguardo, il D.L. 78/2009 ha fatto leva sulla normativa contenuta nel D.Lgs. 241/1997, mentre l'Agenzia delle Entrate ha introdotto opportune semplificazioni con la C.M. 57/E/2009.

I soggetti competenti a rilasciare il visto di conformità sono i seguenti:

- 1) i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF – imprese (comma 1, lettera a), dell'art. 35 D.Lgs. 241/1997); trattasi dei Caf costituiti dalle associazioni sindacali di categoria tra imprenditori, nonché i Caf dipendenti e pensionati;
- 2) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro (comma 3 dell'art. 35 D.Lgs. 241/1997);
- 3) gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria (comma 3 dell'art. 35 D.Lgs. 241/1997).

In relazione all'ambito soggettivo, va ricordato che con la risposta alla interrogazione parlamentare in

Commissione Finanze alla Camera (n. 5-02250 del 16.12.2009), è stato correttamente sottolineato che i soggetti abilitati al rilascio del visto non coincidono con quelli che possono inviare telematicamente le dichiarazioni fiscali.

In particolare, risultano esclusi, a titolo esemplificativo:

- a) le associazioni, i consorzi e le Società di servizio costituiti per la maggioranza da soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni ovvero da questi possedute per più della metà del capitale sociale;
- b) gli iscritti nell'albo degli avvocati;
- c) gli iscritti nell'albo dei revisori contabili di cui al D.Lgs. 21 gennaio 1992, n. 88;
- d) il ministero del Tesoro e le amministrazioni pubbliche per le dichiarazioni degli uffici o strutture ad essi funzionalmente riconducibili;
- e) gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari;
- f) coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale.

Deve essere, al riguardo, rammentato, che non possono rivolgersi ad un CAF – imprese le società di capitali:

- tenute alla nomina del collegio sindacale;
- per le quali non sono applicabili gli studi di settore.

Tali soggette, pertanto, possono rivolgersi alle altre due categorie.

In alternativa alla richiesta del visto di conformità, i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, possono effettuare la compensazione dei crediti IVA, se la dichiarazione è sottoscritta dai soggetti che esercitano il controllo contabile.

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 90/E/2010, ha osservato che, per quanto attiene gli enti locali (nel caso specifico un Comune), l'art. 234 del TUEL dispone che la revisione economico-finanziaria è affidata ad un collegio di revisori composto da tre membri; il citato collegio svolge, nell'ambito dell'Ente locale, la stessa funzione di garanzia - in ordine alla regolarità contabile e finanziaria dell'Ente stesso - che il D.Lgs. 39/2010 attribuisce al revisore legale dei conti (persona fisica o società), relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la sua funzione. Tanto premesso - sebbene la lettera dell'art. 10, co. 1, lett. a), n. 7, del D.L. 78/2009, indichi, quale alternativa al visto di conformità, la sottoscrizione dei revisori apposta sulle dichiarazioni delle società di capitali, per le quali ricorre l'obbligo della "revisione legale dei conti" - pur tuttavia, si ritiene che la sottoscrizione della dichiarazione da parte del Collegio dei revisori di cui all'art. 234 del TUEL sottenda la stessa tipologia di controlli e, conseguentemente, abbia la stessa valenza giuridica del visto di conformità previsto dall'art. 35, co. 1, lett. a), del D.Lgs. 241/1997.

Le due differenti modalità per giungere al medesimo risultato:

- si differenziano nella parte che attiene le formalità preliminari;
- si equivalgono nella parte che attiene i controlli veri e propri.

Analizziamo, allora, gli **adempimenti preliminari per i professionisti**, per tali intendendosi i soggetti indicati ai punti 2) e 3) dell'elenco dei soggetti abilitati fornito in precedenza (va ricordato, infatti, che il responsabile fiscale del CAF non è tenuto agli adempimenti previsti per coloro che intendono svolgere l'assistenza fiscale in via professionale).

Va innanzitutto schematizzato che la possibilità di rilascio del visto è subordinata alla verifica di diversi requisiti preliminari:

- a) riguardanti la specifica figura del professionista e delle sue caratteristiche (li definiremo requisiti soggettivi);
- b) riguardanti l'espletamento degli adempimenti connessi al visto e, precisamente, la elaborazione delle scritture contabili e la predisposizione e l'invio della dichiarazione IVA (li definiremo requisiti oggettivi).

Vediamo, di seguito, i **requisiti soggettivi**.



LE NORME DI RIFERIMENTO

D.M. 31.05.1999 n. 164 - Art. 21 - Adempimenti e requisiti

1. Per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità o l'asseverazione, i professionisti comunicano preventivamente all'Agenzia delle Entrate:
 - a. i dati anagrafici, i requisiti professionali, il numero di codice fiscale e la partita IVA;
 - b. il domicilio e gli altri luoghi ove esercitano la propria attività professionale;
 - c. la denominazione o la ragione sociale e i dati anagrafici dei soci e dei componenti del consiglio di amministrazione e, ove previsto, del collegio sindacale, delle società di servizi delle quali il professionista intende avvalersi per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, con l'indicazione delle specifiche attività da affidare alle stesse.
2. Alla richiesta di cui al comma 1, sono allegati:
 - a. copia della polizza assicurativa di cui all'art. 22;
 - b. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
 - c. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1.
3. Eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli atti di cui ai commi 1 e 2, sono comunicati all'Agenzia delle Entrate entro trenta giorni dalla data in cui si verificano.

Ai sensi dell'art. 21 del decreto 164 del 1999, i professionisti che intendono apporre il visto di conformità, devono presentare (con consegna a mano o con invio a mezzo lettera raccomandata con A/R) un'apposita comunicazione alla Direzione regionale competente in ragione del proprio domicilio fiscale, indicando:

- i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale e la partita IVA;
- il domicilio e gli altri luoghi ove viene esercitata la propria attività professionale;
- la denominazione o ragione sociale e dati anagrafici dei soci e dei componenti il consiglio di amministrazione, ove previsto, del collegio sindacale, delle società di servizi delle quali il professionista intende avvalersi per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, con l'indicazione delle specifiche attività da affidare alle stesse.

A tale comunicazione devono essere allegati:

- la copia conforme della polizza assicurativa di cui all'art. 22 del decreto 164 del 1999;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza dei seguenti requisiti (elencati dall'art. 8, co. 1, del decreto 164 del 1999):
 - a) non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale per reati finanziari;
 - b) non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
 - c) non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
 - d) non trovarsi in una delle condizioni penalmente rilevanti che escludono la possibilità di candidarsi alle elezioni regionali, provinciali, comunali, previste dall'art. 15, co. 1, della legge 19 marzo 1990, n. 55, come sostituito dall'art. 1 della legge 18 gennaio 1992, n. 16.

In merito alla presenza di eventuali cause ostative, è possibile richiamare la risoluzione 73/E del 13 luglio 2010, rilasciata a seguito dell'interpello di un commercialista che aveva subito condanne per reati di bancarotta fraudolenta e falso ideologico in atto pubblico. Si ritiene, infatti, che la locuzione "reati finanziari"

debba intendersi nell'accezione più ampia che contiene in sé anche i reati cd. tributari, costituendo, questi ultimi, una "species" del "genus" reati finanziari. Rientrano, ad esempio, tra i **reati finanziari** (e quindi è impedito il visto):

- quelli previsti dal D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni ed integrazioni, rubricato "*Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia*" (Testo unico bancario, TUB);
- quelli di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rubricato "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*" (cd. reati penali tributari);
- quelli previsti dal R.D. 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni ed integrazioni, rubricato "*Disciplina del fallimento, del concordato preventivo e della liquidazione coatta amministrativa*" (c.d. reati fallimentari).

Ovviamente, la causa ostativa verrà meno al momento dell'ottenimento della pronuncia di riabilitazione. La C.M. 57/E/2009 ha inoltre previsto che il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

A seguito della verifica, da parte della Direzione regionale competente, della sussistenza di tutti i requisiti richiesti, il professionista viene iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità dalla data di presentazione della comunicazione; solo a partire dalla predetta data il professionista può prestare assistenza fiscale. La DRE Lombardia, nel materiale pubblicato sul proprio sito, ha previsto che dell'avvenuta iscrizione verrà dato conto mediante invio di lettera raccomandata al soggetto istante; ciò appare opportuno anche se non esplicitamente previsto dalla norma (ci potrebbero, pertanto, essere diverse impostazioni assunte da altre Direzioni regionali).

Nel caso in cui il professionista abilitato eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di uno studio associato, nella comunicazione dovranno essere indicati, oltre ai dati del singolo professionista, anche quelli dell'associazione di cui il medesimo fa parte; in ogni caso, è il singolo professionista ad essere iscritto nell'elenco informatizzato e ad essere abilitato al rilascio del visto di conformità.

Di seguito, si propongono i fac simili della documentazione sopra richiamata presenti sul sito della DRE Lombardia, fermo restando che è opportuno verificare se ne siano stati messi in uso di particolari dalla DRE competente.

SU CARTA INTESTATA DEL PROFESSIONISTA

**FAC SIMILE
PER PROFESSIONISTA,
ANCHE IN STUDIO ASSOCIATO**

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale della Lombardia
Settore Servizi e consulenza
Ufficio Gestione Tributi
Via Manin, 25 - 20121 Milano

Raccomandata a.r.

Oggetto: Comunicazione ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31 maggio 1999, n. 164.

Il/La sottoscritt. nato a il
con studio in via C.F.
P. IVA *qualora il professionista eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'am-
bito di una associazione professionale è necessario indicare anche i dati a quest'ultima relativi*) iscritto all'Al-
bo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di al numero sog-
getto abilitato ai sensi dell'art. 3, co. 3 lettere a) e b), del D.P.R. 322 del 1998

COMUNICA

ai sensi di quanto disposto dall'art. 21 del D.M. 31/05/1999, n. 164 che:

1. intende rilasciare il visto di conformità sulle dichiarazioni dei propri clienti che richiedano tale servizio, per un numero complessivo di circa clienti;
2. le dichiarazioni e le scritture contabili sono predisposte e tenute dallo stesso professionista, così come stabilito dall'art. 23 D.M. 31/05/1999, n. 164,

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti di cui sopra entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, ai sensi dell'art. 21, co. 3, D.M. 31/05/1999, n. 164.

In allegato si trasmette la seguente documentazione:

- copia della polizza assicurativa e/o appendice della stessa;
- autocertificazione in merito alla sussistenza dei requisiti soggettivi, di cui all'art. 8, comma 1, del D.M. 164 del 31 maggio 1999 e all'insussistenza di provvedimenti di sospensione (e/o cancellazione) dall'albo di appartenenza.

..... li

Il professionista

SU CARTA INTESTATA DELLA SOCIETÀ DI SERVIZI

**FAC SIMILE
PER
PROFESSIONISTA
CON SOCIETÀ DI SERVIZI**

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale della Lombardia
Settore Servizi e consulenza
Ufficio Gestione Tributi
Via Manin, 25 - 20121 Milano

Raccomandata a.r.

Oggetto : Comunicazione ai sensi dell'art. 21 del D.M. 31 maggio 1999, n. 164.

Il/La sottoscritt. nato a il
con studio in via C.F.
iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di al numero
soggetto abilitato ai sensi dell'art. 3, co. 3 lettere a) e b), del D.P.R. 322 del
1998, in qualità di legale rappresentante della società con sede legale
in via C.F.
P.IVA

COMUNICA

ai sensi di quanto disposto dall'art. 21 del D.M. 31/05/1999, n. 164 che:

1. intende rilasciare il visto di conformità sulle dichiarazioni dei propri clienti che richiedano tale servizio, per un numero complessivo di circa.... clienti;
2. si avvale di una società di servizi a cui partecipa e il cui capitale sociale è posseduto, in maggioranza assoluta, da professionisti come si evince dai dati che seguono:

Denominazione o Ragione Sociale	
Sede legale	
Codice fiscale	
Partita IVA	
<u>Dati anagrafici soci e qualifiche</u>	- Socio A nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di al numero - Socio B nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di al numero

Dati anagrafici organo amministrativo	Mario Rossi nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di al numero
Dati anagrafici collegio sindacale	- Sindaco A nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero - Sindaco B nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero - Sindaco C nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo dei Revisori Contabili al numero
Attività affidate	

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti di cui sopra entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, ai sensi dell'art. 21, co. 3, D.M. 31/05/1999, n. 164.

In allegato si trasmette la seguente documentazione:

- copia della polizza assicurativa e/o appendice della stessa;
- autocertificazione in merito alla sussistenza dei requisiti soggettivi, di cui all'art. 8, co. 1, del D.M. 164 del 31 maggio 1999 e all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'albo di appartenenza.

..... lì

La Società di Servizi
p. Il Consiglio di Amministrazione

.....

SU CARTA INTESTATA DEL PROFESSIONISTA

FAC SIMILE DI AUTOCERTIFICAZIONE
--

Ai sensi dell'art. 46 del D.P.R. 445 del 28 dicembre 2000

Il/La sottoscritt... nat... il a
 codice fiscale.....residente in via n.
 consapevole delle implicazioni penali previste dall'art. 76 del D.P.R. 445/00 e delle conseguenze di
 cui all'art. 21 della legge 7 n. 241/90 in caso di dichiarazioni mendaci o false attestazioni, ai sensi
 dell'art. 3 del D.P.R. 300/92 e degli artt.46 e 47 del citato D.P.R. 445/00

DICHIARA SOTTO LA PROPRIA RESPONSABILITÀ

- di non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale per reati finanziari;
- di non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari;
- di non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
- di non trovarsi in una delle condizioni previste dall'art. 15, co. 1, della legge 19 marzo 1990, n. 55, come sostituito dall'art. 1 della legge 18 gennaio 1992, n. 16;
- che non sussistono provvedimenti di sospensione e/o cancellazione dall'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di, risulta iscritto al numero,
- di essere in possesso dell'abilitazione, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali

oppure

di effettuare la trasmissione telematica tramite una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale (come specificato nell'apposita comunicazione ai sensi dell'art. 21 del D.M. 164/1999)

oppure

di effettuare la trasmissione telematica tramite l'associazione cui lo stesso appartiene (i cui dati sono specificati nell'apposita comunicazione ai sensi dell'art. 21 del D.M. 164/1999) ai sensi di quanto previsto al punto 3.1.1 della circolare 21/E del 4 maggio 2009.

In allegato

☐ copia carta di identità n. rilasciata da valida fino a

..... lì

In fede

Il Professionista

.....

Al fine di garantire il completo risarcimento dell'eventuale danno arrecato ai contribuenti, l'art. 22 del decreto 164 del 1999 obbliga i professionisti alla stipula di una **apposita polizza a garanzia**; tale polizza deve rispettare le seguenti condizioni:

- 1) la copertura assicurativa deve riferirsi alla prestazione dell'assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. 241/1997, senza alcuna limitazione della garanzia ad un solo specifico modello di dichiarazione;
- 2) il massimale della polizza, come stabilito dall'art. 6 del decreto 164 del 1999, deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, e comunque, non deve essere inferiore a 1.032.913,80 euro;
- 3) la copertura assicurativa non deve contenere franchigie o scoperti in quanto non garantiscono la totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente, salvo il caso in cui la società assicuratrice si impegni espressamente a risarcire il terzo danneggiato, riservandosi la facoltà di rivalersi successivamente sull'assicurato per l'importo rientrante in franchigia;
- 4) la polizza assicurativa deve prevedere, per gli errori commessi nel periodo di validità della polizza stessa, il totale risarcimento del danno denunciato nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto, indipendentemente dalla causa che ha determinato la cessazione del rapporto assicurativo.

**D.M. 31.05.1999 n. 164 - Art. 22 - Garanzie**

1. I professionisti ed i certificatori stipulano una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati e, comunque, non inferiore a due miliardi di lire (oggi 1.032.913,80 euro), al fine di garantire ai propri clienti il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata.

2. Le imprese di assicurazione danno immediata comunicazione all'Agenzia delle Entrate di ogni circostanza che comporti il venir meno della garanzia assicurativa.

Il professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno **studio associato** può anche utilizzare, quale garanzia di cui al citato art. 22 del decreto 164 del 1999, la polizza assicurativa stipulata dallo studio medesimo per i rischi professionali, purché la stessa preveda un'autonoma copertura assicurativa per l'attività di assistenza fiscale a garanzia dell'attività prestata dai singoli professionisti e rispetti le condizioni richiamate ai precedenti punti da 1 a 4 (la C.M. 13/E/2006 conferma che la polizza può essere intestata direttamente al professionista oppure all'associazione professionale, con l'indicazione, in tale ultimo caso, dei componenti dello studio associato).

In particolare, il massimale della polizza assicurativa deve essere non inferiore a 1.032.913,80 euro e comunque adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati dai professionisti associati che hanno effettuato la comunicazione alla Direzione regionale per svolgere l'attività di assistenza fiscale.

Sulla base di quanto già affermato in premessa, in alternativa al visto di conformità la dichiarazione può essere sottoscritta dal revisore contabile, se presente; il revisore stesso, come conferma la circolare 57/E/2009, non è tenuto alla comunicazione preventiva alle Direzioni regionali ed alla stipulazione della apposita polizza assicurativa.

Le suddette indicazioni sono state confermate la paragrafo 1.3 della circolare 12/E/2010, ove si afferma, con particolare riferimento al professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno studio associato, che:

- è possibile utilizzare la polizza assicurativa stipulata dallo studio medesimo per i rischi professionali, purché la stessa preveda un'autonoma copertura assicurativa per l'attività di assistenza fiscale con l'indicazione dei professionisti abilitati e rispetti le condizioni richiamate;
- anche in questo caso, il massimale della polizza assicurativa deve essere non inferiore a 1.032.913,80 euro e comunque adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, indipendentemente dal numero dei professionisti associati.

Va rammentato, come ricordato dalla DRE Lombardia con proprio comunicato del dicembre 2010, che il professionista ha l'onere di comunicare alla amministrazione la validità del contratto di assicurazione, provvedendo ad inviare ogni nuovo contratto (se di validità annuale), oppure la quietanza del premio se il contratto ha durata pluriennale e frazionamento del pagamento.



COME SI MANTIENE L'AUTORIZZAZIONE SECONDO LA DRE LOMBARDIA

Al fine di mantenere, senza soluzione di continuità, la propria iscrizione nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità, i professionisti periodicamente devono far pervenire alla Direzione regionale competente il rinnovo della prevista polizza assicurativa o l'attestato di quietanza di pagamento qualora il premio relativo alla polizza sia stato suddiviso in rate.

A decorrere dal 1° gennaio 2011 le richieste potranno essere trasmesse tramite posta elettronica certificata del professionista (di cui all'art. 16 D.L. 29/11/2008, n. 185) all'indirizzo P.E.C. dr.lombardia.gtpec@pce.agenziaentrate.it dell'Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia, riportando:

- nell'oggetto il seguente riferimento: VDC RINNOVO.
- nel corpo del messaggio una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa ai sensi del D.P.R. 445 del 28 dicembre 2000, con cui il professionista attesta, sotto la propria responsabilità, la conformità agli originali in suo possesso dei documenti inviati.

Al messaggio di posta elettronica certificata dovranno essere allegati le seguenti copie in formato PDF/A 1:

- 1) rinnovo polizza assicurativa e/o quietanza di pagamento;
- 2) documento d'identità.

Il rinnovo e/o quietanza così presentati consentiranno al professionista di rimanere abilitato e inserito nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità ex art. 35 del citato D. Lgs. 241/97. La Direzione regionale Lombardia non darà riscontro del ricevimento di detta documentazione. Al contrario, comunicherà la mancanza della stessa ai professionisti con polizza scaduta, invitandoli a regolarizzare la propria situazione, prima di procedere alla loro sospensione dall'elenco informatizzato dei soggetti abilitati.

Un secondo livello di analisi preliminare consiste nella **verifica** della esistenza dei **requisiti** che abbiamo definito **oggettivi**.



D.M. 31.05.1999 n. 164 - Art. 23 – Attività dei professionisti

1. I professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili.
2. Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

L'art. 23 del decreto 164 del 1999, stabilisce che il visto di conformità è rilasciato se le dichiarazioni e **le scritture contabili** sono state predisposte e tenute dallo stesso professionista che rilascia il visto; ai sensi della citata norma, le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Tale indicazione poteva bloccare svariate situazioni in cui il requisito della tenuta "diretta" delle scritture non era verificato; così, è da salutare con favore l'impostazione della circolare 57/E ove si afferma che, tenuto conto della obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, si ritiene che nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente potrà comunque rivolgersi un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Resta fermo che tali soggetti sono comunque tenuti a svolgere i controlli di legge e a predisporre la dichiarazione.

Tuttavia, anche in relazione a tale ultimo requisito, se il visto di conformità è apposto da un professionista, la trasmissione telematica può essere effettuata anche da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.



INCROCI CON LE SOCIETÀ DI SERVIZI

Circolare 12/E/2010, paragrafo 1

Domanda: Ai fini dell'apposizione del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo dello stesso professionista. In relazione a questa previsione, si chiede di sapere:

- se la maggioranza assoluta del capitale debba fare capo a professionisti abilitati al rilascio del visto;
- se il requisito della maggioranza assoluta, fermo restando il presupposto che le attività siano state effettuate sotto il diretto controllo del professionista che rilascia il visto, debba sussistere (i) alla data del rilascio del visto, ovvero (ii) al termine del periodo d'imposta, ovvero (iii) per l'intero periodo d'imposta e fino al rilascio del visto.

Risposta: L'art. 23, co. 1, del decreto 164 del 1999 stabilisce che i professionisti rilasciano il visto di conformità se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso professionista che rilascia il visto.

Il comma 2 del medesimo articolo prevede che le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

In particolare, il predetto comma 2, tiene conto delle diverse modalità organizzative con le quali i professionisti possono svolgere la propria attività, stabilendo però, a garanzia del controllo, che il professionista che appone il visto di conformità possieda la maggioranza assoluta del capitale sociale della società di servizio.

In caso di più di due soci, tenuto conto che nessuno dei soci potrebbe possedere la maggioranza assoluta, la norma prevede la possibilità che la stessa sia posseduta da più professionisti che siano abilitati all'apposizione del visto di conformità.

Il requisito della maggioranza assoluta, proprio perché sottintende che le attività siano state effettuate sotto il diretto controllo del professionista che rilascia il visto, deve sussistere per l'intero periodo d'imposta e fino al rilascio del visto.

In assenza del suddetto requisito temporale, ricorre una delle ipotesi in cui le scritture contabili sono tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità e, in base alla circolare 57 del 2009, il contribuente potrà comunque rivolgersi un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto esibendo ai predetti soggetti la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione al fine di consentire lo svolgimento dei controlli previsti.



D.M. 31.05.1999 n. 164 - Art. 2 – Visto di conformità

1. Il rilascio del visto di conformità di cui all'art. 35, co. 2, lettera a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.

2. Il rilascio del visto di conformità di cui all'art. 35, co. 1, lettera a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, implica, inoltre:

- a) la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
- b) la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Esplicitati, ove necessari, gli adempimenti preliminari, si deve comprendere in cosa materialmente consista il **visto di conformità**; dal punto di vista normativo, con l'apposizione dello stesso viene attestata l'esecuzione dei controlli indicati dall'art. 2 del decreto n. 164 del 1999.

In pratica, si tratta di attestare:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;

- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché unificate, i controlli devono essere finalizzati:

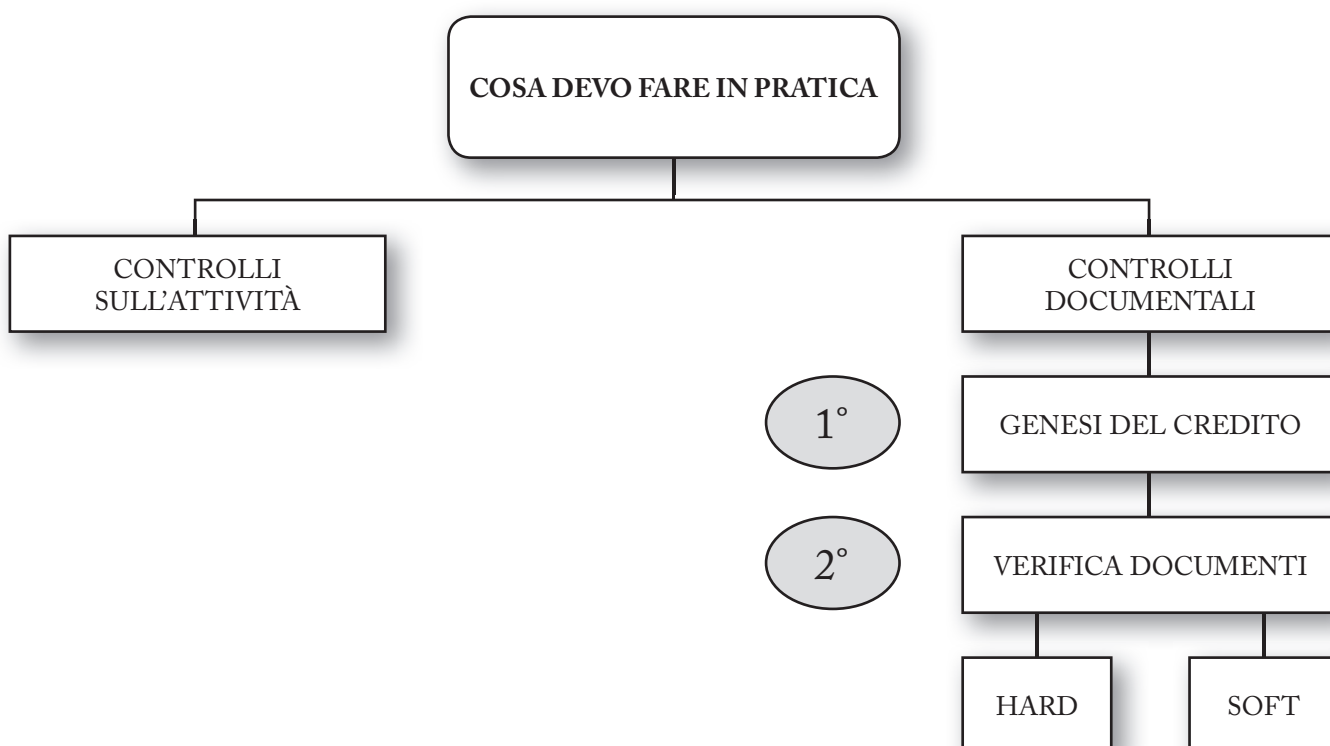
- 1) ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile,
- 2) a realizzare il corretto riporto delle eccedenze di credito;
- 3) a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Con la circolare 134/E/1999 è stato chiarito che tale **verifica non comporta valutazioni di merito**, ma il solo riscontro formale della corrispondenza, in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa esercitata e rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Nel medesimo documento di prassi (paragrafo 5) è stato anche affermato che non rientra nell'ambito dei controlli richiesti la **verifica della regolarità o della discordanza di eventuali versamenti dovuti**, il cui controllo sarà effettuato dalla Amministrazione finanziaria in forza dell'art. 54-bis.

Tali indicazioni generali (comunque necessarie) apparivano, evidentemente, insufficienti per gestire la questione del visto, così che l'Agenzia ha introdotto un ulteriore grado di analisi nella circolare 57/E/2009.

L'impianto dei controlli delineato dalla Agenzia delle Entrate appare costruito per gradi, nel senso che vengono proposti alcuni controlli obbligatori ed altre ulteriori verifiche si rendono, invece, necessarie solo in presenza di particolari indici ritenuti rivelatori di possibili situazioni di pericolo fiscale.



I **controlli obbligatori** sono rappresentati:

- 1) dalla verifica del tipo di attività svolta, al fine di confermare le indicazioni ATECO segnalate all'Agenzia delle Entrate;
- 2) dalla verifica della genesi del credito IVA, al fine di avere conferma in merito alla normalità della creazione di una situazione di eccedenza.

Il diverso livello di approfondimento dei controlli documentali, invece, discende dall'ammontare del credito IVA destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione; infatti:

- 1) quando il credito da compensare è pari o superiore al volume d'affari del contribuente, dovranno essere verificati tutti i documenti aziendali;
- 2) quando il credito IVA da compensare è inferiore al volume d'affari del contribuente, dovranno essere verificati solo i documenti che espongono un'IVA almeno pari al 10% della totale imposta detratta nell'anno.

Analizziamo, dapprima, i **controlli obbligatori per tutte le posizioni**.

L'apposizione del visto di conformità presuppone in ogni caso il controllo che il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponde a quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione.

Ai fini del controllo in esame, occorre tenere presente che:

- in caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unificata, nell'unico modulo di cui si compone la dichiarazione, deve essere indicato il codice relativo all'attività prevalente con riferimento al volume d'affari realizzato nell'anno d'imposta;
- nell'ipotesi di esercizio di più attività tenute con contabilità separate ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972, invece, deve essere indicato in ogni modulo il codice dell'attività ad esso relativo.

Tale verifica è ovviamente finalizzata all'accertamento del contribuente in un particolare settore ove la creazione del credito appare assolutamente normale, piuttosto che alla collocazione dello stesso in settori ove gli abusi sugli utilizzi dei crediti sono diffusi (si pensi, ad esempio, al settore dell'edilizia).

Per quanto attiene i **controlli documentali**, invece, al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni si delineano modalità "ridotte" attestanti la correttezza dell'analisi prodromica all'apposizione del visto.

Se non sussistevano dubbi in merito alla validità di tali indicazioni per il periodo di imposta 2009, qualche perplessità potrebbe essere sollevata in merito alla loro applicazione sui periodi successivi; infatti, non si comprende se, anche per gli stessi, possa ritenersi ricorrente il requisito della "prima applicazione". Il passaggio contenuto nella circolare 28/E/2014 in relazione al nuovo visto di conformità ai fini di imposte dirette e Irap, che afferma che *"In analogia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 57/E del 2009 e limitatamente alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, il controllo della documentazione contabile può riguardare i documenti di importo superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dei componenti negativi"*, deporrebbe purtroppo in senso negativo.

Per quanto concerne la genesi del credito, dovrà essere verificata la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta (c.d. check-list):

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
- presenza di operazioni non soggette all'imposta;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Su tali aspetti si sono concentrate alcune perplessità da parte degli operatori, principalmente attinenti due questioni:

- 1) la circolare 57/E/2009 non specifica quali siano le eventuali conseguenze dell'assenza di uno dei requisiti elencati nella check list;
- 2) la stessa circolare non precisa in modo chiaro se debbano essere ritenute appaganti anche altre giustificazioni differenti da quelle citate (si pensi al caso del contribuente che, per errore, ha versato più IVA rispetto al reale debito).

Tali quesiti sono stati posti all'Agenzia delle Entrate che ha fornito risposta ufficiale nel paragrafo 1.2 della circolare 12/E/2010.



VERIFICHE SULLA GENESI DEL CREDITO IVA

Circolare 12/E/2010, paragrafo 1.2

Domanda: Nella circolare 57 del 23/12/2009 è stato chiarito che, al fine di semplificare gli adempimenti concernenti il rilascio del visto di conformità, in sede di prima applicazione l'esecuzione dei controlli dovrà mirare a verificare la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza d'imposta (presenza prevalente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle degli acquisti, operazioni non imponibili, ecc.). Al riguardo, si chiede di confermare che tale verifica dovrà limitarsi al mero riscontro dell'esistenza di fatture della specie, senza entrare nel merito della correttezza. Si chiede inoltre di precisare meglio, alla luce del riferimento della circolare alla "presenza prevalente di operazioni ...", se dovrà trattarsi di riscontri "a campione" oppure "a tappeto".

Risposta: La circolare 57 del 2009, ha precisato che i controlli previsti dall'art. 2, co. 2, del decreto 164 del 1999, presuppongono, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti,
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i controlli devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Coerentemente con quanto chiarito con la circolare 134 del 1999, i controlli implicano la verifica:

- della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili alla relativa documentazione.

Tutto ciò premesso, la menzionata circolare 57 del 2009, al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'art. 10 del decreto-legge 78 del 2009, ha delineato le modalità attestanti la correttezza dell'esecuzione dei controlli.

Nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione.

In sostanza, il soggetto che appone il visto, deve verificare quali fattispecie hanno generato l'eccedenza di imposta anche integrando la check-list con altre fattispecie idonee a generare l'eccedenza di imposta e che sono presenti nel modello di richiesta di rimborso VR.

In tale ottica, la prevalenza delle operazioni va considerata in funzione della capacità di

generare il credito nel caso concreto, tenuto conto che nella fase di apposizione del visto da parte dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, deve essere verificata la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili nonché alla verifica della documentazione come specificato in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'art. 10 del decreto-legge 78 del 2009.

Con la predetta circolare 57, inoltre, è stato chiarito che tale verifica non comporta valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività esercitata e rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.



STRUTTURA E FUNZIONE DELLA CHECK LIST

Circolare 12/E/2010, paragrafo 1.4

Domanda: La circolare 57/E del 2009 indica una check list dei controlli da eseguire per il rilascio del visto di conformità. Questo termine postula anche la compilazione e la conservazione in atti di un "foglio di lavoro", da cui risulti il concreto svolgimento dei controlli eseguiti, riportando - per esempio - gli estremi delle fatture che sono state controllate a campione, e in particolare quelle di rilevante importo, che possono aver generato la situazione di credito?

Risposta: La circolare 57/E del 2009, ha chiarito che nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione.

Riprendendo l'esempio della citata circolare 57/E del 2009, in caso di ammontare complessivo IVA detratta di 100.000 euro, devono essere controllate tutte le fatture d'acquisto con imposta superiore a 10.000 euro.

Al fine di attestare lo svolgimento dei controlli previsti, il soggetto che appone il visto deve conservare copia della documentazione controllata.

Inoltre, deve attestare l'effettuazione della verifica della fattispecie che ha generato l'eccedenza di imposta. A fine esemplificativo, è stata fornita una check-list contenente le fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta e che sono presenti nel modello di richiesta di rimborso VR. In tale ottica, la prevalenza delle operazioni va considerata in funzione della capacità di generare il credito nel caso concreto. L'indicazione della fattispecie che ha generato il credito è sempre dovuta, anche se non indicata tra le fattispecie esemplificate nella circolare.

LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

Il visto di conformità e la sottoscrizione del revisore

In sostanza, potremmo così riassumere graficamente l'iter dei controlli necessari:

Dati anagrafici												
Partita IVA												
Codice attività	Descrizione											
	Codice usato											
	Correttezza		Conforme all'attività esercitata: ☐ sì ☐ no (richiedere la variazione)									
Società di comodo	☐ verifica della operatività della società ☐ verifica della eventuale presentazione di interpello in anni precedenti con validità attuale											
Scritture contabili e dichiarazioni esibite	Soggetto che elabora le scritture	☐ Direttamente dal professionista che appone il visto										
		☐ Dallo studio associato cui appartiene il professionista che appone il visto										
		☐ Da una società di servizi di cui uno o più professionisti detengono la maggioranza assoluta del capitale sociale, sotto il controllo e la responsabilità del professionista										
		☐ Direttamente da un CAF imprese										
		☐ Da un soggetto che non può apporre il visto di conformità										
		☐ Direttamente dal contribuente sotto il controllo e la responsabilità del professionista										
	Regolarità formale registri	☐ Verificare esistenza										
		☐ Verificare tempestivo aggiornamento										
		☐ Verificare regolarità del contenuto minimo										
		☐ Acquisire attestazione di conformità se stampa non definitiva										
		☐ Verificare corrispondenza totali registri con liquidazione annuale										
		☐ Verificare corrispondenza totali liquidazione annuale con dichiarazione IVA										
		Fatture	☐ Verifica protocolli e progressività fatture emesse									
☐ Verifica protocolli e progressività fatture acquisto												
☐ Verifica corrispettivi												
Liquidazioni, versamenti, compensazioni e riporti	☐ Verifica corrispondenza liquidazioni periodiche con dichiarazione annuale											
	☐ Verifica versamenti periodici (non obbligatoria, ma opportuna per la esatta quantificazione del credito)											
	☐ Verifica credito anno 2013 da dichiarazione IVA 2014: euro											
	☐ Verifica compensazioni credito IVA 2014 eseguite sino alla presentazione della dichiarazione del 2014: euro											
	☐ Verifica riporto del credito 2013 e degli utilizzi sul modello IVA dell'anno 2014											

Genesi del credito IVA 2014	Elencati da circolare 57/E/2009	☐ presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
		☐ presenza di operazioni non imponibili (artt. 8, 8-bis, 9, art. 41, ecc.)
		☐ presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili
		☐ presenza di operazioni non soggette all'imposta
		☐ operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli
	Altre	☐ Dettagliare in modo specifico:

Ammontare del credito IVA 2014 che si intende utilizzare in compensazione	Importo	€
	☐ inferiore al V.A.	☐ uguale o superiore al V.A.
	① Posso verificare la corrispondenza tra documentazione e scritture contabili per i soli documenti IVA con imposta superiore al 10% del totale IVA detratta nell'anno	② Devo verificare la corrispondenza tra tutta la documentazione e le scritture contabili
① Verifica a campione	Totale IVA detratta	€
	Soglia rilevante (10%)	€
	Protocolli acquisto interessati (conservare copia)	☐ pt. ☐ pt. ☐ pt.
	Protocolli vendita interessati (conservare copia)	☐ pt. ☐ pt. ☐ pt.
② Verifica integrale	Acquisire, verificare e conservare copia di tutti i documenti	
	Alternativa (ove possibile)	Ridurre il credito da utilizzare in compensazione ad importo inferiore al volume d'affari

Nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Si precisa che, ai fini del computo dell'ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell'eventuale credito proveniente dall'eccedenza formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella dichiarazione presentata).

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione e deve essere conservata

copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'art. 2, co. 2, del decreto 164 del 1999, unitamente alla check-list del controllo svolto.

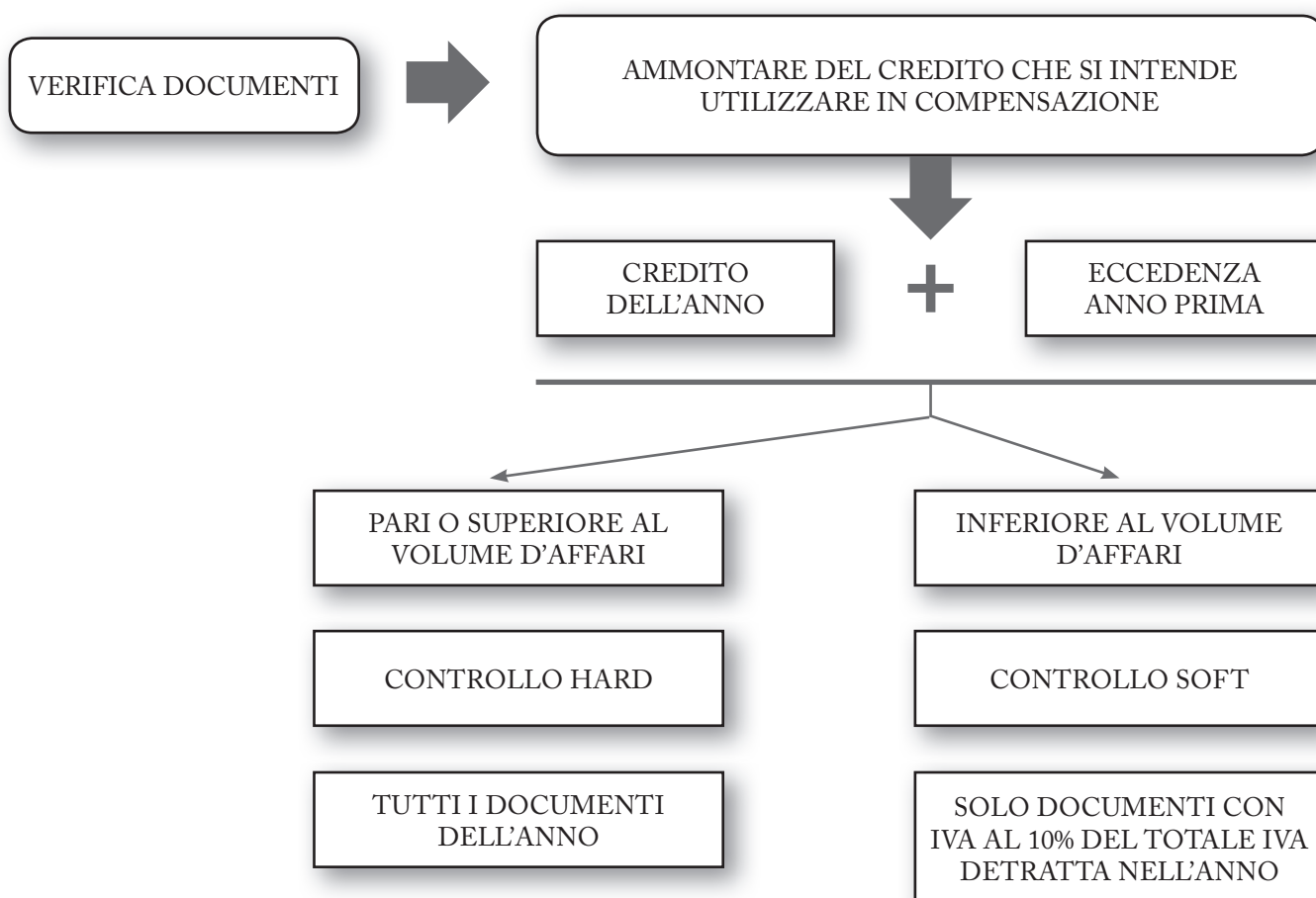
Il documento di prassi dell'Agenzia fornisce il seguente esempio banale:

- credito IVA da utilizzarsi in compensazione inferiore al volume d'affari (è verificata la condizione che consente l'effettuazione di controlli semplificati);
- ammontare complessivo IVA detratta è 100.000 euro;
- la verifica deve riguardare tutte le fatture con imposta superiore a 10.000 euro.

Appare evidente che un credito superiore al volume d'affari si potrà presentare sovente in relazione ad aziende:

- che hanno da poco cominciato l'attività, dovendo effettuare ingenti investimenti;
- che hanno particolari strutture del ciclo produttivo che vedono alternarsi anni di investimenti ad anni di cessioni (si pensi ad una impresa edile che un anno realizza un fabbricato e solo l'anno successivo inizia la vendita delle unità).

In tali ipotesi, per non doversi confrontare con un controllo integrale della documentazione, è possibile autolimitare l'importo del credito da usare in compensazione, in modo da poter fruire della modalità di verifica "a campione".



Va comunque rammentato che, da quanto è possibile apprendere dalle indicazioni di prassi ad oggi disponibili in relazione al visto di conformità, opportunamente coordinate con le condizioni per l'applicazione delle sanzioni di cui si dirà nel successivo paragrafo, il controllo documentale richiesto non deve mai spingersi nel merito, bensì restare ancorato al puro aspetto formale. In buona sostanza, si ritiene che non sia compito del soggetto che appone il visto la verifica in merito alla corretta applicazione delle regole di detrazione del tributo, piuttosto che lo svolgimento di un sindacato di inerenza in merito agli acquisti o, ancor peggio, di esistenza in merito alle operazioni. Le sanzioni irrogate riguardano tutto quanto l'Agen-

zia può riscontrare in sede di liquidazione e, pertanto, ne restano per contrario escluse le ipotesi riscontrabili in sede di accertamento vero e proprio che riguardano la fedeltà della dichiarazione.

LE SANZIONI PER IL VISTO DI CONFORMITÀ

L'art. 39 del D.Lgs. 241/1997 prevede le sanzioni irrogabili ai soggetti che appongono il visto di conformità senza l'osservanza delle prescrizioni normative.

In particolare, la citata norma prevede che, salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie, ai soggetti che rilasciano il visto di conformità infedele, si applica la **sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582**.

Per quanto di interesse ai fini IVA, la violazione è punibile:

- in caso di liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni e di controllo di cui agli articoli 54 e seguenti;
- a condizione che non trovi applicazione l'art. 12-bis del D.P.R. 602/1973.

In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione, per un periodo da uno a tre anni.

In caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione.

Si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della sanzione.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del D.Lgs. 472/1997. Il centro di assistenza fiscale per il quale abbia operato il trasgressore è obbligato solidalmente con il trasgressore stesso al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata.

Le violazioni sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia.

L'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare di riferimento e, fino al compimento dei termini di decadenza, può essere integrato o modificato dalla medesima Direzione regionale. I provvedimenti ivi previsti sono trasmessi agli ordini di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti.

Tali disposizioni sono specificamente previste per i soli soggetti richiamati dallo stesso D.Lgs. 241/1997; ne resterebbero invece esclusi i revisori contabili che, come detto in precedenza, possono sottoscrivere la dichiarazione con effetti del tutto identici a quelli dell'apposizione del visto; in tal senso, va rammentato che il D.L. 78/2009 ha specificamente previsto che:

- l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 39, co. 1, lettera a), primo periodo del D.Lgs. 241/1997;
- in caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

In relazione all'aspetto sanzionatorio, l'Agenzia delle Entrate ha anche chiarito che:

- affinché il soggetto che rilascia il visto di conformità in maniera infedele sia assoggettato a sanzione è necessario che ricorrano due condizioni:
 1. la prima è che dalle attività di controllo e liquidazione della dichiarazione emerga un maggior debito a carico del dichiarante;
 2. la seconda è che tale maggior debito sia superiore al limite di 16,53 euro (o altro importo previsto dall'art. 12-bis del D.P.R. 602/1973, che prevede meccanismi di aggiornamento automatico);

- se l'intermediario o il Caf che hanno rilasciato il visto di conformità o l'asseverazione in maniera infedele intendono ravvedere l'infedeltà devono comunicare la loro volontà al contribuente che, a sua volta " ... informato dall'autore della violazione della propria volontà di ravvedersi, potrà sanare nei termini ed alle condizioni di cui al medesimo art. 13, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 472/1997 le irregolarità e le omissioni che hanno inciso sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo;
- nel caso in cui il contribuente provveda a presentare una dichiarazione integrativa o correttiva, ai sensi dell'art. 2, commi 8 ed 8-bis, del D.P.R. 322/1998, rispetto a quella per la quale furono rilasciati il visto di conformità o l'asseverazione in maniera infedele, il soggetto che a suo tempo rilasciò il visto di conformità o l'asseverazione non sarà punibile per tale violazione;
- nel caso in cui il contribuente presenti dichiarazione ulteriore usufruendo dell'istituto del ravvedimento operoso, non si sostituisce ma si integra la dichiarazione precedentemente presentata. In tale ipotesi, è, dunque, possibile che il soggetto che ha rilasciato il visto di conformità ovvero l'asseverazione in maniera infedele venga assoggettato a sanzione, sempreché dai controlli e dall'attività di liquidazione effettuate in relazione ad entrambe le dichiarazioni presentate dal contribuente emerga un debito a suo carico superiore a 16,53. Tuttavia, se con la dichiarazione integrativa sono state eliminate le cause che hanno determinato l'infedeltà del visto o dell'asseverazione nessuna sanzione potrà essere inflitta all'intermediario o al Caf che li hanno rilasciati.

L'UTILIZZO DI CREDITI MATURATI IN CAPO A SOGGETTI DIVERSI

In alcuni casi le norme tributarie consentono che il credito IVA possa essere utilizzato in compensazione da un **soggetto diverso** rispetto a quello in capo a cui il credito è maturato.

Tale circostanza si verifica:

- per i soggetti coinvolti in operazioni straordinarie (fusioni, scissioni);
- per i soggetti aderenti al regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e ss. del Tuir (c.d. consolidato fiscale);
- per i soggetti che si avvalgono della procedura di liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, ultimo co., del D.P.R. 633/1972.

Con riferimento alle prime due fattispecie, sono stati previsti specifici codici identificativi da utilizzare nel modello F24, che consentono di individuare i casi in cui il contribuente utilizza un credito IVA emergente dalla dichiarazione di un altro soggetto. Tali codici sono stati istituiti con la risoluzione 286/E del 22 dicembre 2009.



R.M. 286/E/2009

Al fine di consentire l'individuazione del soggetto cui il credito utilizzato in compensazione afferisce, qualora detto credito emerga da dichiarazioni o istanze riferite a soggetti diversi rispetto all'utilizzatore, sono istituiti i seguenti codici identificativi:

- "61" denominato -"soggetto aderente al consolidato";
- "62" denominato -"soggetto diverso dal fruitore del credito".

In sede di compilazione del modello F24, i codici "61" e "62" sono indicati nella sezione "Contribuente", nel campo "codice identificativo", unitamente al codice fiscale del soggetto cui il predetto credito si riferisce da riportare nel campo "CODICE FISCALE

del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare". Il **codice identificativo "61"** va utilizzato nel caso di un soggetto consolidante che utilizza in compensazione, per il versamento dell'IRES determinata nel modello CNM, il credito d'imposta ceduto da una società aderente al consolidato. In tal caso, il modello di versamento F24, va compilato indicando, nella sezione "Contribuente", il codice fiscale della società consolidante e i relativi dati anagrafici e domiciliari, e il codice fiscale della società aderente al consolidato, esponendolo nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare". Qualora il credito d'imposta della stessa natura (ad esempio credito IVA annuale) utilizzato in compensazione dell'IRES dovuta sia stato ceduto da più soggetti aderenti al consolidato, la società consolidante nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" indica il codice fiscale del soggetto consolidato che ha ceduto l'ammontare del credito più elevato.

Il **codice identificativo "62"** va utilizzato, ad esempio, nel caso di una società incorporante che utilizza in compensazione il credito IVA annuale della società incorporata relativo all'anno d'imposta antecedente l'operazione straordinaria. In tal caso, il modello di versamento F24, va compilato indicando, nella sezione "Contribuente", il codice fiscale della società incorporante e i relativi dati anagrafici e domiciliari, e il codice fiscale della società incorporata, esponendolo nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare".

Tali modalità di compilazione vanno utilizzate in tutte le ipotesi in cui sussistono i presupposti per l'utilizzo di crediti maturati in capo a soggetti diversi. Pertanto, qualora ne ricorrano i presupposti normativi, le anzidette modalità di compilazione del modello F24 vanno adottate anche nel caso di utilizzo di crediti diversi dall'imposta sul valore aggiunto.

Con riguardo ai crediti IVA disponibili in seguito ad operazioni straordinarie si precisa che:

- i **crediti maturati in capo a più soggetti** (diversi dall'utilizzatore) costituiscono ciascuno un autonomo plafond a disposizione del soggetto risultante dall'operazione, che potrà disporre utilizzando modelli F24 distinti, in ciascuno dei quali dovrà indicare anche il codice fiscale del soggetto in capo a cui il credito si è originariamente generato;
- ai fini di una corretta gestione dei crediti IVA attribuiti al **consolidato**, sono stati previsti appositi campi all'interno dei quadri VX e VY del modello di dichiarazione annuale IVA in cui indicare il codice fiscale del soggetto consolidante che potrà disporre del credito complessivamente attribuito, che andrà a costituire un unico autonomo plafond. Qualora il soggetto consolidante intenda utilizzare in compensazione importi superiori a 5.000 euro, costituiti da crediti IVA maturati in capo a più soggetti aderenti alla tassazione di gruppo, per poter correttamente fruire della compensazione è necessaria la preventiva presentazione delle dichiarazioni IVA dei soggetti cedenti, anche se l'importo del credito emergente dalla singola dichiarazione è inferiore a 5.000 euro.



La specifica casistica è stata oggetto di ulteriore approfondimento nella circolare 29/E del 3 giugno 2010, in cui l'Agenzia ha confermato quanto segue.

1.3. Codice identificativo 61 - Credito attribuito dalla consolidante

Domanda: In caso di consolidato, se vengono ceduti crediti della medesima tipologia da più soggetti, la società utilizzatrice (consolidante) deve indicare in F24 il codice identificativo "61" ed il codice fiscale del soggetto che ha ceduto il credito più alto. Se tale soggetto è proprio la società consolidante, va comunque compilato il relativo codice fiscale (anche se coincide con quello dell'utilizzatore, intestatario della delega)?

Esempio:

Consolidato formato da tre società: ALFA (consolidante), BETA e GAMMA.

I CASO

Credito IVA ceduto da ALFA 7.000
Credito IVA ceduto da BETA 2.000
Credito IVA ceduto da GAMMA 3.000

II CASO

Credito IVA ceduto da ALFA 7.000
Credito IVA ceduto da BETA 0
Credito IVA ceduto da GAMMA 0

Risposta: Con la risoluzione 286/E del 22 dicembre 2009 è stato istituito il codice identificativo "61", denominato "Soggetto aderente al consolidato". Esso è riservato alle società consolidanti, che sono tenute ad indicarlo in F24 in occasione dell'utilizzo in compensazione di crediti attribuiti dalle società aderenti al regime, per il pagamento dell'IRES dovuta a livello di gruppo.

In proposito, si precisa che tale codice identificativo deve essere indicato anche qualora il credito attribuito alla *fiscal unit* provenga (esclusivamente o prevalentemente) dalla posizione fiscale individuale della società consolidante, che ne è poi l'utilizzatrice finale. Si ricorda, inoltre, che a ciascun codice identificativo deve necessariamente essere associato un codice fiscale.

Ne consegue che, con riferimento ad entrambi gli esempi proposti, la sezione "Contribuente" dei modelli F24 in cui il credito è utilizzato in compensazione per il pagamento dell'IRES dovuta a livello di gruppo deve essere compilata indicando:

- nel campo "Codice fiscale", il codice fiscale della società consolidante (in quanto utilizzatrice del credito), seguito dai relativi dati anagrafici;
- nel campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", di nuovo, il codice fiscale della società consolidante (in quanto unica cedente del credito o cedente della porzione maggiore di credito);
- nel campo "Codice identificativo", il codice "61".

1.4. Codice identificativo 61 - Crediti di natura diversa

Domanda: In presenza di crediti di natura diversa, ceduti da più soggetti partecipanti al consolidato, utilizzati dalla consolidante per compensare i debiti della fiscal unit, come devono essere create le deleghe ai fini della corretta esposizione del codice identificativo

“61”? In considerazione del fatto che può essere indicato un solo codice fiscale coobbligato, bisogna generare deleghe separate per ogni tipologia di credito ceduto?

Risposta: La risoluzione 286/E del 22 dicembre 2009, che ha istituito il codice identificativo “61” (denominato “Soggetto aderente al consolidato”), ha chiarito che, qualora il credito d'imposta *della stessa natura* (ad es. IVA) sia stato ceduto da più soggetti aderenti al consolidato, la società consolidante, nel campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare”, deve indicare il codice fiscale del soggetto consolidato che ha ceduto l'ammontare più elevato del credito.

In proposito si precisa che la medesima modalità di compilazione può essere adottata anche in ipotesi di crediti d'imposta *di diversa natura* (ad es. IVA e IRAP) ceduti da uno o più soggetti aderenti al consolidato.

In questi casi è dunque possibile esporre nella medesima delega di pagamento le diverse tipologie di credito ricevute, indicando il codice identificativo “61” ed il codice fiscale della società aderente al consolidato che ha ceduto il credito di ammontare maggiore.

1.5. Codici identificativi 61 e 62 - Decorrenza

Domanda: Dalla risoluzione 286/E del 2009 si evince che l'indicazione in F24 dei codici identificativi “61” e “62”, in caso di utilizzo di crediti nati in capo ad altri soggetti, non riguarda solo i crediti IVA (per i quali vengono attivati controlli particolari) ma anche le altre tipologie di credito non ancora soggette, per il momento, a vincoli particolari.

Si chiede di conoscere se le nuove disposizioni si applicano solo ai crediti formati a partire da una certa data e, se sì, quale.

Risposta: La risoluzione 286/E del 22 dicembre 2009 non stabilisce una decorrenza specifica per l'utilizzo dei neoistituiti codici identificativi. Ne deriva che essi vanno utilizzati, a partire dalla data di istituzione, in tutti i casi rientranti nelle fattispecie previste, a prescindere dall'anno di riferimento dei crediti compensati.

1.6. Sovrapposizione di codici identificativi

Domanda: Potrebbe sussistere la necessità di indicare, nella stessa delega di pagamento, il codice fiscale del coobbligato, erede, curatore ecc. (con codice identificativo “02”, “03”, “07”) e contemporaneamente, nel medesimo campo, il codice fiscale del soggetto di cui si sta utilizzando il credito (con codice identificativo “61” o “62”). Se si verifica, come ci si deve comportare?

Risposta: Qualora si verificano situazioni che richiedono l'utilizzo in F24 di due diversi codici identificativi, non essendo possibile esporre contestualmente più di un codice, si dovrà indicare quello relativo alla fattispecie più rilevante, da valutare caso per caso.

Nello specifico, l'indicazione dei codici “61” o “62”, in caso di utilizzo in compensazione di crediti IVA, è fondamentale affinché la procedura di controllo automatizzato imputi la compensazione al *plafond* corretto. Ne consegue che la mancata indicazione dei predetti codici, qualora richiesta, potrebbe comportare lo scarto del modello F24 per mancato superamento del controllo sulle compensazioni IVA.

COMPENSAZIONE DI CREDITI E PRESENZA DI RUOLI SCADUTI (CENNI)

Va marginalmente ricordato che, per effetto delle disposizioni del D.L. 78/2010, il possibile utilizzo dei crediti erariali (tra cui quelli IVA) risulta sanzionato nei casi in cui il contribuente vanti dei **debiti per tributi erariali iscritti a ruolo**, scaduti e non pagati, per importi superiori a 1.500 euro.

La disposizione, ovviamente, si cumula e non si sostituisce con le cautele specifiche per l'utilizzo dei crediti IVA di cui ai precedenti paragrafi.

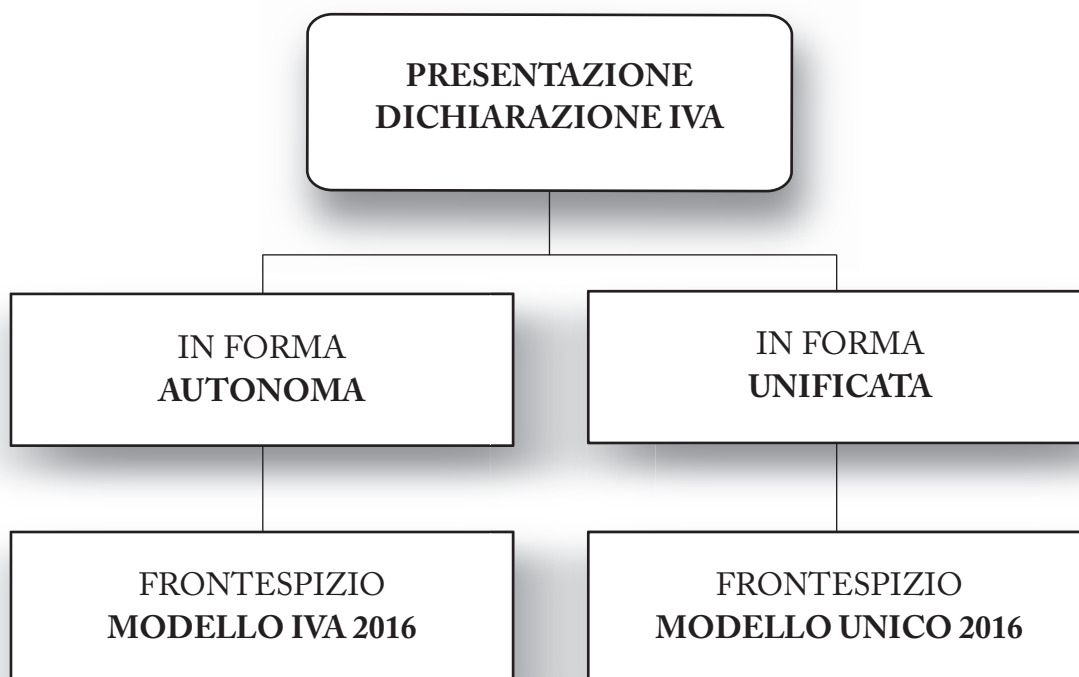
In relazione alla specifica vicenda, appare in questa sede utile rinviare ai chiarimenti di prassi contenuti nella circolare 13/E/2011.

MODELLO IVA 2016

FRONTESPIZIO

Il **Frontespizio** contenuto nel modello IVA 2016 deve essere compilato solamente dal contribuente che presenta la **dichiarazione IVA in forma autonoma**, nei casi commentati nel capitolo dedicato alle Istruzioni generali.

Se il contribuente è tenuto alla presentazione della dichiarazione in forma unificata compilerà il frontespizio del modello Unico 2016 con il relativo quadro RX, anziché il quadro VX “Determinazione dell’IVA da versare o del credito di imposta” previsto nel modello IVA.



Il frontespizio del modello IVA 2016 si compone di **due facciate**:

1. la prima contiene l’informativa ai sensi del D.Lgs. 196/2003 (Legge sulla privacy) sul trattamento dei dati personali;
2. l’altra contiene le indicazioni generali circa il tipo di dichiarazione, i dati del contribuente, la firma della dichiarazione, l’impegno alla presentazione telematica, il visto di conformità e la sottoscrizione dell’organo di controllo.



MODELLO IVA 2016

Periodo d'imposta 2015

Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 13 D.lgs. n. 196/2003 in materia di protezione dei dati personali

Con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati raccolti e quali sono i diritti riconosciuti all'interessato. Infatti, il d.lgs. n. 196/2003, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali.

Finalità del trattamento

I dati forniti con questo modello verranno trattati dall'Agenzia delle Entrate esclusivamente per le finalità di liquidazione, accertamento e riscossione delle imposte.
I dati acquisiti potranno essere comunicati a soggetti pubblici o privati solo nei casi previsti dalle disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali (art. 19 del d.lgs. n. 196 del 2003). Potranno, inoltre, essere pubblicati con le modalità previste dal combinato disposto degli artt. 69 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, così come modificato dalla legge n. 133 del 6 agosto 2008 e 66-bis del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.

Conferimento dei dati

I dati richiesti devono essere forniti obbligatoriamente per potersi avvalere degli effetti delle disposizioni in materia di dichiarazione IVA.
L'indicazione di dati non veritieri può far incorrere in sanzioni amministrative o, in alcuni casi, penali.
L'indicazione del numero di telefono o cellulare, del fax e dell'indirizzo di posta elettronica è facoltativa e consente di ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni e aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

Modalità del trattamento

I dati acquisiti verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire, anche mediante verifiche con altri dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate o di altri soggetti, nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal Codice in materia di protezione dei dati personali.
Il modello può essere consegnato a soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria, professionisti) che tratteranno i dati esclusivamente per la finalità di trasmissione del modello all'Agenzia delle Entrate.

Titolare del trattamento

L'Agenzia delle Entrate e gli intermediari, quest'ultimi per la sola attività di trasmissione, secondo quanto previsto dal d.lgs. n. 196/2003, assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando i dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.

Responsabili del trattamento

Il titolare del trattamento può avvalersi di soggetti nominati "responsabili". In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale, come responsabile esterno del trattamento dei dati, della Sogei S.p.a., partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria.
Presso l'Agenzia delle Entrate è disponibile l'elenco dei responsabili.
Gli intermediari, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.

Diritti dell'interessato

Fatte salve le modalità, già previste dalla normativa di settore, per le comunicazioni di variazione dati e per l'integrazione dei modelli di dichiarazione e/o comunicazione l'interessato (art. 7 del d.lgs. n. 196 del 2003) può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, oppure per cancellarli o opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge.
Tali diritti possono essere esercitati con richiesta rivolta a:
Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo 426 c/d - 00145 Roma

Consenso

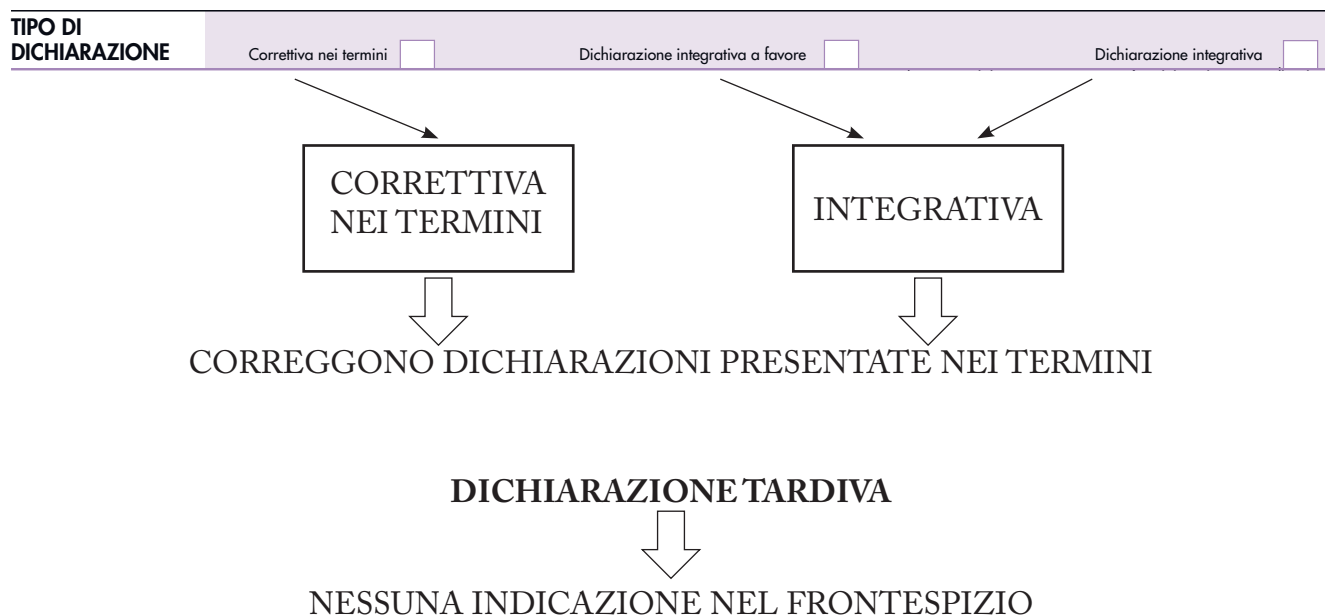
L'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetto pubblico, non deve acquisire il consenso degli interessati per trattare i loro dati personali.
Gli intermediari non devono acquisire il consenso degli interessati per il trattamento dei dati in quanto è previsto dalla legge.

La presente informativa viene data in via generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.

99

TIPO DI DICHIARAZIONE

In tale sezione sono presenti **tre caselle** che devono essere barrate in caso di presentazione di una nuova dichiarazione che rettifichi o integri quella originaria:



- **Dichiarazione correttiva nei termini**

La casella “**Correttiva nei termini**” va barrata quando la dichiarazione IVA viene ripresentata entro i **termini ordinari**, in sostituzione di una precedente dichiarazione errata: essa si sostituisce integralmente alla prima e consente al contribuente l'esercizio di tutte le facoltà/opzioni previste in sede di dichiarazione. Proprio perché riproposta entro i termini di scadenza non è prevista l'irrogazione di alcuna sanzione.

- **Dichiarazione integrativa**

Il contribuente che, avendo validamente e tempestivamente presentato la dichiarazione IVA originaria, scaduti i relativi termini ordinari, intende correggere errori od omissioni, può presentare una **dichiarazione integrativa**.

La normativa di riferimento, per effetto del rinvio operato dall'art. 8 comma 6 del D.P.R. 322/1998, è costituita dall'art. 2 commi 8 e 8-bis del D.P.R. 322/1998.

La rettifica della dichiarazione originaria può essere a favore del fisco o del contribuente.

Nel primo caso va compilata la casella “**Dichiarazione Integrativa**” indicando:

- il **codice 1**, per correggere errori od omissioni che comportino un maggior debito di imposta o un minor credito. La dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria, fatta salva l'applicazione di sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997;
- il **codice 2**, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 1, co. da 634 a 636, L. 190/2014, fatta salva l'applicazione di sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997. L'Agenzia delle entrate mette infatti a disposizione del contribuente le informazioni in suo possesso, dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni anche dopo la presentazione della dichiarazione.

**Circolare 6 maggio 2011 n. 17/E**

La Circolare 17/2011, dedicata ai rimborsi IVA, ha precisato che in caso di mancata prestazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Resta, evidentemente, salva la facoltà per il contribuente di presentare all'Ufficio la garanzia tardivamente - ma comunque prima che siano decorsi i termini di decadenza dell'accertamento - affinché lo stesso possa procedere alla liquidazione del rimborso.

Qualora l'errore o l'omissione comporti un minor debito di imposta o un maggior credito a favore del contribuente, va barrata la casella **“Dichiarazione integrativa a favore”** che deve essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (30 settembre 2017).



DATI DEL CONTRIBUENTE

DATI DEL CONTRIBUENTE	PARTITA IVA	Impresa artigiana iscritta all'albo		Amministrazione straordinaria o concordato preventivo	
		1		2	
	Indirizzo di posta elettronica		TELEFONO O CELLULARE	FAX	
			prefisso numero	prefisso numero	

Nel quadro relativo ai dati del contribuente devono essere indicati, sia per i contribuenti persone fisiche che persone giuridiche:

- il numero di partita IVA;
- se trattasi di impresa artigiana iscritta all'apposito albo (nel qual caso va barrata la casella 1);
- se il contribuente è sottoposto ad amministrazione straordinaria di tipo conservativo o a concordato preventivo (nel qual caso va barrata la casella 2);
- l'indirizzo di posta elettronica, il numero telefonico e di fax al fine di poter ricevere eventuali comunicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria (questi dati sono facoltativi).

Persone fisiche	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella)
	Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	M ☐ F ☐
	giorno mese anno		Provincia (sigla)

Nel caso di contribuente persona fisica è richiesta l'indicazione dei dati anagrafici (cognome e nome, sesso, data e luogo di nascita).

In caso di contribuente nato all'estero è richiesta l'indicazione del solo Stato di nascita; la casella relativa alla provincia non va quindi compilata.

Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale	Natura giuridica

Se il contribuente è un soggetto diverso da persona fisica (società di persone, società di capitali, cooperative, consorzi, ...) deve indicare nell'apposito riquadro la denominazione sociale e la relativa natura giuridica desunta dalla tabella di seguito riportata.

SOGGETTI RESIDENTI

1. Società in accomandita per azioni
2. Società a responsabilità limitata
3. Società per azioni
4. Società cooperative e loro consorzi iscritti nei registri prefettizi e nello schedario della cooperazione
5. Altre società cooperative
6. Mutue assicuratrici
7. Consorzi con personalità giuridica
8. Associazioni riconosciute
9. Fondazioni
10. Altri enti ed istituti con personalità giuridica
11. Consorzi senza personalità giuridica
12. Associazioni non riconosciute e comitati
13. Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)
14. Enti pubblici economici
15. Enti pubblici non economici
16. Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica
17. Opere pie e società di mutuo soccorso
18. Enti ospedalieri
19. Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale
20. Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo
21. Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi
22. Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia
23. Società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
24. Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
25. Società in accomandita semplice

26. Società di armamento
27. Associazione fra artisti e professionisti
28. Aziende coniugali
29. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
50. Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 31, 113, 114, 115 e 116 del D.Lgs 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)
51. Condomini
52. Depositi I.V.A.
53. Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
54. Trust
55. Amministrazioni pubbliche
56. Fondazioni bancarie
57. Società europea
58. Società cooperativa europea
59. Rete di imprese

SOGGETTI NON RESIDENTI

30. Società semplici, irregolari e di fatto
31. Società in nome collettivo
32. Società in accomandita semplice
33. Società di armamento
34. Associazioni fra professionisti
35. Società in accomandita per azioni
36. Società a responsabilità limitata
37. Società per azioni
38. Consorzi
39. Altri enti ed istituti
40. Associazioni riconosciute, non riconosciute e di fatto
41. Fondazioni
42. Opere pie e società di mutuo soccorso
43. Altre organizzazioni di persone e di beni
44. Trust
45. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.)	Codice fiscale del sottoscrittore										Codice carica		Codice fiscale società dichiarante									
	Cognome										Nome										Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐	
	Data di nascita giorno mese anno			Comune (o Stato estero) di nascita															Provincia (sigla)			
	Art. 74 bis		Data di nomina		giorno mese anno			Data di inizio procedura o del decesso del contribuente			giorno mese anno			Data di fine procedura			giorno mese anno			Procedura non ancora terminata		

Il riquadro va compilato nel caso in cui colui che sottoscrive la dichiarazione sia un **soggetto diverso dal contribuente** (legale rappresentante di una società, il curatore fallimentare, l'erede del contribuente deceduto, ...).

Devono, quindi, essere riportati i dati del soggetto diverso dal contribuente:

- codice fiscale;
- codice carica;
- dati anagrafici.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Contribuente: Alfa Srl

Dichiarante: legale rappresentante sig. Paolo Rossi

Soggetti diversi dalle persone fisiche DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.)	Denominazione o ragione sociale ALFA SRL										Natura giuridica 02											
	Codice fiscale del sottoscrittore RSS XX XX XX XX XX XX XX X										Codice carica 1		Codice fiscale società dichiarante									
	Cognome ROSSI										Nome PAOLO										Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐	
	Data di nascita giorno mese anno XX XX XX			Comune (o Stato estero) di nascita XXXXXX															Provincia (sigla) XX			
Art. 74 bis		Data di nomina		giorno mese anno			Data di inizio procedura o del decesso del contribuente			giorno mese anno			Data di fine procedura			giorno mese anno			Procedura non ancora terminata			

Il campo relativo al **Codice fiscale società dichiarante** va compilato esclusivamente nel caso in cui il dichiarante sia una società che presenta la dichiarazione IVA per conto di altro contribuente, ad esempio:

- società nominata rappresentante fiscale da un soggetto non residente (art. 17 comma 3);
- società beneficiaria in caso di scissione o società incorporante in caso di fusione;
- società che presenta la dichiarazione in qualità di rappresentante negoziale del contribuente.

I **codici carica** da utilizzare e da indicare nell'apposito campo sono i seguenti:

- 1 Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore.
- 2 Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, amministratore di sostegno, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito.
- 3 Curatore fallimentare.

In tal caso deve essere indicata nell'apposito campo la **data di inizio della procedura** concorsuale e la **data di nomina del curatore**. Se la dichiarazione è relativa:

- all'anno in cui si è aperto il fallimento → deve essere barrata la casella **art. 74 bis**
- all'anno di chiusura del fallimento → deve essere compilato il campo relativo alla **data di chiusura della procedura**.

Fino alla chiusura del fallimento va barrata la casella **procedura non ancora terminata**.

Art. 74 bis	☐	Data di nomina	giorno	mese	anno	Data di inizio procedura o del decesso del contribuente	giorno	mese	anno	Data di fine procedura	giorno	mese	anno	Procedura non ancora terminata	☐
-------------	--------------------------	----------------	--------	------	------	---	--------	------	------	------------------------	--------	------	------	--------------------------------	--------------------------

4 Commissario liquidatore, da indicare in caso di liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione straordinaria.

In tal caso deve essere indicata nell'apposito campo la **data di inizio della procedura** concorsuale e la **data di nomina del soggetto**. Se la dichiarazione è relativa:

- all'anno in cui si è aperta la procedura concorsuale → deve essere barrata la casella **art. 74 bis**
- all'anno di chiusura della procedura → deve essere compilato il campo relativo alla **data di chiusura della procedura**.

Fino alla chiusura della stessa va barrata la casella **procedura non ancora terminata**.

Art. 74 bis	☐	Data di nomina	giorno	mese	anno	Data di inizio procedura o del decesso del contribuente	giorno	mese	anno	Data di fine procedura	giorno	mese	anno	Procedura non ancora terminata	☐
-------------	--------------------------	----------------	--------	------	------	---	--------	------	------	------------------------	--------	------	------	--------------------------------	--------------------------

5 Custode giudiziario, amministratore giudiziario (in qualità di rappresentante dei beni sequestrati), commissario giudiziale (in caso di amministrazione controllata).

In tal caso deve essere indicata nell'apposito campo la **data di nomina del soggetto**.

6 Rappresentante fiscale di soggetto non residente.

7 Erede.

In tal caso devono essere indicati i dati di uno degli eredi e la data di decesso del contribuente.

Art. 74 bis	☐	Data di nomina	giorno	mese	anno	Data di inizio procedura o del decesso del contribuente	giorno	mese	anno	Data di fine procedura	giorno	mese	anno	Procedura non ancora terminata	☐
-------------	--------------------------	----------------	--------	------	------	---	--------	------	------	------------------------	--------	------	------	--------------------------------	--------------------------

8 Liquidatore (in caso di liquidazione volontaria).

In tal caso deve essere indicata la data di nomina.

Art. 74 bis	☐	Data di nomina	giorno	mese	anno	Data di inizio procedura o del decesso del contribuente	giorno	mese	anno	Data di fine procedura	giorno	mese	anno	Procedura non ancora terminata	☐
-------------	--------------------------	----------------	--------	------	------	---	--------	------	------	------------------------	--------	------	------	--------------------------------	--------------------------

9 Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessioni d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società Alfa SpA che incorpora la società Beta Srl con effetto dal 1.04.2016.

Se non ancora presentata alla data del 1° aprile 2016, Alfa Srl sarà tenuta a presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno 2015 per conto dell'incorporata. In tal caso come contribuente andrà indicata la società Beta Srl, come dichiarante Alfa SpA.

Soggetti diversi dalle persone fisiche
DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE
(rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.)

Denominazione o ragione sociale BETA SRL		Natura giuridica 02	
Codice fiscale del sottoscrittore		Codice carica 9	Codice fiscale società dichiarante Codice fiscale Alfa SpA
Cognome	Nome		Sesso (barrare la casella) M ☐ F ☐
Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)
Art. 74 bis	Data di nascita giorno mese anno	Data di inizio procedura o del decesso del contribuente giorno mese anno	Data di fine procedura giorno mese anno
Procedura non ancora terminata			

Dati del rappresentante della società incorporante Alfa SpA

- 10 Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, co. 3, D.L. 331/1993.
- 11 Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita.
- 12 Liquidatore (in caso di liquidazione volontaria di ditta individuale – periodo ante messa in liquidazione).
- 13 Amministratore di condominio.
- 14 Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione.
- 15 Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

Indicare il numero di moduli

Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL

Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario ☐

Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario ☐

Situazioni particolari

Codice

Firma

In questo riquadro va indicato:

- il **numero di moduli** di cui si compone la dichiarazione: nella maggior parte dei casi il numero da indicare sarà "1". La compilazione di più moduli si realizza ad esempio nel caso di esercizio di attività separate di trasformazioni soggettive, quali fusioni, conferimenti, ...;

- la **firma** del contribuente o dal dichiarante, se diverso dal contribuente, che deve essere leggibile;
- se si desidera l'invio dell'**avviso telematico di irregolarità** all'intermediario.

La mancata sottoscrizione della dichiarazione comporta la nullità della stessa, ma può essere sanata se il contribuente vi provvede entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

☞ **Comunicazione degli esiti del controllo formale automatizzato delle dichiarazioni**

Nel caso di irregolarità emerse ai sensi dell'art. 54-bis, ovvero nel caso in cui, dalla liquidazione automatizzata della dichiarazione, emerga un risultato (imposta a debito o a credito) diverso da quello indicato nella stessa, l'Amministrazione finanziaria deve comunicarlo al contribuente (c.d. avviso bonario) affinché possa fornire i necessari chiarimenti o integrare con documenti mancanti entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

L'art. 2-bis D.L. 203/2005, così come modificato dal D.L. 159/2007, prevede che le comunicazioni di irregolarità vengano inviate:

- telematicamente agli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, se il contribuente ne ha fatta esplicita richiesta barrando l'apposita casella "*Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario*" e l'intermediario a sua volta ha accettato di riceverlo barrando la casella "*Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione*" inserita nel riquadro "*Impegno alla presentazione telematica*".

In tal caso l'intermediario ha l'obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti interessati gli esiti della comunicazione di irregolarità ricevuta tempestivamente e comunque entro 30 giorni dal ricevimento;

- mediante raccomandata al domicilio fiscale del contribuente, se la dichiarazione è stata da lui direttamente presentata o non ha fatto la scelta per l'invio dell'avviso telematico all'intermediario.

La sanzione sulle somme dovute a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni è pari al 30% delle imposte non versate o versate in ritardo.

La sanzione è ridotta ad 1/3 (quindi 10%) nel caso in cui il contribuente versi le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità.

Tale termine di 30 giorni decorre, nel caso di scelta per l'invio dell'avviso all'intermediario, dal 60° giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'avviso all'intermediario.



🔑 Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario

È stata introdotta la nuova casella *“Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario”*, da barrare se il contribuente vuole, ai sensi dell'art. 1, co. da 634 a 636, L. 190/2014, che l'Agenzia invii all'intermediario le eventuali comunicazioni di possibili anomalie presenti nella dichiarazione.

Inoltre nella Sezione Impegno alla trasmissione telematica è stata introdotta la nuova casella *“Ricezione altre comunicazioni telematiche”*, da barrare se l'intermediario accetta la scelta del contribuente di fargli pervenire eventuali comunicazioni di possibili anomalie presenti nella dichiarazione.

Casella Situazioni particolari

Situazioni particolari

☐

Il contribuente ha la possibilità di evidenziare particolari condizioni che riguardano la dichiarazione, con riferimento a fattispecie che si sono definite successivamente alla pubblicazione del presente modello (ad esempio a seguito di chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate). Questa casella pertanto può essere compilata solo se l'Agenzia delle Entrate comunica uno specifico codice da utilizzare per indicare la situazione particolare.

SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE

SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE
O SOCIETÀ CONTROLLANTE

Firma

Nel caso di dichiarazione presentata da società partecipante alla liquidazione IVA di gruppo, la dichiarazione va sottoscritta anche dall'ente o società controllante.

Nell'ipotesi in cui il controllo sia cessato in corso d'anno, la sottoscrizione va posta in calce al quadro VK.



VISTO DI CONFORMITÀ

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.		Codice fiscale del C.A.F.	
	Codice fiscale del professionista		Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997	FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

Il riquadro deve essere compilato per apporre il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 D.Lgs. 241/1997, con indicazione del codice fiscale del responsabile del CAF e del CAF stesso o del professionista che rilascia il visto.

Si evidenzia come il visto di conformità sia necessario, sulla base di quanto previsto dall'art. 10 comma 7 D.L. 78/2009, nel caso di utilizzo in compensazione del credito IVA annuale risultante dalla dichiarazione per importi superiori a 15.000 euro. Si veda in proposito il capitolo dedicato alla *"Compensazione dei crediti IVA"*.

SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO

SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	Soggetto	Codice fiscale		
	☐		FIRMA	
	Soggetto	Codice fiscale		
	☐		FIRMA	
	Soggetto	Codice fiscale		
	☐		FIRMA	
Soggetto	Codice fiscale			
☐		FIRMA		
Soggetto	Codice fiscale			
☐		FIRMA		

In alternativa al visto di conformità di cui al paragrafo precedente, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il credito IVA annuale risultante dalla dichiarazione per importi superiori a 15.000 euro possono far sottoscrivere la dichiarazione dall'organo incaricato del controllo contabile.

In tal caso nel campo *"Soggetto"* va indicato:

- in caso di revisore contabile iscritto nel Registro istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze ➤ **codice 1**;
- in caso società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze:
 - **codice 2**: per rilevare il responsabile della revisione (socio o amministratore della società);
 - **codice 3**: dove indicare, senza firma, il codice fiscale della società di revisione;
- in caso di Collegio Sindacale ➤ **codice 4 e indicazione di ogni membro**.

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato			
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione			
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione		Ricezione altre comunicazioni telematiche	
	Data dell'impegno		FIRMA DELL'INCARICATO	
	giorno	mese	anno	

Il riquadro dedicato all'impegno alla presentazione telematica è riservato all'intermediario che la effettua, il quale dovrà riportare:

- il proprio codice fiscale;
- la data di assunzione dell'impegno alla trasmissione;
- la propria firma.

Nel momento in cui riceve la dichiarazione predisposta dal contribuente o assume l'incarico di predisporla, l'intermediario deve rilasciare al contribuente l'impegno a trasmettere in via telematica la dichiarazione, impegno da redigersi senza particolari formalità (in carta libera, datato e sottoscritto).

Nell'apposita casella "*Soggetto che ha predisposto la dichiarazione*" andrà indicato:

- il **codice 1** ☞ se la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente e l'intermediario pertanto si occupa solo della sua trasmissione;
- il **codice 2** ☞ se la dichiarazione è stata predisposta dall'intermediario.

La casella relativa a "*Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione*" va barrata nel caso in cui l'intermediario accetti di ricevere l'avviso telematico relativo alle comunicazioni di irregolarità della dichiarazione. Si veda il commento nel paragrafo dedicato alla *Firma della dichiarazione*.

La casella "*Ricezione altre comunicazioni telematiche*" va invece barrata se l'intermediario accetta la scelta del contribuente di fargli pervenire ogni comunicazione riguardante possibili anomalie presenti nella dichiarazione. Si veda anche il commento nel paragrafo dedicato alla *Firma della dichiarazione*.

QUADRO VA – INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ

Sezione 1 - Dati analitici generali

La compilazione di più moduli a causa della presenza di più sezioni 3 non modifica il numero di moduli di cui si compone la dichiarazione da indicare sul frontespizio.



In caso di compilazione di **più moduli**, essi vanno **numerati progressivamente**.

QUADRI VA - VB
INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ
ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI

Mod. N.

--	--

SEZIONE 1 - DATI ANALITICI GENERALI

QUADRO VA INFORMAZIONI E DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Sez. 1 - Dati analitici generali

VA1	Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie		
	In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc.	1	
	Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'IVA	2	
	Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie		Credito dichiarazione IVA/2015 ceduto
	Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie	3	4
	Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa		
	Indicare la partita IVA relativa all'istituto in precedenza adottato	5	

Il rigo VA1 è composto dalle seguenti **cinque caselle**:

- **Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie**

Nei casi di **fusioni, scissioni, conferimenti e cessioni di azienda, altre operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive**, nella **casella 1** va indicata la partita IVA della società incorporata, scissa, ...

Il relativo modulo dovrà essere utilizzato per indicare i dati relativi all'attività da quest'ultima esercitata nel periodo antecedente l'operazione straordinaria.

Va inoltre barrata la **casella 2** nel caso in cui il soggetto fuso, scisso, trasformato continui un'attività rilevante ai fini IVA.

- **Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie**

La **casella 3** deve essere barrata dal soggetto dante causa che ha partecipato ad operazioni straordinarie o ad altre trasformazioni sostanziali soggettive.

Nel caso in cui il soggetto dante causa eserciti più attività con contabilità separate, la casella andrà barrata solo nel modulo 1.

Nella **casella 4** va indicato il credito risultante dalla dichiarazione IVA 2015, ceduto in tutto o in parte a seguito dell'operazione straordinaria.

- **Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa**

La **casella 5** deve essere compilata nel caso in cui un **soggetto non residente** nell'anno oggetto della dichiarazione abbia operato, non contemporaneamente in quanto i due istituti sono alternativi, **sia tramite rappresentante fiscale che successivamente mediante identificazione diretta, o viceversa**.

Nell'ipotesi in questione, va presentata dalla partita IVA "attiva" alla data di presentazione della dichiarazione un'**unica dichiarazione composta da più moduli**, uno per ogni istituto di cui si è avvalso il soggetto non residente.

Pertanto nel **modulo 02**, dedicato all'istituto non più utilizzato, dovrà essere indicata la relativa partita IVA.



Per un approfondimento si veda il capitolo dedicato ai casi particolari di presentazione della dichiarazione IVA con riferimento ai “*Soggetti non residenti*”.



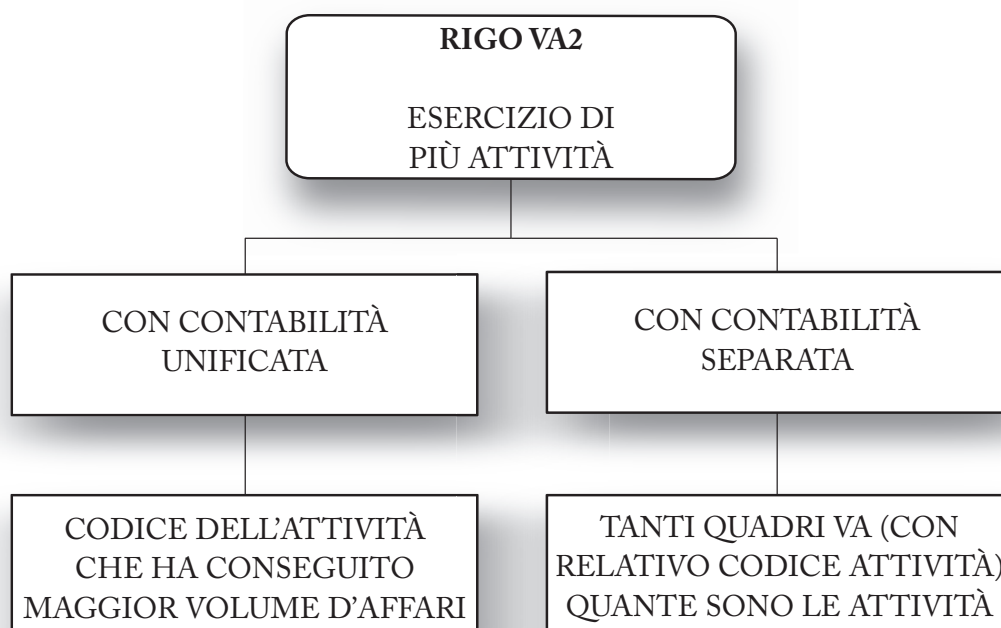
La casella va compilata anche se la variazione è intervenuta tra il **1° gennaio** e la **data di presentazione della dichiarazione** in oggetto.

VA2 Indicare il codice dell'attività svolta

CODICE ATTIVITÀ

1

Nel **rigo VA2** va indicato il **codice dell'attività** svolta dal contribuente desumibile dalla tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007, reperibile sui siti internet www.agenziaentrate.gov.it e www.finanze.gov.it.



Nell'ipotesi di **esercizio di più attività**, si possono verificare due casi:

- **contabilità unica** ➤ indicazione del codice attività relativo all'attività prevalente, ovvero quella che ha realizzato il maggior volume d'affari.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un contribuente svolge le seguenti attività:

- riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli (codice 45.20.40)
- lavaggio auto (45.20.91)

Per le quali ha conseguito nel corso del 2015 il seguente volume d'affari:

- codice 45.20.40 ⇒ 40.500 euro
- codice 45.20.91 ⇒ 25.700 euro

Il rigo VA2 andrà così compilato

VA2 Indicare il codice dell'attività svolta	CODICE ATTIVITÀ	1	4	5	2	0	4	0
--	-----------------	---	---	---	---	---	---	---



Con la **circolare 2 gennaio 1991, n. 1/451405**, è stato precisato che:

"[...] non è necessaria la dichiarazione di variazione quando, in corso dell'anno si verifichi uno spostamento della prevalenza, nel senso che il volume d'affari relativo ad una delle attività superi quello dell'altra. È sufficiente, in tal caso, che il codice riguardante l'attività divenuta prevalente venga indicato nella relativa dichiarazione annuale."

- **contabilità separata** ⇨ il contribuente in tal caso dovrà compilare tanti quadri VA quante sono le attività svolte: in ogni quadro dovrà quindi indicare il codice attività relativo.

Nel caso di **variazione del codice attività non comunicata o comunicata in modo non corretto**, l'indicazione nella dichiarazione del codice corretto, unitamente alla presentazione della dichiarazione di variazione ex art. 35, precludono l'applicazione di sanzioni.

VA3

Riservato ai curatori fallimentari e ai commissari liquidatori (da compilare soltanto per l'anno di inizio della procedura)

Barrare la casella se il modulo è relativo all'attività della prima frazione d'anno

1 ☐

La casella di **rigo VA3** va barrata nel caso in cui il modulo della dichiarazione si riferisce alla **parte dell'anno solare che precede la dichiarazione di fallimento o la liquidazione coatta amministrativa**, fattispecie che può, evidentemente, verificarsi solo nell'anno di inizio della procedura.

Riservato alle società di gestione del risparmio (art. 8, d.l. 351/2001)

VA4

Denominazione del fondo ¹

Numero Banca d'Italia ²

Partita IVA della società di gestione del risparmio sostituita ³

Il **rigo VA4** va compilato dalle **società di gestione del risparmio** di cui all'art. 8 D.L. 351/2001, le quali sono soggetti IVA relativamente alle operazioni poste in essere dai fondi da esse istituiti: l'IVA di ciascun fondo va determinata e liquidata separatamente, mentre il versamento è cumulativo.

Nel modulo relativo all'attività di ogni fondo vanno pertanto indicati:

- la denominazione;
- il numero identificativo attribuito al fondo dalla Banca d'Italia;

- il numero di partita IVA della società di gestione del risparmio sostituita, nell'ipotesi di sostituzione nella gestione del fondo da una società di gestione del risparmio ad un'altra, verificatasi nel corso dell'anno di imposta.

Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%				
VA5	Totale imponibile		Totale imposta	
	1	2	3	4
	Acquisti apparecchiature		Servizi di gestione	
		,00		,00
		,00		,00

Il **rigo VA5** va compilato dai contribuenti che hanno detratto l'IVA relativa a **spese per telefonia mobile** (acquisto e gestione) in misura superiore al 50%.

Nelle caselle 1 e 3 devono essere indicati l'ammontare di imponibile ed imposta dei costi di acquisizione, anche mediante leasing, delle apparecchiature cellulari; in quelle 2 e 4, imponibile ed imposta delle spese di gestione.



TELEFONI CELLULARI

Dal 1° gennaio 2008, con l'abrogazione della lettera g) dell'art. 19-bis1, **l'IVA relativa agli acquisti e alle spese di gestione dei telefoni cellulari non subisce più la limitazione del 50% nella detrazione**, ma è detraibile sulla base del principio generale di inerenza con l'attività esercitata.

Quindi, in caso di **utilizzo esclusivo** nello svolgimento dell'attività imprenditoriale o professionale, con evidenti difficoltà nella dimostrazione di una fattispecie di questo tipo, la detrazione sarà integrale.

Nell'ipotesi di **uso promiscuo** sarà necessario invece determinare la percentuale di detrazione sulla base di criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati.



Le istruzioni alla dichiarazione precisano che il rigo va compilato anche dai contribuenti la cui detrazione effettiva risulti poi ridotta per la presenza di limitazioni della detrazione conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette (ad esempio pro-rata di detrazione).

SEZIONE 2 - DATI RIEPILOGATIVI RELATIVI A TUTTE LE ATTIVITÀ

VA10 Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali
Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni

1

Il **rigo VA10** va compilato dai soggetti che nel corso del 2015 hanno fruito di **agevolazioni** agli effetti dell'IVA previste da particolari disposizioni normative emanate a seguito di calamità naturali o altri eventi eccezionali, con l'indicazione del relativo codice, così come previsto dalle istruzioni alla dichiarazione. Se il contribuente ha usufruito di agevolazioni previste da diversi provvedimenti di legge, deve

riportare il codice attribuito dall'evento che prevede il **maggior differimento** del termine di presentazione.

In particolare:

1 – Vittime di richieste estorsive e dell'usura

Soggetti che, esercitando un'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, ed avendo opposto un rifiuto a richieste di natura estorsiva o, comunque, non avendovi aderito, subiscono nel territorio dello Stato un danno a beni mobili o immobili in conseguenza di fatti delittuosi commessi, anche al di fuori di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto profitto. Per le vittime delle suddette richieste estorsive, l'art. 20, co. 2, L. 44/1999, ha disposto la proroga di tre anni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, con conseguente ripercussione anche sul termine di presentazione della dichiarazione annuale.

2 - Soggetti colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi dal 4 al 7 febbraio 2015 in alcuni territori della Regione Emilia-Romagna

Per i contribuenti che, dal 4 al 7 febbraio 2015, avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori della Regione Emilia-Romagna colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi a febbraio 2015, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'8 maggio 2015 ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari scadenti nel periodo compreso tra il 4 febbraio 2015 e il 30 settembre 2015. I Comuni e le frazioni interessate dal provvedimento di sospensione sono riportate nell'allegato A) del summenzionato Decreto. L'applicazione della sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari è subordinata alla richiesta del contribuente che dichiara l'inagibilità, anche temporanea, della casa di abitazione, dello studio professionale, dell'azienda o dell'impresa verificata dall'autorità comunale che ne dà comunicazione all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei successivi venti giorni;

3 - Soggetti interessati dall'emergenza umanitaria legata all'afflusso di migranti dal Nord Africa

Per i soggetti aventi il domicilio fiscale o la sede operativa alla data del 12 febbraio 2011 nel comune di Lampedusa e Linosa, interessati dall'emergenza umanitaria legata all'afflusso di migranti dal Nord Africa, per i quali l'OPCM n. 3947 del 16 giugno 2011 ha previsto la sospensione dal 16 giugno 2011 al 30 giugno 2012 dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti tributari scadenti nel medesimo periodo; la sospensione è stata ulteriormente prorogata fino al 15 dicembre 2016 dall'art. 1, co. 599, L. 208/2015;

4 - Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali

I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell'apposita casella il codice 4;

30 - Stato di emergenza

Con riferimento alle disposizioni previste dalla legge di stabilità 2016, indicano questo codice i soggetti aventi la sede legale o la sede operativa in zone colpite da eventi calamitosi con danni riconducibili all'evento e individuati con la medesima ordinanza della Presidenza del Consiglio dei ministri con la quale è stato dichiarato lo stato di emergenza e nei confronti dei quali non opera la sospensione né il differimento dei tributi ai sensi del comma 2, dell'art. 9 L. 212/2000. Questi soggetti hanno la facoltà di chiedere la rateizzazione dei tributi che scadono nei sei mesi successivi alla dichiarazione dello stato di emergenza. L'istanza per l'ottenimento della rateizzazione, fino ad un massimo di diciotto rate mensili di pari importo, deve essere presentata al competente ufficio, secondo modalità e termini stabiliti con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (art. 1, co. 429 L. 208/2015).



Il **quadro VH** e il **rigo VL29 campo 1 e campo 3** vanno compilati con indicazione degli importi (delle liquidazioni, acconto, versamenti periodici, ...) anche se non versati per effetto degli eventi eccezionali.

VA11

Maggiori corrispettivi per effetto dell'adeguamento ai parametri per il 2014
(imponibile e imposta)

1

2

,00

,00

I contribuenti che, per l'anno di imposta 2014 hanno adeguato il volume d'affari alle risultanze dei **parametri**, devono indicare nel **rigo VA11**:

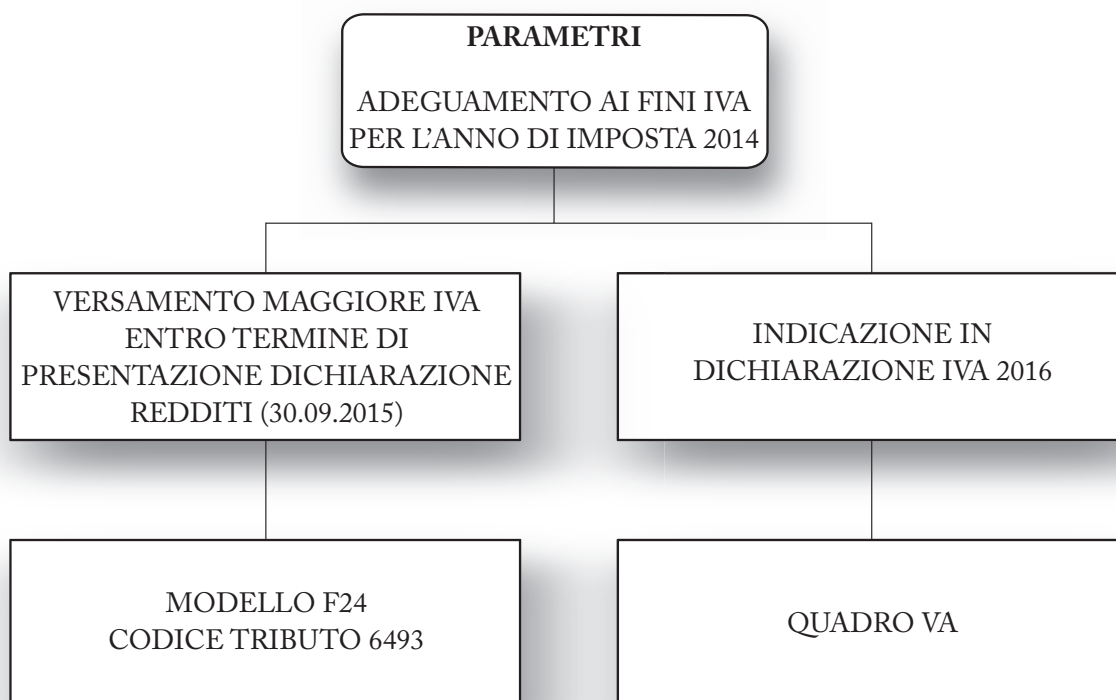
- in colonna 1 ➡ i maggiori corrispettivi
- in colonna 2 ➡ la relativa imposta versata tramite modello F24 e codice tributo 6493

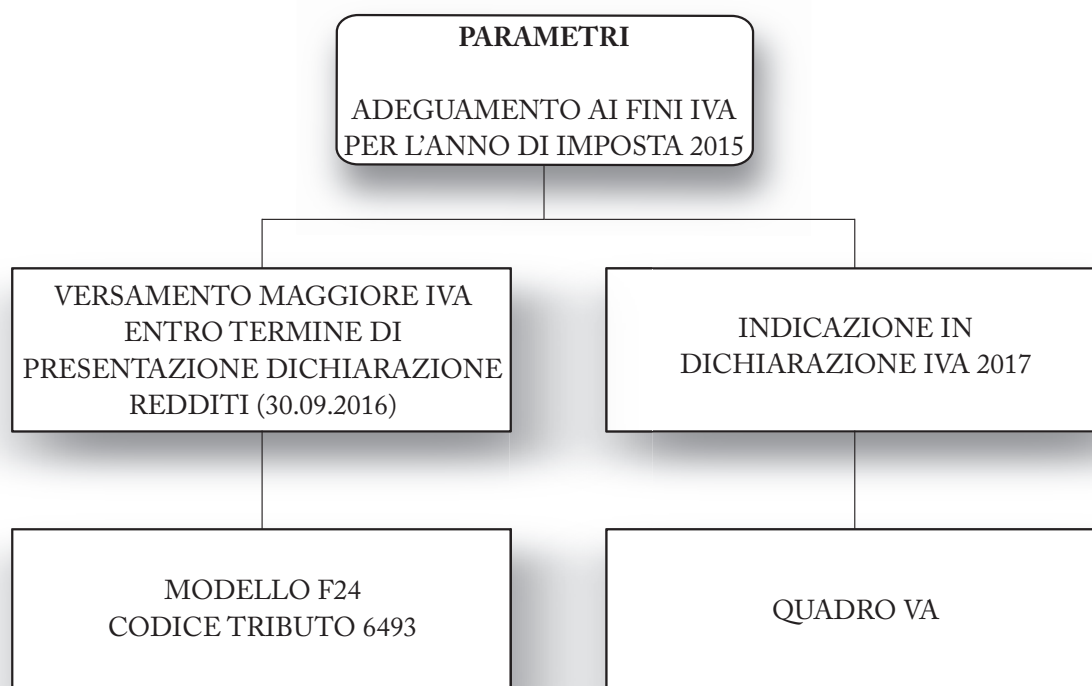


Il maggior imponibile con la relativa imposta derivanti dall'adeguamento non devono essere indicati nel quadro VE poiché si riferiscono all'anno 2014 e non a quello 2015.

I contribuenti che vogliono **adeguarsi ai parametri per il 2015** devono versare la maggiore IVA dovuta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi 2016, relativa al periodo di imposta 2015, tramite modello F24 utilizzando il codice tributo 6493.

Il maggiore imponibile e la maggiore imposta risultante andranno indicati nella dichiarazione IVA 2017.





Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società ex controllanti da garantire					
VA12	Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno ¹			Importo compensato nell'anno 2015 ²	,00

Il **rigo VA12** è riservato agli enti o società che nell'anno/i precedente/i hanno aderito, in qualità di controllanti, alla **liquidazione IVA di gruppo** di cui al D.M. 13 dicembre 1979.

Nel caso di mancato rinnovo della stessa o di cessazione del controllo nel corso dell'anno, l'eventuale eccedenza di credito di gruppo non chiesta a rimborso può essere computata in detrazione nelle liquidazioni periodiche successive alla data di cessazione esclusivamente dall'ente o società controllante.

Nel rigo VA12 è quindi necessario indicare:

- in **casella 1** ⇨ l'anno cui si riferisce il credito di gruppo;
- in **casella 2** ⇨ l'importo compensato nel 2015, per il quale devono essere presentate le garanzie di cui all'art. 6 comma 3 D.M. 13.12.1979.

L'art. 13 D.Lgs. 175/2014, ha sostituito l'art. 38-bis modificando in maniera rilevante la disciplina sull'esecuzione dei rimborsi IVA eliminando l'obbligo di presentazione della garanzia.

In particolare il capo II del decreto, dedicato alle "semplificazioni per i rimborsi", ha eliminato gli adempimenti per i rimborsi IVA fino a 15.000 euro (in luogo dei precedenti 5.000) e disposto lo stop ai limiti di rimborso per tutti i contribuenti c.d. "non a rischio", ovvero coloro i quali hanno presentato la relativa dichiarazione da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa ex art. 10, comma 7, D.L. n. 78/2009), corredata di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la sussistenza di determinate condizioni (patrimonio netto non diminuito di oltre il 40%; cessione di azioni o quote della società per un ammontare non superiore al 50% del capitale sociale; versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi). Prevista, invece, per i soggetti passivi "a rischio" (coloro che esercitano attività d'impresa da meno di due anni; che hanno ricevuto avvisi di accertamento o rettifica dal fisco; che hanno presentato richieste prive del visto di conformità, ecc.), una garanzia triennale a favore dello Stato.

La Circolare 35/E/2015 ha precisato che le disposizioni contenute nel nuovo art. 38-bis trovano applicazione anche nell'ambito dell'IVA di gruppo.

Il rigo va compilato anche nel caso in cui una società esterna al gruppo abbia incorporato nel corso del 2015 una società controllante, con conseguente cessazione della liquidazione IVA di gruppo nel corso dell'anno, per indicare **l'eccedenza di credito di gruppo** (risultante dal prospetto riepilogativo IVA26PR quadro VY nella dichiarazione della società ex-controllante incorporata) compensata nell'anno 2015 dalla incorporante e per la quale quest'ultima deve prestare le dovute garanzie.

Qualora invece la procedura di liquidazione IVA di gruppo prosegua fino alla fine dell'anno con contabilità separata, il credito acquisito dalla società incorporante potrà da questa essere utilizzato solo a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello dell'incorporazione: di conseguenza, per la parte compensata e quindi da garantire, il relativo credito IVA andrà indicato nella **dichiarazione dell'anno in cui il credito è stato utilizzato**.

Nel **rigo VA13** vanno indicate le operazioni (prestazioni di servizi e cessioni di beni) effettuate nei confronti dei **condomini** nel corso del 2015, con esclusione di quelle di cui alle lett. a) e b) dell'art. 1 comma 2 del D.M. 12.11.1998, ovvero forniture di acqua, energia elettrica e gas, nonché delle operazioni che hanno comportato la percezione di compensi soggetti a ritenute alla fonte.

VA14 Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)
Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA

1 ☐

Tale rigo va compilato dai contribuenti che dal 2016 intendono avvalersi del regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014.

In particolare deve essere barrata la casella 1 per comunicare che si tratta dell'ultima dichiarazione annuale IVA precedente all'applicazione del regime. L'eventuale imposta dovuta per effetto della retifica della detrazione di cui all'art. 1, co. 61, L. 190/2014, deve essere compresa nel rigo VF56 riservata alle rettifiche della detrazione di cui all'art. 19-bis2.

Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti e professioni di cui all'art. 1, Co. da 54 a 89, L. 190/2014

La Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014) ha introdotto il regime forfetario, operativo dal 1 gennaio 2015, sostitutivo dei precedenti regimi agevolati (regime fiscale agevolato di cui all'art. 13 della Legge 388/2000, regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27 comma 1 e 2 del D.L. n. 98/2011 e regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del D.L. n. 98/2011) con la "clausola di salvaguardia" per i contribuenti "minimi" ovvero quei soggetti che nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 (poi prorogato al 31 dicembre 2015) si avvalevano del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 98/2011 che possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

Dal 2016 il regime forfetario resta l'unica alternativa al regime ordinario per le persone fisiche che svolgono o iniziano un'attività d'impresa, di arte/professione, e che possiedono determinati requisiti.

Il nuovo regime è un regime naturale ed è applicabile a tutti i soggetti che possiedono previsti i requisiti dalla norma; potranno pertanto fruirne sia i soggetti già in attività sia i soggetti che ne iniziano una nuova. Per aderire al regime è irrilevante l'età del contribuente e non è previsto alcun limite di durata.

Il regime forfetario rappresenta un regime naturale che potrà essere applicato da tutte le imprese individuali e da tutti i lavoratori autonomi che nell'anno precedente (da verificare quindi per l'accesso al regime dal 2016 i dati 2015) rispettano i seguenti requisiti richiesti dalla norma:

- i ricavi conseguiti o i compensi percepiti (eventualmente ragguagliati ad anno) non siano superiori ai limiti indicati nell'allegato n. 4 alla Legge di Stabilità, diversi a seconda del codice ATECO 2007 che contraddistingue l'attività esercitata (limiti che variano da euro 15.000 a euro 40.000);

QUADRO VA – INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ

Sezione 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività

**Legge Stabilità 2016**

A decorrere dal 2016, le soglie dei ricavi e dei compensi sono generalmente incrementate di 10.000 euro, e di 15.000 euro per le attività svolte dagli esercenti arti e professioni.

TABELLA LIMITI DEI RICAVI/COMPENSI:

Codice attività ATECO 2007	Settore	Limiti compensi		Coeff. redditività
		Vecchi	Nuovi	
(10 – 11)	Industrie alimentari e delle bevande	35.000	45.000	40%
45 – (da 46.2 a 46.9) – (da 47.1 a 47.7) – 47.9	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	40.000	50.000	40%
47.81	Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande	30.000	40.000	40%
47.82 – 47.89	Commercio ambulante di altri prodotti	20.000	30.000	54%
(41 – 42 – 43) – (68)	Costruzioni e attività immobiliari	15.000	25.000	86%
46.1	Intermediari del commercio	15.000	25.000	62%
(55 – 56)	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	40.000	50.000	40%
(64 – 65 – 66) – (69 – 70 – 71 – 72 – 73 – 74 – 75) – (85) – (86 – 87 – 88)	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	15.000	30.000	78%
(01 – 02 – 03) – (05 – 06 – 07 – 08 – 09) – (12 – 13 – 14 – 15 – 16 – 17 – 18 – 19 – 20 – 21 – 22 – 23 – 24 – 25 – 26 – 27 – 28 – 29 – 30 – 31 – 32 – 33) – (35) – (36 – 37 – 38 – 39) – (49 – 50 – 51 – 52 – 53) – (58 – 59 – 60 – 61 – 62 – 63) – (77 – 78 – 79 – 80 – 81 – 82) – (84) – (90 – 91 – 92 – 93) – (94 – 95 – 96) – (97 – 98) – (99)	Altre attività economiche	20.000	30.000	67%

- non abbiano sostenuto spese per un ammontare complessivamente superiore a 5.000 euro lordi per lavoro accessorio, per lavoratori dipendenti, collaborazioni coordinate e continuative, borse di studio, lavoro a progetto, somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto di solo lavoro e compensi erogati all'imprenditore ed ai suoi familiari;
- il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni mobili strumentali, non sia superiore ad 20.000,00 euro (i beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, arte o professione, e per l'uso personale o familiare del contribuente concorrono al calcolo del limite di 20.000 euro nella misura del 50%, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo per l'attività esercitata). Ai fini di tale limite

non vanno considerati i beni immobili comunque acquisiti ed utilizzati e i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro;

- i redditi soggetti al regime agevolato siano prevalenti rispetto a quelli di lavoro dipendente e assimilati, di cui rispettivamente agli artt. 49 e 50 del Tuir. La verifica della suddetta prevalenza non è, comunque, rilevante se il rapporto di lavoro è cessato o la somma dei redditi d'impresa, dell'arte o professione e di lavoro dipendente o assimilato non eccede l'importo di 20.000 euro;



Legge Stabilità 2016

Per rendere più vantaggiosa l'adesione al regime, la Legge di Stabilità 2016 ha modificato il predetto vincolo in caso di esercizio di attività di lavoro dipendente (o assimilati): questa disposizione viene abrogata, e viene introdotta una nuova condizione secondo cui non possono avvalersi del regime coloro che abbiano conseguito, nell'anno antecedente a quello in cui intendono avvalersi del regime agevolato, redditi di lavoro dipendente o assimilato, eccedenti la soglia di 30.000 euro. Il rispetto di tale limite non rileva se il rapporto di lavoro dipendente o assimilato risulti cessato.

Il regime non può essere adottato dai soggetti:

- che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari ai fini della determinazione del reddito (cessione di generi di monopolio, vendita di beni usati, agriturismo, ecc...);
- non residenti. Il regime è comunque applicabile dai soggetti residenti in uno Stato UE/aderente allo SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito;
- che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati/porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ex art. 10, comma 1, n. 8, DPR n. 633/1972 ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE;
- che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a società di persone/associazioni professionali/srl trasparenti;
- che abbiano conseguito, nell'anno antecedente a quello in cui intendono avvalersi del regime agevolato, redditi di lavoro dipendente o assimilato, eccedenti la soglia di 30.000 euro. Il rispetto di tale limite non rileva se il rapporto di lavoro dipendente o assimilato risulti cessato.

Il contribuente può, pur nel rispetto dei requisiti, optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. Determinante quindi in tale circostanza ai fini della validità dell'opzione sarà il comportamento concludente del contribuente, il quale dovrà impostare un sistema contabile (ordinario o semplificato), emettere fatture con applicazione dell'iva, effettuare le liquidazioni periodiche, ...

L'opzione, che sarà vincolante per almeno un triennio, dovrà essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata (ad esempio nel caso di opzione a partire dal periodo d'imposta 2015, la scelta deve essere comunicata con il modello IVA 2016). Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

I soggetti che adottano il regime forfetario beneficiano delle seguenti semplificazioni:

- per quanto riguarda l'IVA sono in generale esonerati dal versamento dell'imposta (e di contro non hanno diritto alla detrazione dell'IVA a credito):
 - inoltre sono esonerati dall'obbligo: della registrazione delle fatture emesse/corrispettivi:
 - della registrazione degli acquisti;

- della tenuta e conservazione dei registri e dei documenti, ad eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- della dichiarazione e comunicazione annuale IVA;
- della comunicazione del c.d. spesometro;
- della comunicazione black list;
- della comunicazione delle dichiarazioni d'intento ricevute;
- sono invece obbligati:
 - a numerare e conservare le fatture d'acquisto e le bollette doganali;
 - a certificare e conservare corrispettivi. A tal proposito sulle fatture emesse, al posto dell'I-VA, andrà riportata la dicitura: "Operazione in franchigia da IVA", con l'eventuale indicazione della norma;
 - a presentare gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie;
 - a versare l'IVA in relazione agli acquisti di beni intraUE di importo annuo superiore a € 10.000 e ai servizi ricevuti da non residenti con applicazione del reverse charge.
- per quanto riguarda le imposte sui redditi:
 - sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili;
 - determinano il reddito d'impresa o di lavoro autonomo in maniera semplificata, applicando ai ricavi/compensi percepiti un coefficiente di redditività, e scomputando da tale ammontare i contributi previdenziali obbligatori versati;
 - sono obbligati alla conservazione dei documenti ricevuti ed emessi;
- per quanto riguarda l'IRAP, essi sono esclusi da tale imposta;
- per quanto riguarda gli studi di settore, essi sono esonerati dalla loro presentazione (anche dai parametri);
- per quanto riguarda gli adempimenti in qualità di sostituti d'imposta, essi non subiscono la ritenuta alla fonte e a tal fine rilasciano apposita dichiarazione che può essere inserita anche nella fattura e non effettuano la ritenuta alla fonte.

Ai fini delle imposte dirette, il reddito imponibile si ottiene applicando ai ricavi/compensi un coefficiente di redditività differenziato a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività, senza tener conto delle spese sostenute nell'anno.

Una volta determinato il reddito imponibile, si scomputano da esso i contributi previdenziali versati in base alla legge. L'eventuale eccedenza che non ha trovato capienza nel reddito dell'attività assoggettata al regime forfetario può essere portata in diminuzione dal reddito complessivo come onere deducibile.

Il reddito così determinato è soggetto ad un'imposta pari al 15% (5% in caso di nuove iniziative), sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché dell'IRAP.

VA15 Società di comodo

1

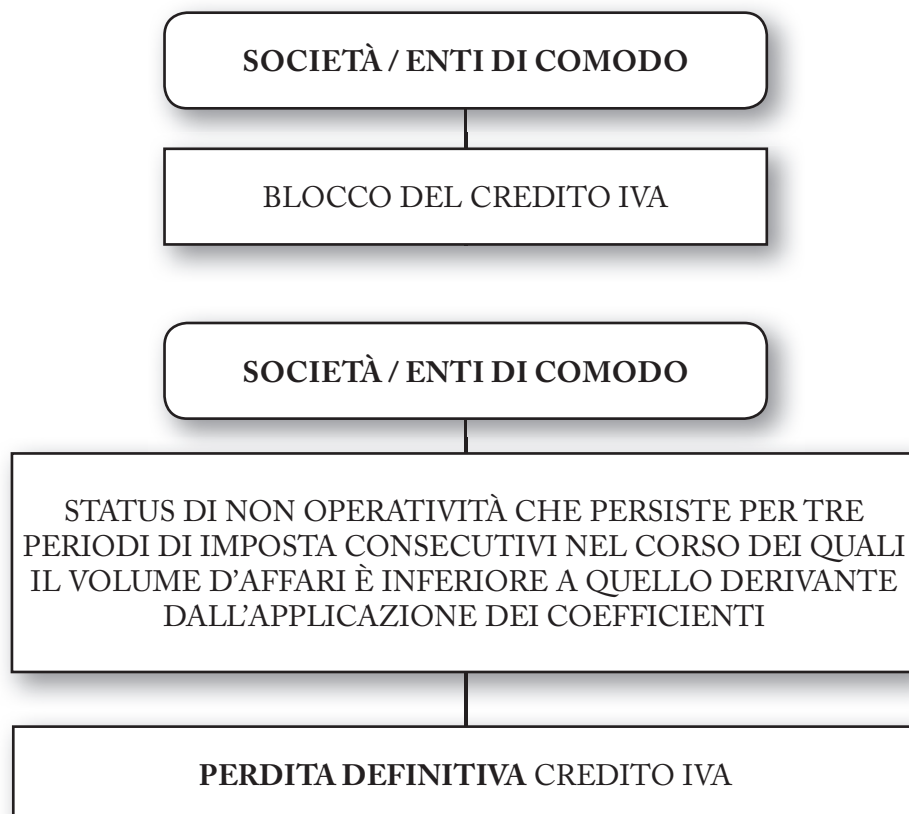
Il **rigo VA15** è riservato alle società che risultano:

- **non operative** ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994, ovvero
- in **perdita sistematica** ai sensi dell'art. 2, commi 36-decies e 36-undecies del D.L. 138/2011 come modificato dall'art. 18 D.Lgs. 175/2014. Quest'ultima norma ha previsto ulteriori casi che determinano la non operatività di una società:
 - società in perdita fiscale per 5 periodi di imposta;
 - società in perdita fiscale per 4 periodi di imposta e che in un terzo periodo abbia dichiarato un reddito inferiore all'ammontare minimo fissato dall'art. 30, comma 3, L. 724/1994.

Per le società e gli enti considerati di comodo, il **credito IVA** risultante dalla relativa dichiarazione annuale:

- non può essere chiesto a rimborso;
- non può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997;
- non può costituire oggetto di cessione a terzi.

Qualora, inoltre, per **tre periodi di imposta consecutivi** la società o l'ente risulti di comodo e non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per un ammontare complessivo non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione dei coefficienti di cui all'art. 30 comma 1 della L. 724/1994, il credito IVA non può essere riportato e viene quindi "perso" definitivamente.



Nella **casella 1** del rigo VA15 va indicato uno dei seguenti codici:

- “1” ☞ società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione;
- “2” ☞ società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente;
- “3” ☞ società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti;
- “4” ☞ società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti, che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell'IVA non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali stabilite per il cosiddetto test di operatività ai fini del reddito.

La società che si trova nella situazione “4” **perde quindi definitivamente l'eccedenza IVA** detraibile risultante dalla dichiarazione: tale eccedenza andrà comunque indicata nel rigo VX2 o nel corrispondente rigo della sezione III del quadro RX del Modello Unico 2016 in caso di presentazione della dichiarazione in forma unificata.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società Alfa che:

- presenta un credito risultante dalla dichiarazione IVA pari a 35.000 euro;
- risulta non operativa nei periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015;
- non ha effettuato nel triennio 2013-2015 operazioni rilevanti ai fini dell'IVA non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'art. 30 comma 1 L. 724/1994:

VA15 Società di comodo	1	4
-------------------------------	---	---

VX2 IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	35.000,00
--	-----------



Risoluzione 26/E/2008

Nel caso in cui una delle società incluse nella **liquidazione IVA di gruppo** risulti "non operativa" ai sensi dell'art. 30 della legge 724/1994, l'eventuale eccedenza di versamento IVA imputata al gruppo da tale società *"non può essere utilizzata in compensazione dell'imposta dovuta dalle altre società del gruppo né essere chiesta a rimborso da parte della società controllante"*.

QUADRO VB

DATI RELATIVI

AGLI ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI

QUADRO VB DATI RELATIVI AGLI ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI	1 Codice fiscale	2 Codice di identificazione fiscale estero	
VB1	3 Denominazione operatore finanziario		4 Tipo di rapporto
VB2	1 	2 	4
VB3	1 	2 	4
VB4	1 	2 	4
VB5	1 	2 	4
VB6	1 	2 	4
VB7	1 	2 	4

Il **quadro VB** va compilata dai contribuenti che intendono avvalersi delle previsioni del comma 36-vicies ter dell'art. 2 del D.L. 138/2011 (cd. "Manovra di ferragosto"), che così stabilisce: *"Per gli esercenti imprese o arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro i quali per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante e nelle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e imposte sul valore aggiunto indicano gli estremi identificativi dei rapporti con gli operatori finanziari di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, in corso nel periodo di imposta, le sanzioni amministrative previste dagli articoli 1, 5 e 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono ridotte alla metà."*

Al fine di incentivare l'utilizzo di **strumenti di pagamento tracciabili** nell'esercizio di imprese o arti e professioni, la norma prevede quindi la riduzione del 50% delle sanzioni amministrative riguardanti:

- le violazioni relative alla **dichiarazione delle imposte dirette** (art. 1, D.Lgs. 471/1997);
- le violazioni relative alla **dichiarazione IVA** e ai **rimborsi** (art. 5, D.Lgs. 471/1997);

- le violazioni degli obblighi relativi alla **documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA** (art. 6, D.Lgs. 471/1997).

La riduzione trova applicazione esclusivamente nei confronti dei contribuenti:

- con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro;
- che per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività utilizzano solo strumenti di pagamento diversi dal denaro contante;
- che indicano nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione IVA i rapporti intrattenuti con gli operatori finanziari di cui all'art. 7 D.P.R. 605/1973 nel corso del periodo d'imposta.

In particolare dei **rigli VB1-VB7** va indicato:

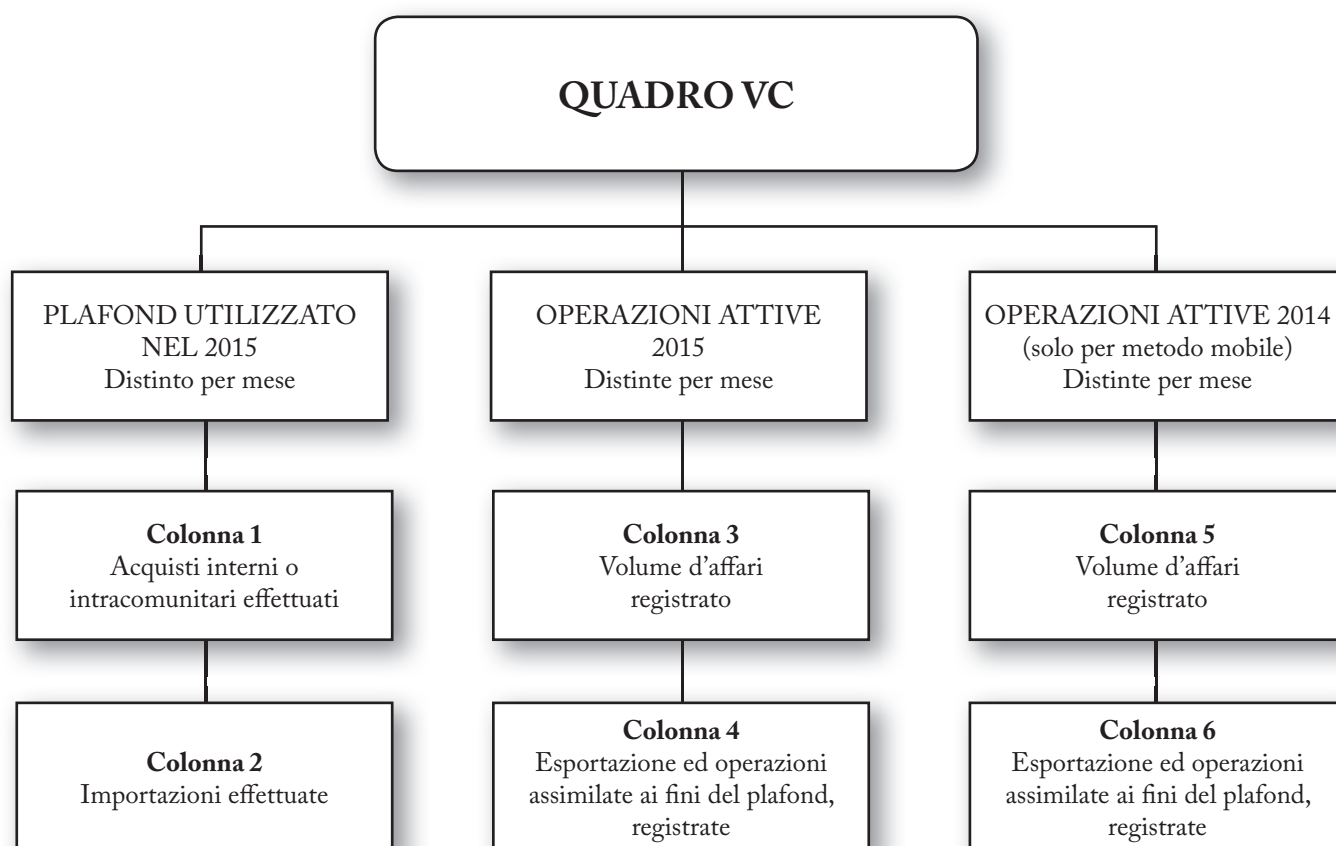
- il codice fiscale dell'operatore finanziario rilasciato dall'Amministrazione finanziaria italiana (**colonna 1**) o, in mancanza, il codice di identificazione fiscale estero (**colonna 2**);
- in **colonna 3**, la denominazione dell'operatore finanziario;
- in **colonna 4**, il tipo di rapporto, utilizzando i codici di cui alla tabella seguente (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 dicembre 2010):

TABELLA CODICI	
01	Conto corrente
02	Conto deposito titoli e/o obbligazioni
03	Conto deposito a risparmio libero/vincolato
04	Rapporto fiduciario ex legge n. 1966/1939
05	Gestione collettiva del risparmio
06	Gestione patrimoniale
07	Certificati di deposito e buoni fruttiferi
08	Portafoglio
09	Conto terzi individuale/globale
10	Dopo incasso
11	Cessione indisponibile
12	Cassette di sicurezza
13	Depositi chiusi
14	Contratti derivati
15	Carte di credito/debito
16	Garanzie
17	Crediti
18	Finanziamenti
19	Fondi pensione
20	Patto compensativo
21	Finanziamento in pool
22	Partecipazione
98	Operazione extra conto
99	Altro rapporto

QUADRO VC

ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Il quadro VC ha lo scopo di comunicare all'Amministrazione finanziaria le informazioni rilevanti ai fini della verifica dello status di esportatore abituale, del plafond maturato e di quello utilizzato.



I dati richiesti sono quelli previsti dall'**art. 10 del D.P.R. 435/2001**. L'art. 19, co.7, di tale decreto ha soppresso, a partire dal 2002, l'obbligo, per i soggetti che si avvalgono della facoltà di effettuare acquisti in sospensione d'imposta, di annotare mensilmente i dati relativi all'andamento del plafond in apposito prospetto nel registro IVA vendite, registro corrispettivi o registro delle dichiarazioni d'intento (art.1, co.3, del D.L. 746/83). Le nuove disposizioni prevedendo "semplicemente" l'obbligo, per l'esportatore abituale, di indicare in un **apposito quadro della dichiarazione annuale IVA** (tale quadro, come precisato nella C.M. 6/2002 dell'Agenzia delle Entrate, è identificabile nel quadro VC) i dati, distintamente per mese, relativi alle operazioni "generatrici" del plafond e al suo utilizzo. Il decreto prevede inoltre che gli esportatori abituali dovranno fornire agli organi dell'amministrazione, che ne faranno eventuale richiesta.

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

- “l’ammontare di riferimento delle esportazioni, e delle altre operazioni comunitarie utilizzabili all’inizio di ciascun mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta, e
- quello degli acquisti e delle importazioni effettuate in ciascun mese, fino al secondo mese precedente alla richiesta, senza pagamento dell’imposta”.

L’Amministrazione finanziaria, quindi, potrà avere conoscenza dei dati necessari per verificare la corretta gestione del plafond (in tal senso C.M. 6/E/2001 § 12) o attraverso la dichiarazione annuale IVA o attraverso una richiesta specifica rivolta al contribuente (quest’ultima è una facoltà riservata agli Uffici). È anche utile osservare che le due fonti informative espongono i dati in modo diverso.

Quadro VC	Prospetto a richiesta dell’Amministrazione finanziaria
Vengono richiesti, suddivisi per mese: 1 acquisti interni e intracomunitari effettuati con utilizzo del plafond 2 importazioni effettuate con utilizzo del plafond 3 volume d’affari dell’anno di riferimento 4 esporta ed assimilate dell’anno di riferimento 5 (solo per chi usa il metodo mobile) volume d’affari dell’anno precedente 6 (solo per chi usa il metodo mobile) esportazioni e assimilate dell’anno precedente	Per ogni mese, fino al secondo precedente la richiesta: - plafond disponibile ad inizio mese; - acquisti e importazioni con utilizzo del plafond effettuati in quel mese. Nulla vieta, ovviamente, di fornire un prospetto che contenga anche altre informazioni.

Utilizzi

In base al “**momento di effettuazione**” degli acquisti/importazioni. Il totale potrebbe divergere da quanto indicato in VF12.

Operazioni attive

In base alle operazioni registrate

Novità. Dal 2013 in colonna 3 va indicato il volume d’affari “rettificato”

QUADRO VC		PLAFOND UTILIZZATO		ANNO IMPOSTA 2015		ANNO IMPOSTA 2014	
ESPORTATORI E OPERATORI ASSIMILATI		1 ALL'INTERNO O PER ACQUISTI INTRACOM.	2 ALL'IMPORTAZIONE	3 VOLUME D'AFFARI	4 ESPORTAZIONI	5 VOLUME D'AFFARI	6 ESPORTAZIONI
ACQUISTI E IMPORTAZIONI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RELATIVI A TUTTE LE ATTIVITÀ ESERCITATE	VC1 GEN	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC2 FEB	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC3 MAR	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC4 APR	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC5 MAG	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC6 GIU	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC7 LUG	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC8 AGO	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC9 SET	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC10 OTT	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC11 NOV	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC12 DIC	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	VC13 TOTALE	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC14 PLAFOND DISPONIBILE AL 1° GENNAIO 2015 Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2015				2 ☐ SOLARE 3 ☐ MENSILE		1	

Colonna 5 e 6

Solo per chi ha utilizzato nel 2015 il metodo “mobile” (o mensile) di determinazione del plafond disponibile.

Casella 2 e 3

Indicare il metodo adottato

Casella 1

Plafond disponibile ad inizio anno (va indicato il plafond complessivo senza distinguere la parte “libera” da quella “vincolata”)

Dal 2011 (IVA 2012) gli esportatori abituali sono tenuti a compilare i dati del quadro VC, suddivisi per mese, a prescindere dal metodo mensile o solare di determinazione del plafond (C.M. 50/E/2002 § 24.2). In precedenza i soggetti con metodo solare potevano, invece, limitarsi a compilare i totali annui.

Dal 2013 (IVA 2014) le istruzioni precisano che nel caso di trasferimento del plafond, ad esempio in caso di affitto d'azienda o cessione d'azienda:

- nella colonna 1 del rigo VC14 va indicato il plafond disponibile per il subentrante, alla data del trasferimento del beneficio;
- le colonne 1 e 2, dei rigi da VC1 a VC13, devono essere compilate dal soggetto subentrante a partire dalla data di utilizzo del plafond ricevuto.

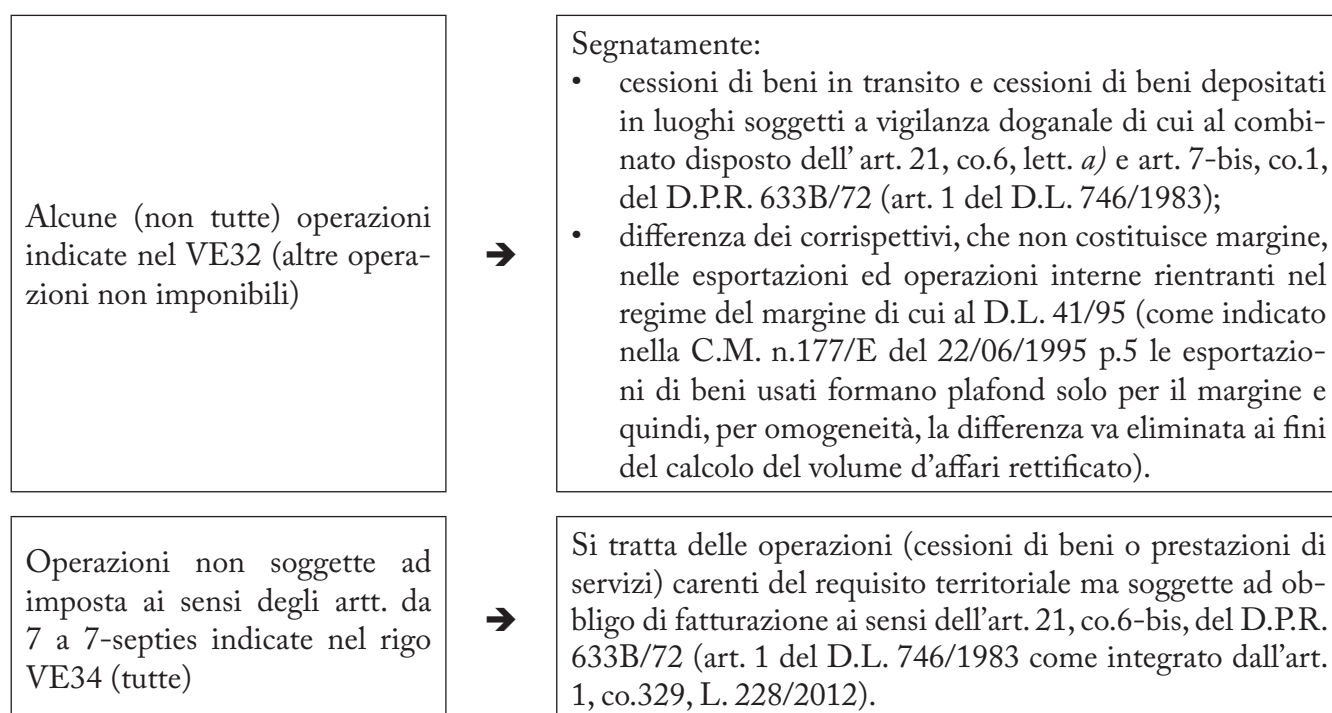
Altra **novità** introdotta dal 2013 è rappresentata (come vedremo nel prosieguo) dalla necessità di indicare nei rigi mensili della colonna 3 del quadro VC non più il volume d'affari bensì il volume d'affari "rettificato".

Status di esportatore abituale e volume d'affari rettificato

Per poter utilizzare il plafond IVA ed acquistare beni e servizi in "sospensione d'imposta" l'operatore IVA deve possedere lo "status di esportatore abituale".



Il **volume d'affari "rettificato"** non è l'importo che emerge *sic et simpliciter* dal **rigo VE50**, ma è dato da tale importo **al netto delle seguenti operazioni**:





Per la prima volta, a partire dal 2013, viene richiesta l'esposizione del **volume d'affari rettificato** direttamente in dichiarazione nel quadro VC colonna 3. Le istruzioni della citata **colonna 3** precisano infatti che *“la colonna deve essere compilata indicando l'ammontare mensile delle operazioni effettuate con esclusione di quelle individuate dall'art. 21, co.6-bis”* poiché *“tali operazioni, infatti, concorrono alla determinazione del volume d'affari ma non devono essere considerate ai fini della verifica dello status di esportatore abituale”*.

Al riguardo si ricorda che, **dal 01/01/2013**, quasi tutte le operazioni carenti del requisito territoriale sono soggette ad obbligo di fatturazione (art. 21, co.6-bis, cit) e concorrono a formare il volume d'affari ai sensi dell'art. 20. Non si tratta, però di tutte le operazioni non territoriali. Sono escluse, ad esempio, le prestazioni cui all'art. 10 nn. da 1 a 4 e 9 del D.P.R. 633/1972 (prestazioni finanziarie e assicurative) rese a committenti soggetti passivi in altro Stato UE.

Anche se le istruzioni non lo ricordano, va da sé, invece, che nella compilazione della citata colonna 3 andranno depennate anche le altre operazioni (ad esempio le cessioni di beni in transito) che non devono essere considerate ai fini della verifica dello status di esportatore abituale.

Anche se le istruzioni non lo ricordano, va da sé, invece, che nella compilazione della citata colonna 3 andranno depennate anche le altre operazioni (ad esempio le cessioni di beni in transito, vedi retro) che non devono essere considerate ai fini della verifica dello status di esportatore abituale.



Estensione dal 2013 dell'obbligo di fatturazione delle operazioni extraterritoriali

L'art. 21, co.6-bis, del D.P.R. 633/72 introdotto dalla L. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013), per le operazioni effettuate a partire **dal 01/01/2013** dai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, ha esteso l'**obbligo di emettere fattura** anche per le operazioni extraterritoriali (articoli da 7 a 7-septies) sottoelencate:
a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione «inversione contabile»;
b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione «operazione non soggetta».

Per effetto delle modifiche apportate, sempre con effetto per le operazioni effettuate al 01/01/2013, all'art. 20 del D.P.R. 633/72 e all'art. 1 del D.L. 746/1983, le citate operazioni entrano a far parte del volume d'affari ma non anche (ai fini della verifica dello status di esportatore abituale) del volume d'affari rettificato. Rimane ferma l'**irrilevanza delle operazioni extraterritoriali ai fini della formazione del plafond**.



Per maggiori approfondimenti sulle operazioni per le quali dal 2013 opera l'estensione dell'obbligo di fatturazione, si rinvia a quanto analizzato nel capitolo dedicato al quadro VE.



Nel caso di utilizzo del plafond mensile, lo status va verificato ogni mese su base mensile mobile.

Operazioni attive che generano plafond e correlazione con il quadro VE

I corrispettivi relativi alle operazioni attive che generano plafond (volume di acquisti effettuabili in sospensione d'imposta) sono dati dalle esportazioni e dalle altre operazioni assimilate (fra le quali le cessioni intracomunitarie) elencate nel rigo VE30.



Per l'elencazione esaustiva, si rinvia alla tavola sinottica riportata nel paragrafo "operazioni nei rapporti con l'estero" del capitolo dedicato al quadro VE.

Sez. 4 - Altre operazioni		Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1		,00	VE30: Operazioni che possono generare plafond	
		Esportazioni	Cessioni intracomunitarie					
VE30	2		,00	3		,00	VE31: Operazioni art. 8, co.1 lett. c) che <u>non</u> generano plafond	
		Cessioni verso San Marino	Operazioni assimilate					
	4		,00	5		,00		
VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento						,00	VE32: Operazioni non imponibili che <u>non</u> generano plafond
VE32	Altre operazioni non imponibili						,00	
VE33	Operazioni esenti (art. 10)						,00	
VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies						,00	
		Operazioni con applicazione del reverse charge		1		,00		
		Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro					
	2		,00	3		,00		
VE35		Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati					
	4		,00	5		,00		
		Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di microprocessori					
	6		,00	7		,00		
		Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico					
	8		,00	9		,00		
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati						,00	
		Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1		,00		
VE37		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012						
	2					,00		
VE38	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter						,00	
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015						,00	
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni						,00	

Ai fini del **calcolo del plafond** maturato, il totale del **rigo VE30** v  **depurato** degli importi delle seguenti operazioni:

- esportazioni gratuite di beni "oggetto dell'attivit " (indipendentemente dal valore) o di beni "non oggetto dell'attivit " ma di costo unitario superiore a € 50 (25,82 per le operazioni effettuate fino al 12/12/2014 compreso). Trattasi di operazioni che, ancorch  gratuite, costituiscono comunque cessioni

di beni rilevanti ai fini IVA (art. 2, co.2, n. 4) ed in quanto tali vanno fatturate come operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972. Sono però operazioni prive di corrispettivo e quindi non creano plafond spendibile;

- le variazioni in diminuzione non documentate ai fini IVA (n.a. FCI art. 26) riguardanti operazioni che concorrono a formare il plafond (si vedano le precisazioni riportate nel proseguo).



Nel caso di utilizzo del plafond mensile, il volume delle operazioni che creano plafond va verificato ogni mese su base mensile mobile.

Non concorrono altresì a formare il plafond (in questo caso l'esclusione è spontanea poiché si tratta di operazioni che non compaiono nel quadro VE):

- le **esportazioni gratuite di beni “non oggetto dell’attività” di costo unitario non superiore € 50** (25,82 per le operazioni effettuate fino al 12/12/2014 compreso) o di quelli per i quali al momento dell’acquisto od importazione, non è stata detratta l’IVA ai sensi dell’art.19 (sono operazioni FCI e va emessa, ai fini doganali, fattura “pro-forma” con indicazione del valore effettivo dei beni ai soli fini doganali);
- **esportazioni di campioni gratuiti di modico valore**, appositamente contrassegnati in modo indelebile (sono operazioni FCI e va emessa, ai soli fini doganali, fattura “pro-forma” con valore effettivo);
- **cessioni gratuite a soggetti UE di campioni gratuiti di modico valore**, appositamente contrassegnati in modo indelebile (sono operazioni FCI – va emesso DDT con causale “campione gratuito ai sensi art. 2, co. 3, lett. d) del D.P.R. 633B/1972” – non va compilato Intrastat);
- **esportazioni per sostituzioni in garanzia** (sono operazioni FCI e va emessa, ai fini doganali, fattura “pro-forma” con indicazione del valore effettivo dei beni ai soli fini doganali);
- **sostituzioni in garanzia relative a cessioni intracomunitarie** (sono operazioni FCI – va emesso DDT con causale “sostituzione in garanzia” – non va compilato Intrastat);
- **cessioni gratuite di beni a soggetti UE** (non sono cessioni intracomunitarie in quanto manca il requisito dell’onerosità e quindi subiscono lo stesso trattamento IVA delle operazioni interne);
- **esportazioni definitive “franco valuta” in conto deposito** o comunque laddove manchi uno degli elementi caratterizzanti le “cessioni all’esportazione” di cui all’art. 8 e cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi (Nota Dogane 1024 del 05/06/2000; R.M. 306 del 21/7/2008);
- **esportazioni definitiva senza passaggio della proprietà con fattura proforma** (o “lista valorizzata” su carta intestata) per effettuazione di lavorazione extra UE (Nota Dogane 1248 del 6/6/1997; C.M. 156 del 15/07/1999; R.M. 19 del 22/01/2002; C.M. 8/D del 27/02/2003);
- **esportazioni temporanee, riferite a beni inviati all’estero per subire determinati trattamenti al termine del quale rientrano nel territorio dello Stato** (c.d. perfezionamento passivo – viene emessa fattura “pro forma” ai fini doganali);
- esportazioni temporanee (art. 214 TULD) o con utilizzo di carnet ATA (art. 91 C.d.C.) di beni inviati all’estero per la tentata vendita e successivamente venduti dall’estero (Risoluzione Dogane 839/V/SD del 05/06/2000).



Consignment stock su estero – R.M. n. 58/E del 05/05/2005

Diversamente dai casi sopra citati, l'Agenzia delle entrate, nell'ipotesi di beni esportati nel contesto di un contratto di consignment stock ha, invece, riconosciuto che si realizzano le condizioni per la formazione del plafond nel successivo momento (rispetto all'esportazione dei beni) e nella misura in cui i beni risultano prelevati dall'acquirente e debitamente fatturati dal fornitore (come operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a). In considerazione della particolare tipologia contrattuale rappresentata dal consignment stock, che comporta lo stoccaggio presso i locali dell'acquirente che ha l'esclusiva dell'acquisto, l'Agenzia ha riconosciuto che si è in presenza di un'unica operazione che si considera effettuata, non all'atto dell'invio dei beni, bensì, nel momento in cui si produce l'effetto traslativo della proprietà (cioè al momento del prelievo dei beni da parte del cliente).



Cessione di beni personalizzati già esportati in franco valuta – R.M. 94/E del 13/12/2013

Sulla scia delle aperture fornite nella R.M. 58/E/2005 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 (e quindi valida ai fini del plafond) anche per il diverso caso di beni esportati all'estero presso un magazzino (non del cliente) di beni personalizzati destinati, fin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze. Anche in questo caso (diverso da quello del consignment stock affrontato nella citata R.M. 58/2005) è stata ammessa la configurabilità del plafond della fattura emessa in un momento successivo all'esportazione precedentemente avvenuta in procedura di "franco valuta" (cioè senza vendita) sulla base di una fattura proforma. Confermando quanto prospettato dall'istante, l'Agenzia delle Entrate precisa altresì che il collegamento fra i beni inviati in franco valuta (specie, qualità e quantità) e quelli successivamente ceduti e fatturati come operazioni non imponibili ex art. 8 potrà essere dimostrato (sulla base delle indicazioni fornite con R.M. 520657 del 4/12/1975) mediante:

- annotazione in un registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 633/72 delle spedizioni con annotazione degli estremi dei documenti di esportazione;
- indicazione nella fattura emessa al momento della consegna, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

Servizi che hanno perso o acquisito il plafond dopo il D.Lgs. 18/2010

La riforma in vigore dal 2010 (D.Lgs 18/2010) che ha recepito nella normativa nazionale le novità contenute nelle Direttive CE n. 8, 9 e 117 del 2008 ha portato rilevanti modifiche in merito ai servizi che in passato permettevano di maturare plafond. Si riporta a seguire una tavola che riepiloga le novità intervenute per le casistiche più significative.

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

Casistica	Fino al 2009	Dal 2010
Fattura per lavorazione intracomunitaria resa a committente operatore UE	Non imponibile art. 40, co.4-bis, del D.L. 331/93 SI PLAFOND	Operazione non territoriale ai sensi dell'art. 7-ter, co.1, lett. a), del D.P.R. 633/72 (Inversione contabile) NO PLAFOND
Trasporto intracomunitario reso a committente operatore UE	Non imponibile art. 40, co.5, del D.L. 331/93 SI PLAFOND	Come sopra NO PLAFOND
Operazione accessoria (carico, scarico, ecc) ai trasporti intracomunitari resa a committente operatore UE	Non imponibile art. 40, co.6, del D.L. 331/93 SI PLAFOND	Come sopra NO PLAFOND
Fattura per lavorazione di beni da esportare resa a committente operatore estero	Non imponibile art. 9 n. 9 del D.P.R. 633/72 SI PLAFOND	Come sopra (operazione non soggetta) NO PLAFOND
Trasporto di beni in esportazione, in transito, importazione temporanea o importazione reso committente operatore estero	Non imponibile art. 9 n. 2 del D.P.R. 633/1972, la tratta nazionale SI PLAFOND FCI IVA art. 7, co.4, lett.c) tratta non territoriale NO PLAFOND	Come sopra (1) (operazione non soggetta) NO PLAFOND
Provvigioni relative a beni in esportazione (2) per servizi resi a committente extra UE	Non imponibile art. 9 n. 7 del D.P.R. 633/1972 SI PLAFOND	Come sopra (1) (operazione non soggetta) NO PLAFOND
Trasporti/spedizioni relative a beni in esportazione (2), in transito o importazione temporanea rese a committente IT	Non imponibile art. 9 n. 2 e 4 del D.P.R. 633/72 la tratta nazionale SI PLAFOND FCI IVA art. 7, co.4, lett.c) la tratta non territoriale NO PLAFOND	Tutto il corrispettivo è territoriale e non imponibile ex art. 9 n. 2 e 4 del D.P.R. 633/1972 (operazione non imponibile) SI PLAFOND
Trasporto/spedizione relativo a beni in importazione reso a committente IT	Come sopra, ma per la parte non imponibile solo a condizione che i corrispettivi siano assoggettati ad IVA in bolletta doganale	Come sopra, ma a condizione che il corrispettivo sia assoggettato ad IVA in bolletta doganale

Provvigione relativa ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità, rese a committente operatore IT	Non territoriale (FCI) ai sensi dell'art. 7, co.4, lett. f-quinquies (come modificato dalla L. 88/2009) NO PLAFOND	Tutto il corrispettivo è territoriale e non imponibile ex art. 9 n. 7 (operazione non imponibile) SI PLAFOND
--	--	--

(1) Nella C.M. 37/E del 29/07/2011 § 5 è stato confermato che la non imponibilità prevista per taluni servizi internazionali dall'art.9 del D.P.R. 633/1972 trova applicazione solo laddove il servizio risulti territoriale. Nel caso di servizi resi a committente operatore non residente l'operazione è quindi, semplicemente non territoriale (FCI).

(2) Ai fini dell'individuazione del trattamento fiscale dei servizi territoriali di intermediazione nonché di trasporto/spedizione, si considerano esportazioni anche quelle riguardanti beni in partenza da uno Stato comunitario diverso dall'Italia (R.M. 437/E, caso 3, del 12.11.2008 e R.M. 134/E del 20/12/2010).

Metodo di determinazione del plafond disponibile (plafond solare e plafond mensile)

Al fine di determinare l'ammontare dell'importo che può essere acquistato senza IVA (plafond disponibile), sono previsti due diversi metodi di calcolo:

1. metodo fisso (o solare);
2. metodo mobile (o mensile).

I principali aspetti che caratterizzano le due metodologie di calcolo, possono essere sintetizzati nella seguente tabella.

		Plafond solare (o fisso)	Plafond mensile (o mobile)
A)	Importo operazioni che formano il plafond utilizzabile (lato attivo)	L'importo rimane fisso per tutto l'anno (esercizio 2015) ed è dato delle esportazioni ed operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente (esercizio 2015)	L'importo viene ricalcolato ogni mese ed è dato dalle esportazioni ed operazioni assimilate registrate nei dodici mesi precedenti
B)	Scarico plafond (lato passivo)	Gli acquisti agevolati (utilizzi) possono essere effettuati nell'anno di riferimento fino ad esaurimento del plafond disponibile ad inizio anno	Ogni mese l'utilizzo (acquisti agevolati) non potrà eccedere il plafond disponibile all'inizio del mese stesso
C)	Plafond disponibile	È dato dalla differenza fra A) meno B)	È dato da A) meno "progressivo utilizzi netti" Per "progressivo utilizzi netti" si intende la somma degli acquisti agevolati effettuati nei 12 mesi precedenti, al netto delle esportazioni effettuate nel 13° mese precedente (se il risultato degli "utilizzi netti" risulta negativo, si prende 0)
D)	Volume d'affari per verifica status d'esportatore	Volume d'affari "rettificato" dell'anno solare precedente Per volume d'affari rettificato si intende il volume d'affari al netto delle cessioni di beni in transito o soggetti a vigilanza doganale e della differenza, rispetto al margine, delle esportazioni ed operazioni interne rientranti nel regime dei beni usati	Volume d'affari "rettificato" dei dodici mesi precedenti Per volume d'affari rettificato si intende il volume d'affari al netto delle cessioni di beni in transito o soggetti a vigilanza doganale e della differenza, rispetto al margine, delle esportazioni ed operazioni interne rientranti nel regime dei beni usati

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

E)	Soggetti che iniziano l'attività	Possono iniziare ad utilizzarlo dall'inizio dell'anno solare successivo a quello di inizio dell'attività;	Devono attendere che trascorrano più di 12 mesi dall'inizio dell'attività prima di poter utilizzare tale metodo;
F)	Vantaggi di un metodo rispetto all'altro	Ha una più semplice gestione contabile rispetto al metodo mensile	Le esportazioni registrate in un determinato mese divengono plafond disponibile già il mese successivo, senza dovere attendere l'inizio dell'anno seguente e diventa particolarmente vantaggioso nell'ipotesi di incremento degli scambi con l'estero rispetto a quelli dell'anno precedente

Il metodo utilizzato nell'anno va indicato (in sede di dichiarazione annuale, a posteriori) nel rigo **VC14**, casella 2 se si è usato il metodo solare, casella 3 se si è usato quello mensile. Nella casella 1, invece, va indicato il plafond disponibile al 01/01/2015 (ovvero alla data del trasferimento del beneficio nelle ipotesi, ad esempio, di affitto o cessione d'azienda).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Indicazione del plafond disponibile ad inizio anno

La ditta ALFA ha realizzato nel 2014 esportazioni per 800.000 euro (rigo VE30 modello IVA 2015) di cui 500 euro per omaggi. Il volume delle esportazioni supera il 10% del volume d'affari rettificato e pertanto nel corso del 2015, l'azienda decide di effettuare acquisti in sospensione d'imposta utilizzando il metodo del plafond annuale. Il plafond disponibile al 01/01/2015 va indicato nel rigo VC14 della dichiarazione IVA 2016, come segue.

VC14	PLAFOND DISPONIBILE AL 1° GENNAIO 2015	1	799.500	,00	
Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2015		2	☒ SOLARE	3	☐ MENSILE

Passaggio da un metodo all'altro

Non è mai consentito in corso d'anno passare da un metodo ad un altro (R.M. 10/07/1986 n.356859). È possibile, invece, cambiare metodo da un anno solare all'altro purché si operi in tal senso fin dall'inizio dell'anno.

Va, tuttavia, precisato quanto segue:

- nel caso di **passaggio dal metodo solare a quello mensile**, non sussistono particolari problemi in quanto il plafond disponibile all'inizio dell'anno è, in linea di massima (salvo, come vedremo, l'eventuale incidenza ex post di note di variazione), pari alle esportazioni ed altre operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente;
- nel caso di **passaggio dal metodo mensile a quello solare**, dovrà essere preso, come riferimento iniziale, di plafond disponibile, lo stesso importo che si avrebbe avuto al primo gennaio se si fosse mantenuto il metodo mensile (R.M. 77/E del 06/03/2002). Se venisse, invece, preso a riferimento il plafond corrispondente alle esportazioni (e operazioni assimilate) dell'anno solare precedente, si andrebbe ad utilizzare indebitamente il plafond sorto e già utilizzato nell'anno precedente per effetto dell'adozione del metodo del plafond mensile.

Acquisti con utilizzo del plafond e quadro VF

Gli acquisti effettuati con utilizzo del plafond (previo invio della dichiarazione d'intenti al fornitore, prima del momento di effettuazione dell'operazione), vanno collocati nel rigo VF12 della dichiarazione. Analoga collocazione vale per le importazioni (dichiarazioni d'intento presentate alla Dogana) con la precisazione che in quest'ultimo caso il medesimo importo (corrispondente alla base imponibile indicata in bolletta doganale) andrà indicato anche nel rigo di dettaglio VF24, casella 3. Gli acquisti ed importazioni con plafond concorrono altresì alla ripartizione del rigo VF25.

VF10							
VF11							
VF12 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond							
VF13 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali							
VF14 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta							
VF15 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	1						
	2						
VF16 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati							
VF17 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)							
VF18 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione							
VF19 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1						
	2						
VF20 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015							
SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino							
VF21 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI							
VF22 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)							
VF23 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)							
VF24							
Acquisti intracomunitari	1				2		
Importazioni	3				4		
Acquisti da San Marino	5				6		
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):							
VF25	1				2		
	3				4		

Si ricorda che dal 14/03/1997 il plafond può essere utilizzato per l'acquisto di qualsiasi bene (anche strumentale) o servizio e per l'importazioni di beni (anche strumentali), con le seguenti eccezioni:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- beni e servizi con IVA indetraibile ai sensi dell'art.19 e seguenti del D.P.R. 633/1972.



Acquisizione di fabbricati in leasing o appalto

La C.M. 145 del 10/06/1998 ha precisato che il divieto di utilizzo del plafond, per il caso di acquisizione di fabbricati, vale anche per le acquisizioni in dipendenza di contratti d'appalto aventi per oggetto la costruzione, o in leasing. Sull'argomento si segnala, tuttavia, che, secondo la sentenza della Corte di Cassazione, n. 1362 del 08/02/2000, il leasing relativo ad un fabbricato strumentale per l'attività esercitata, costituisce comunque un servizio che può usufruire della non imponibilità IVA con utilizzo del plafond in quanto è solo con l'acquisto finale (riscatto) del bene ricevuto in locazione finanziaria che l'operazione diventa una cessione di bene ammortizzabile non esentabile da IVA.



Acquisti rientranti nel regime del margine

Come precisato nella C.M. 177 del 22/06/1995, punto 5, la facoltà di acquistare in sospensione d'imposta *“non si rende applicabile agli acquisti e alle importazioni afferenti costi che rilevano agli effetti della determinazione del margine”*. Il regime del margine di cui agli art. 36 e seguenti del D.L. 41/95 prevede, infatti, l'indetraibilità dell'IVA relativa agli acquisti, anche intracomunitari, o importazione di beni usati, oggetti d'arte, antiquariato o da collezione, compresa quella relativa alle prestazioni di riparazione o accessorie.

Soggetti con pro-rata di detrazione

Per i soggetti che applicano il pro-rata di detraibilità ai sensi dell'art.19, co.5 (ossia quelli che esercitano sia attività che legittimano il diritto di detrazione dell'IVA, sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art.10 del D.P.R. 633/1972) sussiste l'obbligo di indicare la c.d. **“IVA teorica”** (quella relativa agli acquisti ed importazioni effettuate utilizzando il plafond) nel **rigo VF35**. La suddetta IVA teorica, nel meccanismo di calcolo dell'IVA detraibile (vedi formula rigo VF37), ridurrà l'importo dell'IVA effettivamente detraibile.

		Imponibile		Imposta	
SEZ. 3-A Operazioni esenti	VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00
	VF32 Se per l'anno 2015 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella			1	
	VF33 Se per l'anno 2015 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella			1	
Dati per il calcolo della percentuale di detrazione					
	Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	
VF34	Operazioni non soggette	Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	
	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00	
				9 Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima) %	
VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF12			,00	
VF36	IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis			,00	
VF37	IVA ammessa in detrazione			,00	

$$VF37 = [(VF23 + VF35 - VF36) \times \text{pro rata}] - VF35 + VF36$$

VF35: IVA teorica su acquisti ed importazioni con uso plafond



Forniture effettuate da contribuenti minimi

Non dovrà essere inviata la dichiarazione d'intento per effettuare acquisti presso soggetti che rientrano nel **regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** di cui all'art. 27, co. 1 e 2 del D.L. 98/2011 e all'art. 1, co.96-117, della L. 244/2007 (Finanziaria 2008). Tali soggetti, infatti, emettono fattura senza applicare l'imposta essendo (dal punto di vista IVA) equiparati ai soggetti “privati”. Nella C.M. 13 del 26/02/2008 è stato altresì precisato che *“l'eventuale dichiarazione d'intento ricevuta dal contribuente che - avendone i requisiti - applica il regime dei minimi dovrà essere restituita al cessionario o committente, precisando che, in ogni caso, l'operazione avverrà senza addebito dell'imposta ai sensi dell'art. 1,co. 100, della legge finanziaria 2008”*.

Possibile divergenza fra rigo VF12 acquisti/importazioni con dichiarazione d'intento) e colonna 1 + 2 del quadro VC (plafond utilizzato)

Il plafond disponibile va “scaricato” con riferimento al **momento di effettuazione** dell'operazione e non, invece, in base al criterio del registrato (che, dal 14/03/1997, vale, invece, dal lato attivo ai fini della formazione del plafond).

Indipendentemente dal ricevimento delle fatture o delle bollette doganali e dalla loro registrazione nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972 (registro IVA acquisti), occorre fare riferimento all'evento, tra quelli di seguito evidenziati, che si verifica per primo:

- consegna/spedizione dei beni → art. 6, co. 1, D.P.R. 633/72;
- pagamento → art. 6, co. 3 e 4;
- emissione anticipata della fattura → art. 6, co. 4 (eccetto per i servizi generali con controparte operatore non residente per i quali, dal 17/3/2012, rileva l'ultimazione/maturazione ai sensi dell'art. 6, co.6);
- accettazione della bolletta doganale (art. 36, co.2, T.U.L.D. – R.M. 161/E del 18/04/2008).



Non va confuso il concetto di operazioni registrate che rileva ai fini della costituzione del plafond con quello di operazioni effettuate che invece riguarda lo scarico degli utilizzi dello stesso al fine di determinare il plafond residuo disponibile.



Per quanto riguarda gli effetti delle note di variazione con riguardo all'utilizzo del plafond, si rinvia a quanto indicato nel prosieguo.



**ESEMPIO DI COMPILAZIONE
QUADRO VC E VF**

L'impresa Mario Rossi si trova nella seguente situazione:

- esportazioni ed operazioni assimilate risultanti dal rigo VE30 del modello IVA 2015 (relativo al 2014) = 100.000 euro
- esportazioni gratuite comprese nel citato rigo VE30 del 2014 = 2.000 euro
- volume d'affari rettificato del 2014 = 900.000 euro.

Godendo dello status di esportatore abituare ($98.000 / 900.000 = 10,88\%$), effettua nel corso del 2015 acquisti ed importazioni (vedi colonne B1 e B2 della tabella che segue) rilasciando ai propri fornitori e alle Dogane la dichiarazione d'intento ed utilizzando il metodo fisso (o solare). Inoltre, nel mese di luglio 2015, emette una nota di accredito per 1.000 euro relat ad un reso di cessione intracomunitaria fatturata a dicembre 2014.

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

Mese	A) PLAFOND DISPONIBILE all'inizio del mese	B1) Utilizzo per acquisti interni o intra U.E. nel mese	B2) Utilizzo per importazioni nel mese	B) (B1+B2) UTILIZZO TOTALE DEL PLAFOND nel mese	C) PROGRESSIVO UTILIZZI	Note di accredito relative a operazioni plafond
Gennaio	€ 98.000	€ 10.000		€ 10.000	€ 10.000	
Febbraio	€ 88.000			€ 0,00	€ 10.000	
Marzo	€ 88.000	€ 40.000	€ 10.000	€ 60.000	€ 60.000	
Aprile	€ 38.000			€ 0,00	€ 60.000	
Maggio	€ 38.000			€ 0,00	€ 60.000	
Giugno	€ 38.000	€ 30.000		€ 30.000	€ 90.000	
Luglio	€ 8.000			€ 0,00	€ 90.000	- € 1.000 a scarico plafond 01/01
Agosto	€ 7.000			€ 0,00	€ 90.000	
Settembre	€ 7.000			€ 0,00	€ 90.000	
Ottobre	€ 7.000			€ 0,00	€ 90.000	
Novembre	€ 7.000			€ 0,00	€ 90.000	
Dicembre	€ 7.000		€ 6.000	€ 6.000	€ 96.000	
Totali		€ 80.000	€ 16.000	€ 96.000		

Si precisa che la bolletta relativa all'importazione effettuata a dicembre 2015 viene registrata nel registro acquisti del 2016. Il contribuente effettua inoltre nel 2015 esportazioni ed operazioni assimilate per 72.000 euro e realizza un volume d'affari complessivo di 600.000 euro (si ipotizza, per semplicità espositiva, che i valori mensili siano rispettivamente 6.000 euro e 50.000 euro).

Il **quadro VF** andrà compilato come segue:

VF10					
VF11					
VF12 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		90.000			
VF13 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali					
VF14 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta					
VF15 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	1				
2					
VF16 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati					
VF17 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)					
VF18 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione					
VF19 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1				
2					
VF20 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015					
VF21 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI					
VF22 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					
VF23 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)					
		Imponibile		Imposta	
VF24					
Acquisti intracomunitari	1			2	
Importazioni	3	10.000		4	
		con pagamento IVA		senza pagamento IVA	
Acquisti da San Marino	5			6	
Ripartizione totale acquisti e importazioni (riga VF21):					
VF25					
1 Beni ammortizzabili		XXXXXX		2 Beni strumentali non ammortizzabili	
3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi		XXXXXX		4 Altri acquisti e importazioni	

QUADRO VC ESPORTATORI E OPERATORI ASSIMILATI		PLAFOND UTILIZZATO		ANNO IMPOSTA 2015		ANNO IMPOSTA 2014	
		1 ALL'INTERNO O PER ACQUISTI INTRACOM.	2 ALL'IMPORTAZIONE	3 VOLUME D'AFFARI	4 ESPORTAZIONI	5 VOLUME D'AFFARI	6 ESPORTAZIONI
VC1	GEN	10.000,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC2	FEB	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC3	MAR	40.000,00	10.000,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC4	APR	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC5	MAG	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC6	GIU	30.000,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC7	LUG	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC8	AGO	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC9	SET	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC10	OTT	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC11	NOV	,00	,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC12	DIC	,00	6.000,00	50.000,00	6.000,00	,00	,00
VC13	TOTALE	86.000,00	10.000,00	600.000,00	72.000,00	,00	,00
VC14	PLAFOND DISPONIBILE AL 1° GENNAIO 2015						97.000,00
	Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2015			2 ☒ SOLARE	3 ☐ MENSILE		



Nel rigo VC14, casella 1, è stato indicato 97.000 euro → non, invece, 98.000 euro, in aderenza alle rigide interpretazioni dell'Agenzia delle Dogane che ritiene imputabile le variazioni al periodo di "competenza" dell'operazione originaria.

Si osservi altresì che il totale degli utilizzi indicati nel quadro VC (VC13 c.1 + c.2) è pari ad euro 96.000 e diverge dall'importo indicato nel rigo VF12 (90.000 euro), per il semplice motivo che, nell'esempio in analisi, la bolletta d'importazione di dicembre viene registrata nel registro acquisti l'anno successivo.

Plafond libero e plafond vincolato

Tanto con riferimento al metodo di calcolo solare (o fisso) che a quello mensile (o mobile), in presenza di operazioni triangolari (nonché di operazioni realizzate tramite commissionari) il plafond va suddiviso:

- nella **"parte libera"** che può essere utilizzata per l'acquisto di beni (anche strumentali) e servizi (tranne le eccezioni indicate in precedenza);
- nella **"parte vincolata"** che può essere utilizzata solo per l'acquisto di beni da esportare o cedere in altro Stato UE, nello stato originario (cioè senza subire trasformazioni, lavorazioni, montaggi e simili), entro 6 mesi dalla consegna da parte del fornitore. Ne consegue, ad esempio, che il plafond vincolato, non può essere utilizzato per l'acquisto di servizi o per l'acquisto di beni strumentali.



Computo dei sei mesi

La C.M. 12/370205 del 09/04/1981 fa riferimento all'invio "entro il termine di 6 mesi dalla consegna dei beni". Si noti, tuttavia, che la norma (art. 8, co. 2, del D.P.R. 633/1972) fa, invece, riferimento "all'esportazione ... nei sei mesi successivi alla loro consegna", così come riportato anche nella più recente Circolare 8/D del 27/02/2003 emanata dall'Agenzia delle Dogane. Nel caso di acquisto di beni con utilizzo del plafond vincolato in data 15/03/2015, nella prima ipotesi l'esportazione dovrebbe avvenire entro il 15/09/2015, nella seconda entro il 30/09/2015. La discrasia non è mai stata chiarita e ancorché sia prudente fare riferimento alla consegna, dovrebbe prevalere il dato normativo.



ESEMPIO DI CALCOLO

Plafond libero e plafond vincolato

Si consideri la seguente triangolazione: IT1 vende a IT2 (promotore) ed esporta verso CH su incarico di IT2.

Operazione	Plafond libero (o incondizionato)	Plafond vincolato (o condizionato)
IT1 fattura a IT2 operazione n.i. art. 8 per € 20.000,00	€ 20.000,00	/
IT2 fattura a CH operazione n.i. art. 8 per € 22.000,00	€ 2.000,00 (€ 22.000,00 – 20.000,00)	€ 20.000,00 (prezzo di acquisto pagato a IT1)

Come si può agevolmente intuire, IT1 realizza totalmente un plafond liberamente spendibile. Per IT2, invece, solo € 2.000 sono liberamente spendibili mentre gli altri € 20.000 potranno essere utilizzati solo per l'acquisto di beni da esportare entro 6 mesi.



Come precisato nella Circolare 8/D del 27/02/2003 dell'Agenzia delle dogane, la scomposizione del plafond complessivo può avvenire in base al seguente calcolo:

$$\text{PLAFOND DISPONIBILE} - \text{PLAFOND VINCOLATO} = \text{PLAFOND LIBERO}$$

Non vi sono particolarità espositive in dichiarazioni per evidenziare le due parti di plafond. Ciò non toglie che il contribuente dovrà fare comunque attenzione a non utilizzare la parte vincolata per acquisti di servizi o beni strumentali, così come per acquisti di beni merce se ritiene di non essere in grado di documentare l'esportazione (o la cessione intracomunitaria) degli stessi entro 6 mesi dall'acquisto.

Problematiche delle note di variazione in presenza di plafond

È noto come le **variazioni in aumento** siano fiscalmente sempre rilevanti (art. 26, co. 1, del D.P.R. 633/1972), con evidenti riflessi anche in materia di plafond laddove riferite ad operazioni in esportazione o assimilate.

Le **variazioni in diminuzione**, anche se non operate ai fini IVA, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond. In tal senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria con la C.M. 13 del 24/02/1994 § 10.3. Ciò significa che il venir meno in tutto o in parte di un'operazione rilevante ai fini della formazione del plafond ha effetti sulla quantificazione dello stesso anche laddove, per scelta o per obbligo (si veda quanto indicato nel paragrafo "note di variazione" del capitolo dedicato al quadro VE), la nota di accredito non viene emessa o anche laddove la variazione venga documentata, viene considerata non rilevante ai fini del tributo ai sensi dell'art. 26.

Due ordini di problematiche coinvolgono l'istituto del plafond in presenza di variazioni:

- 1) in quale periodo esse rilevano: quello della registrazione o, invece, quello dell'operazione originaria a cui si riferiscono;
- 2) l'estraneità alla dichiarazione delle variazioni in diminuzione considerate FCI ai sensi dell'art. 26.

Tali problematiche sono state oggetto di analisi da parte dell'Agenzia delle Dogane nel contesto della cir-

colare 8/D del 27/02/2003. A seguire analizzeremo i contenuti tenendo distinte le problematiche riguardanti le variazioni su operazioni attive che generano plafond da quelle riguardanti le operazioni passive con dichiarazione d'intento, che riguardano l'utilizzo.

Operazioni attive

Con la citata circolare 8/D del 27/02/2003, punto 2, è stato precisato che le note di variazioni cosiddette "in aumento", rilevano "per competenza" nel periodo dell'operazione originaria cui si riferiscono. La situazione è così schematizzabile.

Note di addebito		Variazioni in diminuzione	
Momento di emissione	Effetti su plafond	Momento della variazione	Effetti su plafond
Emesse nel corso dell'anno	Aumentano plafond disponibile dell'anno	Avvenuta nel corso dell'anno	Riduce il plafond disponibile per lo stesso anno
Emesse nell'anno successivo	Aumentano plafond dell'anno precedente	Avvenuta nell'anno successivo	Riduce il plafond disponibile relativo all'anno precedente con rischio di splafonamento
Emesse in epoche ancora successive	Aumentano plafond dell'anno cui si riferisce l'operazione originaria, ma di fatto lo stesso risulta poi inservibile.	Avvenuta in epoche ancora successive	Riduce il plafond dell'anno cui si riferisce l'operazione originaria e potrebbe provocare uno splafonamento non più ravvedibile.



Va osservato come l'applicazione delle indicazioni emerse dalla circolare delle Dogane, crei notevole incertezza sull'ammontare del plafond che l'operatore può considerare utilizzabile a valere per l'anno successivo (mesi successivi in caso di plafond mobile). Il verificarsi, in esercizi successivi, di variazioni in diminuzione, può, inoltre, provocare, come segnalato dall'Agenzia stessa, il verificarsi di splafonamenti relativamente ad annualità (periodi) precedenti. Si pensi, infatti, al contribuente che al 1/1/2015 disponga di un plafond solare (esportazioni ed operazioni assimilate registrate nel 2014) completamente utilizzato nel corso dei primi mesi del 2015 e che emetta una nota di accredito per merce difettosa originariamente venduta in dicembre del 2014, e resa dal proprio cliente in ottobre del 2015. Oppure, ancora, al caso di sconto concesso al cliente, per sopravvenuto accordo, al fine di dirimere una controversia su merce consegnata non conforme all'ordine, e così via.

Va, inoltre, osservato come l'aver identificato il periodo in cui la variazione, in aumento o in diminuzione, del plafond rileva con il momento in cui l'operazione originaria oggetto di variazione era stata registrata, oltre a creare indubbia incertezza e a essere di difficile gestione, sia in palese contrasto con le semplificazioni introdotte in materia di plafond dalla Legge 28/97. Risulta, pertanto, evidente che l'intento in commento mal si concilia con le seguenti regole che riguardano la formazione del plafond, la determinazione del volume d'affari in dichiarazione annuale IVA e la verifica dello status di esportatore abituale. Infatti:

1. dal 14/03/1997, **il momento costitutivo del plafond** è dato dalle operazioni registrate ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 633/1972. Parrebbe quindi coerente che una nota di

debito o di credito relativa ad un'operazione che genera plafond determini nel periodo in cui viene registrata (o lo doveva essere) i suoi effetti sul plafond e non, invece, con riferimento al momento in cui l'operazione originaria era stata posta in essere;

2. ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 633/1972 **concorrono a formare il volume d'affari ai fini IVA**, le operazioni attive effettuate e registrate (o soggette a registrazione) nell'anno solare. Le istruzioni alla compilazione del quadro VE della dichiarazione annuale IVA precisano che *“nei quadri VE ... alcuni importi potrebbero risultare di segno negativo a seguito di variazioni in diminuzione eseguite nell'anno d'imposta”*, confermando, implicitamente, che le note di variazione di imponibile relative ad esercizi precedenti influenzano il calcolo dell'anno in cui sono registrate e non, invece, quello dei precedenti anni cui le operazioni originarie si riferiscono. Pertanto, si può agevolmente concludere che la contabilità IVA si cristallizza nell'ambito delle operazioni registrate nell'anno solare, siano esse originarie o variazioni di operazioni relative ad anni precedenti;
3. la **verifica dello status di esportatore abituale** viene effettuata considerando al denominatore il c.d. “volume d'affari rettificato”. Il volume d'affari viene determinato in sede di dichiarazione annuale IVA e quindi tale importo risulta influenzato dall'eventuale presenza di variazioni relative ad anni solari precedenti. La circolare 8/D delle Dogane, con riferimento alle “metodologie di controllo” relative alla “verifica del rapporto” che determina lo status di esportatore abituale (punto 7.1) rimanda esattamente a quanto desumibile dal quadro VE senza precisare, diversamente da quanto concerne il plafond disponibile, che i dati devono essere “nettizzati” dall'eventuale presenza di note di variazione relative ad anni precedenti.

Per quanto sopra precisato, le indicazioni relative agli effetti sul plafond delle note di variazioni apparse nella più volte citata circolare 8/D, pur avendo una loro logicità nella legittima esigenza di tutela dell'interesse erariale, appaiono, in palese contraddizione con l'impianto della normativa IVA e, quantomeno, discutibili.

Operazioni passive

Nella citata circolare 8/D del 27/02/2003, punto 3, sono state fornite alcune precisazioni anche con riferimento agli effetti prodotti da note di variazioni relative ad operazioni di fornitura, per le quali si è usufruito del plafond. I chiarimenti sono così sintetizzabili.

Note di addebito		Variazioni in diminuzione	
Momento “ricevimento”	Effetti sul plafond	Momento della variazione	Effetti su plafond
Nell'anno	Aumentano il plafond utilizzato, diminuendo il disponibile	Non emesse	Se il fornitore non le ha emesse, il cessionario non può incrementare il plafond disponibile
In anni successivi	Aumentano il plafond utilizzato in anni precedenti creando un rischio di sovrappiaggio	Note di accredito ricevute nell'anno di acquisto e registrazione	Riducono il plafond utilizzato aumentando il disponibile
		Note di accredito ricevute in anni successivi a quelli di acquisto e registrazione	Non è possibile utilizzare il maggiore plafond



Si ricorda che lo scarico del plafond disponibile va effettuato con riferimento al periodo in cui le operazioni sono state effettuate (momento di effettuazione) e non, invece, a quello in cui le operazioni sono registrate (si ribadisce che il criterio della registrazione vale, in materia di plafond, solo dal lato attivo). Le indicazioni che emergono dalla circolare dell'Agenzia delle dogane appaiono, quindi, in questo caso, più appropriate rispetto a quanto, invece, precisato con riferimento alle variazioni inerenti alle operazioni attive. Considerare, infatti, una nota di addebito su operazioni di acquisto in sospensione d'imposta di "competenza", ai fini dello scarico del plafond disponibile, del periodo in cui l'operazione si considera effettuata, appare perfettamente coerente con i principi della normativa in materia che considera utilizzato il plafond sulla base del c.d. momento di effettuazione.

Ravvedimento dello splafonamento (compilazione quadro VE, VF, VC e VL)

Nel caso di splafonamento (utilizzo del plafond oltre il limite disponibile) l'esportatore abituale può ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D. Lgs. 472/1997 entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Le procedure (alternative) previste per il ravvedimento in oggetto sono le seguenti:

1/a) Emissione di autofattura (senza coinvolgimento del fornitore) con versamento tramite F24 della sanzione, degli interessi e dell'IVA riferibile al periodo splafonato

Nota Direzione Centrale Accertamento n 39186 del 10/03/1999;
C.M. 98 del 17/05/2000;
C.M. 50 del 12/06/2002 § 24.2;
C.M. 54 del 19/06/2002 § 16.12;
C.M. 12 del 19/02/2008 § 10.4;
C.M. 12 del 12/03/2010 § 3.7

1/b) Emissione di autofattura (senza coinvolgimento del fornitore) con versamento tramite F24 della sanzione e degli interessi ed inserimento dell'IVA da splafonamento nella liquidazione IVA periodica IVA

C.M. n. 50/E del 12/06/2002
Questa procedura non è stata però richiamata nella successiva C.M. 12/E del 19/2/2008.

2) Coinvolgimento del fornitore con emissione della nota di variazione IVA ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633B/1972, fermo restando il pagamento degli interessi e delle sanzioni a carico del cessionario/committente

Tale procedura risulta ancora valida, come confermato dalla C.M. 98 del 17/05/2000, dalla C.M. 50 del 12/06/2002 § 24.2 e dalla C.M. 12 del 19/02/2008 § 10.4.

Si schematizza a seguire il flusso relativo alla procedura relativa alla regolarizzazione mediante autofattura con versamento di imposta, interessi e sanzioni tramite F24 (caso 1/a).

Così la procedura per le violazioni 2015:	Così in dichiarazione IVA 2016 relativa al 2015
1. Emissione di autofattura in 2 esemplari, contenente estremi fornitore, protocollo fatture ricevute, ammontare splafonamento ed IVA relativa	/
2. Versamento dell'IVA (che avrebbe dovuto addebitare il fornitore) tramite F24. Codice tributo del periodo in cui si è splafonato	rigo VL29 (versamenti) rigo VE24 (posta di quadratura)

3. Versamento interessi legali da ravvedimento tramite F24, con codice tributo 1991;	No
4. Versamento tramite F24, con codice tributo 8904, della sanzione ridotta pari al 12,50% (1/8° del 100%);	No
5. Presentazione di un esemplare dell'autofattura al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate;	/
6. Registrazione dell'autofattura esclusivamente nel registro acquisti	Quadro VF

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento operoso (con il beneficio della riduzione della sanzione) senza che la medesima determini ulteriori violazioni (dichiarazione IVA infedele), la procedura va effettuata al più tardi **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione**, vale a dire lo splafonamento (art. 13, co.1/b, del D.Lgs 472/97, art. 7 D.Lgs 471/97, Nota della Direzione Centrale per l'accertamento 39186 del 10/03/1999; C.M. 98 del 17/05/2000 § 8.2.3, C.M. 50 del 12/06/2002 § 24.2, C.M. 54 del 19/06/2002 § 16,12, C.M. 12 del 19/02/2008 § 10.4).

A seguito delle novità introdotte dalla legge di Stabilità 2015 (vedi oltre) il ravvedimento è esperibile anche oltre la citata scadenza dichiarativa con la problematica, però, che oltre a ravvedere lo splafonamento del plafond dovrà essere ravveduta (con relative sanzioni) anche la dichiarazione IVA infedele (con presentazione di dichiarazione integrativa). Sempre per le medesime novità se il ravvedimento avviene, invece, entro 90 giorni dalla violazione si ritiene applicabile la riduzione premiale di 1/9 (art. 13 co.1/a-bis) invece di 1/8 (art. 13 co.1/b).

Si ritiene che analoga procedura sia adottabile anche nel caso di splafonamento riguardante il plafond vincolato (mancata esportazione o cessione intracomunitaria dei beni entro 6 mesi). In questo caso la sanzione per le violazioni commesse è, però, metà di quella del plafond libero (es. $50\% \times 1/8 = 6,5\%$).

Per quanto riguarda la compilazione della dichiarazione annuale (come ricordano anche le istruzioni del quadro VC della dichiarazione annuale) la regolarizzazione dello splafonamento andrà esposta come segue:

- **gli acquisti regolarizzati** vanno indicati nel rigo da VF1 a VF11 in base all'aliquota e non, invece, nel rigo VF12;
- **l'IVA risultante dall'autofattura versata tramite F24** andrà indicata nel rigo VE24 (arrotondamenti), quale posta di quadratura, nonché compresa nell'ammontare dei versamenti di rigo VL29 campo 1.

Ravvedimento (novità legge di Stabilità 2015)

Dal 01/01/2015 la nuova formulazione dell'art. 13 del D.Lgs n. 472/97 contempla nuove ipotesi temporali entro le quali è possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso (vedi casi 3, 5, 6 e 7 indicate nella tavola che segue di cui il 5 e 6 fruibile solo per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate). Queste le caratteristiche del nuovo ravvedimento:

- si tratta di uno strumento che può essere utilizzato fino alla scadenza del termine di prescrizione dell'azione accertativa (con riduzioni delle sanzioni decrescenti in relazione al tempo trascorso dal momento di compimento della violazione);
- limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, gli accessi, le ispezioni e le verifiche non sono più cause ostative che precludono la possibilità di effettuare il ravvedimento mentre rimane la preclusione quando viene notificato un avviso di accertamento o di liquidazione, o un avviso bonario per effetto della liquidazione automatica o del controllo formale della dichiarazione ¹; non è

¹ Nella C.M. 28/E/2011 era stato precisato che nel caso di controllo automatizzato ex art. 36-bis del DPR 600/73 o 54-bis del DPR 633/72, la ricezione della comunicazione (da parte del contribuente o dell'intermediario) preclude la possibilità di avvalersi del ravvedimento con

preclusiva la consegna del PVC salvo per quanto concerne scontrini e ricevute fiscali (vedi nuovo art. 13 co.1 lett. b-quater);

- è stata introdotta la possibilità di presentare dichiarazione integrativa ex art. 8 co. 2 DPR 322/98 (entro il termine di prescrizione dell'accertamento) con applicazione ravvedimento operoso (la dichiarazione integrativa a favore del contribuente – ex art. 8 co.2-bis - rimane invece circoscritta al termine della dichiarazione successiva ²).

Fattispecie		Ante legge di Stabilità 2015	Post legge di Stabilità 2015
1	Regolarizzazione omessi versamenti entro 30 giorni <i>Art. 13 co.1/a</i>	1/10 del minimo	Invariato
2	Regolarizzazione dell'omessa dichiarazione entro 90 <i>Art. 13 co.1/c</i>	1/10 del minimo	Invariato
3	Regolarizzazione entro 90 giorni <i>Art. 13 co.1/a-bis</i>	Non prevista	1/9 del minimo
4	Regolarizzazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione o, in mancanza, entro 1 anno <i>Art. 13 co.1/b</i>	1/8 del minimo	Invariato
5	Regolarizzazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione o, in mancanza, entro 2 anni <i>Art. 13 co.1/b-bis</i>	/	1/7 del minimo N.B. solo per tributi amministrati dall'AE
6	Regolarizzazione oltre i termini di cui sopra (e prima dell'eventuale Pvc di cui sotto) <i>Art. 13 co.1/b-ter</i>	/	1/6 del minimo N.B. solo per tributi amministrati dall'AE
7	Regolarizzazione dopo la constatazione della violazione (art. 24 L.4/1929), eccetto per le violazioni in materia di scontrini/ricevute fiscali <i>Art. 13 co.1/b-quater</i>	/	1/5 del minimo N.B. solo per tributi amministrati dall'AE (post D.Lgs. 158/2015)

riferimento alle irregolarità riscontrabili con l'attività di controllo automatizzato (ad esempio l'errato riporto di un'eccedenza d'imposta) mentre **non rimane preclusa la possibilità** di ravvedere altre violazioni (ad es. l'omessa dichiarazione di un reddito percepito), salvo non siano iniziati gli accertamenti e i controlli. È stato confermato (C.M. 6/E/2015) che la precisazione è valida anche a seguito delle novità in vigore dal 2015.

² La presentazione della dichiarazione integrativa con ravvedimento determina l'allungamento dei termini di accertamento, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione (art. 1 co. 640 L. 190/2014).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Ravvedimento dello splafonamento senza intervento del fornitore

Si consideri il caso di un esportatore abituare che ha effettuato nel 2015 acquisti con dichiarazione d'intento per 110.000 euro a fronte di un plafond disponibile di soli 100.000 euro e che, al fine di regolarizzare lo splafonamento di 10.000 euro, nel 2016 emette autofattura, versa IVA per 2.200 euro più sanzioni da ravvedimento e presenta il tutto all'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale. Il quadro VF, sez. 1, andrà compilato come segue:

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00
	VF2		XX	4		X ,00
	VF3		,00	7		,00
	VF4		,00	7,3		,00
	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF17, VF18 e VF19) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7,5		,00
	VF6		,00	8,3		,00
	VF7		,00	8,5		,00
	VF8		,00	8,8		,00
	VF9		YY	10		Y ,00
	VF10		,00	12,3		,00
	VF11		+10.000	,00	22	+2.200 ,00
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	100.000	,00		
	VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00		
	VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00		
	VF15	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi		,00		
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2		,00		
	VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00		
	VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		,00		
	VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00		
	VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi		,00		
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2		,00		
VF20 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015				,00		

Nel quadro VE (riga VE24) andrà indicata l'IVA versata al fine della quadratura della dichiarazione.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALE (somma dei righe da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)		,00		,00
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				2.200 ,00
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)				,00

Il medesimo importo (solo il tributo) andrà infine indicato assieme agli altri versamenti periodici nel rigo VL29 del quadro di liquidazione annuale.

Il quadro VC andrà compilato senza indicare l'operazione di 10.000 euro regolarizzata (cioè come se lo splafonamento non fosse mai avvenuto).

Check list adempimenti contabili esportatore abituale (cessionario/committente)

Riportiamo un breve elenco riassuntivo degli adempimenti da non dimenticare:

Verifica status esportatore abituale	→	Ad inizio anno nel caso di utilizzo del metodo fisso di determinazione del plafond; ogni mese nel caso di utilizzo del metodo mobile
Insegna dichiarazioni d'intento ai propri fornitori (corroborata, per quelle relative ad operazioni effettuate dal 01/01/2015, della ricevuta di trasmissione telematica della dichiarazione all'Agenzia delle entrate) (4)	→	Con eccezione delle forniture per le quali il plafond non è utilizzabile (acquisti con IVA Indetraibile, fabbricati ed aree fabbricabili; fornitori in regime dei contribuenti minimi)
Annotazione dichiarazioni d'intento nell'apposito registro (1)	→	Entro 15 giorni
Verifica costante del plafond disponibile con riferimento agli utilizzi effettuati	→	Alla formazione del plafond non concorrono le operazioni gratuite ancorché siano comprese nel rigo VE30 relativo alle esportazioni ed operazioni assimilate (es. esportazioni gratuite). Lo "scarico" del plafond va considerato sulla base del momento di effettuazione dell'operazione (e non di registrazione dell'acquisto) Le variazioni (ancorché non documentate con note di variazione rilevanti ai fini IVA) rilevano (tanto dal lato attivo che da quello passivo) a rettifica dell'operazione originaria ("competenza") e non in base alla registrazione della variazione (C.M. 8/D/2003) Eventuale invio lettere di revoca nel caso di carenza di plafond o esecuzione del ravvedimento operoso in caso di splafonamento già avvenuto
Compilazione mensile del prospetto relativo al plafond disponibile e agli utilizzi	→	Propedeutico alla compilazione della Dichiarazione annuale IVA o ad eventuali richieste da parte degli organi preposti ai controlli (dal 01/01/2002 non è più obbligatorio riportare tale prospetto nel registro IVA vendite o corrispettivi).

Check list adempimenti contabili del fornitore dell'esportatore abituale

Riportiamo un breve elenco riassuntivo degli adempimenti da non dimenticare:

Annotazione delle dichiarazioni d'intento ricevute nell'apposito registro	→ Il fornitore deve controllare la conformità del contenuto delle dichiarazioni ricevute al modello allegato al D.M. 06/12/1986 e, dal 01/01/2015, a quello del Provvedimento AE 12/12/2014, protocollare progressivamente le medesime, conservarle ed annotarle entro 15 giorni dal loro ricevimento in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. 633B/72 (1) (2) N.B. Dal modello IVA 2016 (relativo al 2015) l'elenco delle dichiarazioni d'intento ricevute per l'anno d'imposta va riportato nel quadro VI della dichiarazione annuale.
Per le dichiarazioni relative alle operazioni dal 01/01/2015 (4)	→ Riscontro telematico sul sito dell'Agenzia delle entrate della ricevuta di trasmissione consegnata dal cliente assieme alla dichiarazione d'intento.
Emissione fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, co.1 lett. c) solo in presenza di dichiarazione d'intento valida (4) e non revocata o ridotta	→ È opportuno verificare con attenzione la validità della dichiarazione d'intento ricevuta che, si ricorda, non può mai avere efficacia retroattiva (rispetto alla data di consegna o spedizione) né posteriore rispetto al 31/12 dell'anno in corso. I riferimenti della dichiarazione d'intento ricevuta vanno indicati nella fattura emessa.

(1) Per effetto delle semplificazioni introdotte con l'art.8 della L. 383/2001, non è più necessario vidimare il registro. Rimane l'obbligo, in esenzione da imposta di bollo, dell'intestazione e della numerazione dello stesso oltre alla sua conservazione.

(2) Per effetto dell'art.2, co.3 della L. 28/1997, è possibile, in luogo dell'istituzione di un apposito registro, effettuare le annotazioni in apposita sezione del registro delle fatture di vendita o nel registro dei corrispettivi.

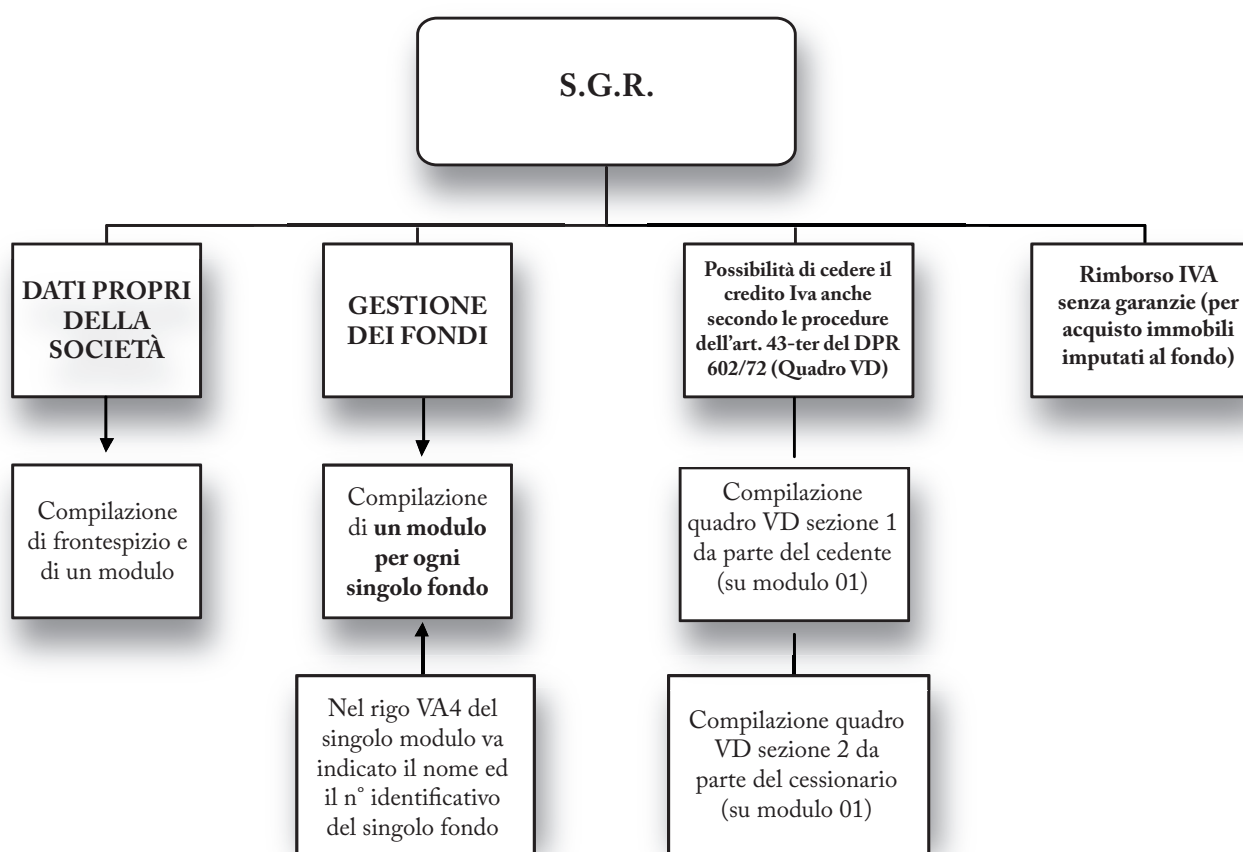
(3) Il termine fisso del 16 del mese successivo al ricevimento della dichiarazione d'intento è stato eliminato dal D.L. 16/2012 con effetto dal 2/3/2012.

(4) Per le operazioni poste in essere dal 01/01/2015 la normativa (Provvedimento AE n. 159674 del 12/12/2014 attuativo dell'articolo 20 del D.Lgs 175/2014) ribalta, direttamente sull'esportatore abituale, il compito di comunicare al fisco le dichiarazioni d'intento. L'esportatore abituale deve consegnare al fornitore la dichiarazione d'intento e la relativa ricevuta di trasmissione telematica. Il fornitore è tenuto ed effettuare il riscontro telematico (sul sito dell'Agenzia delle Entrate) di tale ricevuta, prima di emettere fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. c). Sono previste disposizioni transitorie per le dichiarazioni d'intento relative al 2015 emesse fino all'11/02/2015 (punto 5.3 Provvedimento, cit). Per le dichiarazioni d'intento relative ad operazioni effettuate fino al 31/12/2014 rimangono invece ferme le vecchie regole che imponevano al fornitore la trasmissione telematica.

QUADRO VD

CESSIONE DEL CREDITO IVA DA PARTE DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO

La **società di gestione** è soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** relative alle **operazioni** dei **fondi immobiliari** da essa istituiti.



L'IVA è **determinata e liquidata separatamente** dall'imposta dovuta per l'attività della società secondo le disposizioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, ed è applicata distintamente **per ciascun fondo**. Al versamento dell'imposta si procede cumulativamente per le somme complessivamente dovute dalla società e dai fondi. Gli acquisti di immobili effettuati dalla società di gestione e imputati ai singoli fondi, nonché le manutenzioni degli stessi, danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19 del citato decreto.

PARTICOLARITÀ COMPILATIVE PER LE S.G.R.

- un frontespizio;
- un modulo contenente i dati relativi all'attività propria;
- tanti ulteriori moduli quanti sono i fondi dalle stesse gestiti, specificando nel rigo **VA4** la denominazione del fondo ed il numero identificativo del fondo attribuito dalla Banca d'Italia;

Riservato alle società di gestione del risparmio (art. 8, d.l. 351/2001)	
VA4 Denominazione del fondo ¹	Numero Banca d'Italia ²
Partita IVA della società di gestione del risparmio sostituita ³	

- il **quadro VD** per la gestione della cessione semplificata del credito IVA avendo cura di compilare tale quadro nel modulo n. 01.



CODICE FISCALE

QUADRI VC-VD

Mod. N.

CESSIONE SEMPLIFICATA DEL CREDITO IVA - QUADRO VD

- in base alla **procedura ordinaria prevista dall'art. 43-bis del D.P.R. n. 602/1973** (che prevede il rispetto di molte più formalità fra le quali la cessione con atto pubblico o scrittura privata autenticata da un notaio, cessione della totalità del credito risultante dalla dichiarazione, notizia all'Agenzia delle Entrate ed al Concessionario competenti);

- oppure secondo la **procedura semplificata** prevista dall'**art. 43-ter** del citato **D.P.R. n. 602/1973** ossia secondo la procedura prevista per la cessione infragruppo dei crediti Ires.

Ai fini della gestione della **cessione semplificata del credito**, è richiesta la compilazione del **quadro VD**:

- sezione 1**, da parte del **cedente**, per indicare il credito IVA risultante dalla presente dichiarazione, **ceduto in tutto o in parte** ad altri soggetti;
- sezione 2**, da parte dei **cessionari** appartenenti allo stesso gruppo (come definito dal citato art. 43-ter) ai quali tali crediti sono stati ceduti.

VD1 Corrisponde alla somma degli importi ceduti, indicati a colonna 2 dei righi da VD2 a VD21, ai cessionari elencati (C.F.) nella colonna 1 dei medesimi righi.

QUADRO VD CESSIONE DEL CREDITO IVA DA PARTE DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO (Art. 8 d.l. n. 351/2001)		VD1 TOTALE CREDITO CEDUTO				
	CODICE FISCALE	IMPORTO		CODICE FISCALE	IMPORTO	
Sez. 1 - Società cedente - Elenco società o enti cessionari	VD2	1	2	VD12	1	2
	VD3			VD13		
	VD4			VD14		
	VD5			VD15		
	VD6			VD16		
	VD7			VD17		
	VD8			VD18		
	VD9			VD19		
	VD10			VD20		
	VD11			VD21		
	Sez. 2 - Società o ente cessionario - Elenco società cedenti	VD31	1	2	VD41	1
VD32				VD42		
VD33				VD43		
VD34				VD44		
VD35				VD45		
VD36				VD46		
VD37				VD47		
VD38				VD48		
VD39				VD49		
VD40				VD50		
VD51 TOTALE CREDITI RICEVUTI				1		
VD52 Eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione precedente (da VD56 della dichiarazione relativa all'anno 2014)						
VD53 Totale eccedenze (VD51+VD52)						
VD54 Importo utilizzato in diminuzione dei versamenti IVA						
VD55 Importo utilizzato in compensazione nel modello F24						
VD56 Eccedenza a credito						

VD51 Corrisponde alla somma degli importi ricevuti dal cessionario, indicati a colonna 2 dei righi da VD31 a VD50. Nella colonna 1 dei medesimi righi vanno indicati i C.F. dei rispettivi cedenti.



La compilazione del quadro VD da parte del cedente è **condizione di efficacia** della cessione del credito IVA a norma del comma 2, dell'art. 43-ter, del D.P.R. 602/1973.

Il **cessionario** acquisisce la titolarità del credito ricevuto con la **presentazione della dichiarazione** da parte del cedente e lo può utilizzare in compensazione, ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 542/1999, a partire dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello in cui gli stessi si sono generati in capo al soggetto cedente (1/1/2016 atteso che ai fini dell'IVA il periodo d'imposta coincide con l'anno solare). Tale credito costituisce quindi un importo da utilizzare a scomputo dei versamenti periodici o annuale, a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta, ovvero mediante compensazione (C.M. 43/E del 8/8/2013, § 5.5).

QUADRO VD – CESSIONE DEL CREDITO IVA DA PARTE DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO

Credito ceduto e correlazione con altri quadri (posizione del cedente)



Le istruzioni precisano che, come chiarito nella C.M. 28/E del 25/09/2014, per utilizzare in compensazione i crediti superiori a 15.000 euro generati in capo ad altri soggetti (cedente) è richiesta l'apposizione del **visto di conformità** (o la sottoscrizione sostitutiva dell'organo di controllo) sia nella dichiarazione del soggetto cedente che nella dichiarazione del soggetto che utilizza il credito ricevuto.

Il quadro VD va compilato esclusivamente nel modulo n. 01 considerando i dati complessivi. Nel caso sia necessario elencare più di 20 soggetti cessionari (sezione 1), andranno utilizzati e numerati altri quadri nel campo "Mod. n". In questa evenienza il cedente compila il totale del credito ceduto (VD1) esclusivamente nel modulo 01. Specularmente, nell'ipotesi in cui il cessionario riceva crediti da più di venti soggetti, utilizzerà più quadri, avendo l'accortezza di indicare il totale dei crediti ricevuti (VD51) esclusivamente nel primo modulo e di compilare altresì solamente in questo modulo i successivi righi (da VD52 a VD56). L'eventuale compilazione di più quadri VD (per i motivi citati) non modifica il numero di moduli da indicare nel frontespizio.

CREDITO CEDUTO E CORRELAZIONE CON ALTRI QUADRI (POSIZIONE DEL CEDENTE)

La **somma totale del credito ceduto indicata nel rigo VD1** va espunta dalla dichiarazione presentata dalla S.G.R. mediante l'indicazione del medesimo importo nel rigo **VL37**.

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate

	DEBITI	CREDITI
VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00	
VL21 Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00	
VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24	,00	
VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00	
VL24 Versamenti auto UE effettuati nell'anno ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi	,00	
VL25 Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00
VL26 Eccedenza credito anno precedente		,00
VL27 Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
VL28 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto di cui ricevuti da società di gestione del risparmio ²	,00	,00
VL29 Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno ²	,00	,00
	di cui sospesi per eventi eccezionali ³	,00
VL30 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
VL31 Versamenti integrativi d'imposta		,00
VL32 IVA A DEBITO [(VL3 + righi da VL20 a VL24) - (VL4 + righi da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + righi da VL25 a VL31) - (VL3 + righi da VL20 a VL24)]		
VL34 Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		
VL35 Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		
VL36 Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00	
VL37 Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001	,00	
VL38 TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	,00	
VL39 TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		,00
VL40 Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00

VL37
corrisponde al
credito ceduto
indicato nel
rigo VD1

CREDITO RICEVUTO E CORRELAZIONE CON ALTRI QUADRI (POSIZIONE DEL CESSIONARIO)

Nel rigo **VD52** va riportato l'eventuale credito ricevuto che residua dal quadro VD (rigo VD56) della dichiarazione dell'anno precedente (modello relativo all'anno d'imposta 2014). Tale importo, sommato a quello complessivamente ricevuto con la dichiarazione di quest'anno (VD51), va indicato nel rigo **VD53**. L'utilizzo, a scomputo interno, del totale del credito IVA risultante dal rigo VD53 va indicato nel rigo **VD54** e va correlato con la compilazione del quadro VL. In particolare:

- nel rigo **VL28** (compreso, c.2, "di cui") va riportato il credito ricevuto utilizzato nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto nel 2015;
- nel rigo **VL35**, va riportato il credito ricevuto utilizzato in questa dichiarazione annuale.



L'utilizzo non può essere superiore alla differenza fra VL32 e VL34, vale a dire che non può dare origine ad un risultato a credito nella liquidazione annuale.

VD51	TOTALE CREDITI RICEVUTI	1	,00
VD52	Eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione precedente (da VD56 della dichiarazione relativa all'anno 2014)		,00
VD53	Totale eccedenze (VD51+VD52)		,00
VD54	Importo utilizzato in diminuzione dei versamenti IVA		,00
VD55	Importo utilizzato in compensazione nel modello F24		,00
VD56	Eccedenza a credito		,00

Utilizzo effettuato nelle liquidazioni periodiche e nell'acconto 2015 (VL28, c.2)
+
Utilizzo effettuato in sede di saldo di questa dichiarazione (VL35)

Nel rigo **VD55** viene richiesta di indicare la parte del credito di VD53 utilizzata entro la data di presentazione della dichiarazione per compensare gli importi a debito di altri tributi, contributi o premi e riportato nella colonna "importi a credito compensati" del modello di pagamento F24.

Nel rigo **VD56** va indicato il credito residuo (VD53 meno VD54 e VD55) da riportare nel quadro VD del prossimo anno.

QUADRO VE

OPERAZIONI ATTIVE

REGISTRO VENDITE/CORRISPETTIVI E QUADRO VE

Nel **quadro VE** vanno indicate le **operazioni attive** registrate o soggette a registrazione con riferimento all'anno solare 2015, a norma dell'art. 23 (registro delle **fatture emesse**) e 24 (registro dei **corrispettivi**) del D.P.R. 633/1972.

OPERAZIONI ATTIVE 2015 e QUADRO VE

Operazioni imponibili con IVA esigibile 2015	Sez. 4 Altre operazioni attive
Sez. 1 Operazioni agricole con aliquote di compensazione VE1-VE9	Operazioni non imponibili VE30 (+ dettaglio) VE31 VE32
+	
Sez. 2 Operazioni (agricole, commerciali o professionali) con aliquote proprie VE20-VE22	Operazioni esenti VE33
=	
Sez. 3 Totale imponibile e imposta	Operazioni non territoriali soggette a obbligo di fatturazione ex art. 21 co. 6-bis VE34
	Operazioni in reverse charge VE35 (+ dettaglio)
	Operazioni non soggette verso terremotati VE36
	Operazioni 2015 con IVA esigibile in anni successivi VE37 (+ dettaglio IVA cash accounting art. 32-bis D.L. 83/2012)
	Operazioni in split payment VE38

Ai fini del corretto versamento dell’IVA a debito dell’anno vengono altresì comprese (fra le operazioni imponibili) le operazioni registrate negli anni precedenti la cui IVA sia divenuta esigibile nel 2015. Come meglio vedremo nel prosieguo, ai fini della corretta determinazione del volume delle operazioni effettuate nell’anno, l’imponibile di quest’ultime operazioni viene comunque “stornato” a rigo VE39 (vedi esempio in calce al capitolo).



Operazioni passive in reverse charge

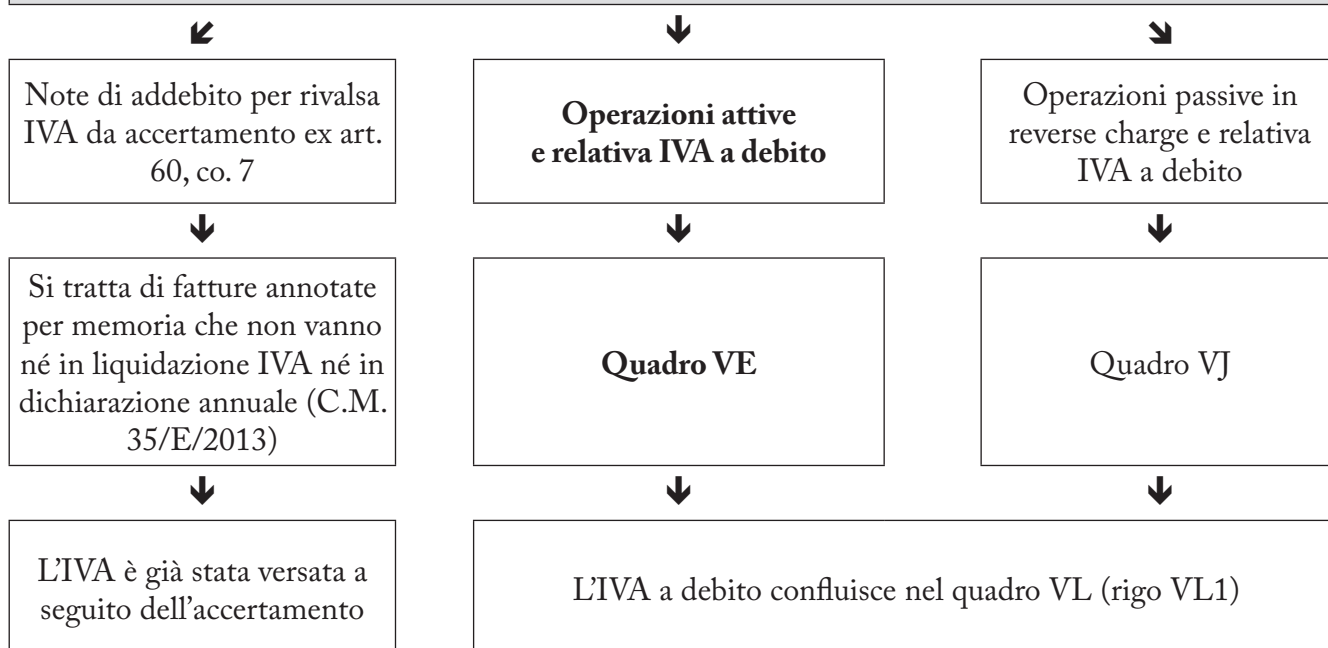
Le **operazioni passive** (acquisti o importazioni) annotate nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (o in appositi sezionali) ai fini dell’assolvimento dell’IVA con il sistema del **reverse charge** (inversione contabile), **non vanno indicate nel quadro VE**, bensì nell’apposito quadro VJ.



Rivalsa IVA da accertamento

L’art. 60, comma 7, del D.P.R. 633/1972 (come modificato dal D.L. 1/2012) consente al fornitore di esercitare la rivalsa dell’imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica, nei confronti del cessionario/committente. Deve trattarsi di accertamento divenuto definitivo e la rivalsa della (sola) imposta è consentita a condizione che l’imposta o la maggiore imposta, le sanzioni e gli interessi da accertamento siano state pagate. Per esercitare la rivalsa, il fornitore accertato deve emettere una fattura (o una nota di variazione ex art. 26, comma 1) che, oltre agli elementi dell’art. 21, deve indicare gli estremi dell’atto di accertamento che costituisce titolo di rivalsa. Come precisato nella C.M. 35/E/2003 tale fattura va annotata nel registro fatture **emesse esclusivamente per memoria** e non deve confluire nella liquidazione periodica IVA né in dichiarazione annuale.

Registro fatture emesse e registro corrispettivi (compresi eventuali sezionali)



QUADRO VE DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI E DELLA IMPOSTA RELATIVA ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
Sez. 1 - Conferimenti di prodotti agricoli e cessioni da agricoltori esonerati (in caso di superamento di 1/3)	VE1		,00	2		,00
	VE2		,00	4		,00
	VE3	Passaggi a cooperative e ad altri soggetti di cui al 2° comma lett. c)	,00	7		,00
	VE4	art. 34 di beni di cui alla 1ª parte della tabella A allegata al d.P.R. 633/72	,00	7,3		,00
	VE5	e cessioni degli stessi beni da parte di agricoltori esonerati che abbiano superato il limite di 1/3 (art. 34 comma 6), distinti per aliquota d'imposta	,00	7,5		,00
	VE6	corrispondente alla percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	8,3		,00
	VE7		,00	8,5		,00
	VE8		,00	8,8		,00
	VE9		,00	12,3		,00
Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1	,00	4		,00
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,	,00	10		,00
	VE22	e relativa imposta	,00	22		,00
	VE23	TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	,00			,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				
	VE25	TOTALE (VE23± VE24)				
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1			,00
	Esportazioni		2			,00
	Cessioni intracomunitarie		3			,00
	VE30	Cessioni verso San Marino	4			,00
	Operazioni assimilate		5			,00
	VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento				,00
	VE32	Altre operazioni non imponibili				,00
	VE33	Operazioni esenti (art. 10)				,00
	VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies				,00
	Operazioni con applicazione del reverse charge		1			,00
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero		2			,00
	Cessioni di oro e argento puro		3			,00
	VE35	Subappalto nel settore edile	4			,00
	Cessioni di fabbricati		5			,00
	Cessioni di telefoni cellulari		6			,00
	Cessioni di microprocessori		7			,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi		8			,00
	Operazioni settore energetico		9			,00
	VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati				,00
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1			,00
	VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	2			,00
	VE38	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter				,00
	VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015				,00
	VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni				,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)				,00

VE35 casella 2

Compresa nuova casistica bancali in legno (pallet) recuperati

VE35 casella 8

Nuove casistiche reverse charge art. 17, co. 6, lettera a-ter)

VE35 casella 9

Nuove casistiche reverse charge art. 17, co. 6, lettere d-bis, d-ter e d-quater

VE38

Nuova casistica split payments

DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI

Definizione

Oltre al riepilogo sintetico delle operazioni attive effettuate (che analizzeremo nel prosieguo), il quadro VE ha anche lo scopo di determinare il volume d'affari IVA dell'anno.

La legge di Stabilità 2013 ha apportato modifiche nell'art. 20 del D.P.R. 633/1972 che disciplina la determinazione del volume d'affari IVA.

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

<i>Art. 20 D.P.R. 633/1972</i>	
Testo in vigore fino al 31/12/2012	Testo in vigore dal 01/01/2013
<i>Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2425, n. 3), del c.c., nonché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36 e le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter del presente decreto.</i> <i>L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art. 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art. 27.</i>	<i>Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del c.c., voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'articolo 36.</i> <i>L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art. 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art. 27.</i>

Nel riformulare la norma è stata colta, innanzitutto, l'occasione per sostituire il riferimento all'art. 2425, n. 3, c.c. che era superato.

➔ Vedi oltre quanto indicato in merito all'esclusione dal volume d'affari delle cessioni dei beni ammortizzabili.

Ma non è questa la modifica più significativa, bensì quella meno visibile (ma molto più delicata) legata all'eliminazione dell'inciso "e le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in altro Stato membro della Comunità non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter del presente decreto"¹. Per effetto di tale modifica, infatti, anche **tutte le operazioni non territoriali soggette ad obbligo di fatturazione ai sensi del nuovo art. 21, co. 6-bis del D.P.R. 633/1972)** e conseguente registrazione (art. 23) concorrono, dal 2013, a determinare il **volume d'affari**. La novità, da una parte, riduce le distanze fra volume d'affari (IVA) e volume di ricavi (redditi) ma, dall'altra, determina una serie di **effetti negativi** per il contribuente per il quale si allontana la possibilità di accedere a semplificazioni o regimi la cui applicazione è legata a tale grandezza. Ad esempio:

- accesso alla **liquidazione trimestrale** (V.A. non superiore, a seconda dei casi, a 400.000 euro o 700.000 euro);
- accesso al **nuovo cash accounting** di cui all'art. 32-bis del D.L. 83/12 (V.A. non superiore a 2.000.000 euro).

Nessun effetto peggiorativo è, invece, ricollegabile:

- alle soglie (50.000 euro per categoria di operazione) di accesso alla facoltà di presentare trimestralmente i modelli Intrastat (art. 2 D.M. 22/2/10) poiché tali soglie non sono legate al volume d'affari ma solamente alle operazioni interessate dalla compilazione (cessioni intracomunitari di beni e prestazioni 7-ter intracomunitarie);

¹ Operazioni che fino al 31/12/2012 venivano richieste nel rigo VE39 solo ai fini statistici senza alcuna influenza nel calcolo del volume d'affari.

- all'accesso allo status di esportatore abituale, poiché è stata “sterilizzata” la rilevanza delle operazioni non territoriali a tal fine
 ➔ *Vedi nel prosieguo quanto indicato in merito al “volume d'affari rettificato”.*

Estensione (quasi generalizzata) dell'obbligo di fatturazione delle operazioni extraterritoriali

Una delle novità di maggior rilievo in vigore con effetto per le operazioni effettuate dal 01/01/2013 ed introdotte dalla Legge di Stabilità 2013² riguarda il contenuto del nuovo co. 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972 dalla cui analisi emerge un'estensione quasi generalizzata (ma non totale) dell'obbligo di fatturazione delle operazioni extraterritoriali (cioè delle operazioni prive del requisito territoriale in Italia, secondo la disciplina degli articoli da 7-bis a 7-septies del D.P.R. 633/1972), per i soggetti stabiliti³ in Italia. In prima analisi la novità potrebbe sembrare poco significativa poiché gli operatori, per motivi amministrativi, di fatto, sono già abituati a fatturare anche queste operazioni. La norma, invece, nasconde delle “insidie” che vanno ben oltre la necessità di dover indicare in fattura l'annotazione “inversione contabile”, quando ci si trova nei casi della lettera a), e “operazione non soggetta” quando ci si trova, invece, in quelli della lett. b).

Art. 21, comma 6-bis, del D.P.R. 633/1972

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

*a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un **soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea**, con l'annotazione «inversione contabile»;*

*b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate **fuori dell'Unione europea**, con l'annotazione «operazione non soggetta».*

Operazioni territoriali extra UE

Per comprendere le peculiarità della novella è utile partire dalla **lett. b)**. In questo caso le cose sono molto semplici da decifrare: quanto un'operazione (vuoi cessione di beni, vuoi prestazione di servizi) risulta territoriale in un Paese o territorio extra UE (secondo le regole previste dagli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972), la fattura **va sempre emessa** (indicando “**operazione non soggetta**” e, se si vuole, la relativa norma), a prescindere dallo status (privato od operatore) della controparte e che sia residente oppure non residente (Ue o Extra Ue). Per le operazioni effettuate dal 01/01/2013, ad esempio, diventa quindi un obbligo (e non una facoltà) emettere fattura (non soggetta ai sensi dell'art. 7-bis) per un bene venduto estero su estero (extra UE), così come per qualsiasi servizio (generale o speciale) non territoriale (fino al 31/12/2012, invece, l'obbligo riguardava solo i servizi del 7-ter resi ad operatore UE).

Operazioni territoriali in altro Stato UE

Le cose si complicano salendo alla **lett. a)** che prevede l'obbligo di fatturazione (dalla posizione italiana, si intende) **solo quando** si verificano contestualmente le seguenti situazioni:

- l'operazione (anche in questo caso tanto cessioni quanto servizi) non è ter-

² Art.1, commi da 324 a 335, della L. 228/2012 relativi a disposizioni di recepimento della Direttiva 2010/45/UE.

³ Intendendo per stabiliti i soggetti residenti e le stabili organizzazioni dei soggetti non residenti limitatamente, in quest'ultimo caso, alle operazioni dalle medesime eseguite (art. 7, co.4, lett.d) del DPR 633/72).

ritoriale nel nostro Paese⁴ ma in un altro Stato UE, secondo i criteri fissati dagli articoli da 7 a 7-*quies*⁵;

2. la controparte è soggetto passivo che è (anche) il **debitore dell'IVA** nell'altro Stato Ue;

3. si tratta di servizi diversi da quelli contemplati nell'art. 10 numeri da 1 a 4 e 9.

Tolte le operazioni finanziarie, assicurative e relative intermediazioni (di cui al citato art. 10 n. da 1 a 4 e 9) già escluse dalla norma domestica (in aderenza alla facoltà prevista dall'art. 220, § 2, della Direttiva e a quanto, di fatto, già anticipato dalla prassi dell'Agenzia nelle C.M. 43/E/2010 § 1 e C.M. 37/E/2011 § 4.5)⁶, si tratta di meglio comprendere quali siano, concretamente, le operazioni interessate dalla lettera a) e cioè quando vada emessa la fattura in Italia (pur senza IVA perché ad assolvere l'imposta è chiamata la controparte in "inversione contabile" o "reverse charge") e quando, invece, non va emessa dalla posizione italiana, bensì, da una propria posizione nello Stato comunitario di territorialità, poiché la controparte (pur essendo soggetto passivo) non riveste la figura di debitore d'imposta in tale Stato. Procedendo per approssimazione, possiamo affermare che, quando ci si trova in presenza di servizi **generali (art. 7-ter)**, in linea di principio, **l'obbligo di fatturazione sussiste**, in continuità con quanto già avviene, dal 2010, per effetto delle novità introdotte dalla riforma del D.Lgs. 18/2010 che (come precisato nella relazione ministeriale al decreto) ha esteso l'obbligo di fatturazione dei servizi generali resi a soggetti passivi stabiliti in altro Stato UE (e solo in questo caso) poiché propedeutica, ai fini dei controlli, all'inserimento dell'operazione nell'elenco Intrastat. I servizi generali, nel B2B, sono, infatti, regolati dal combinato disposto degli articoli 196 e 44 della Direttiva che prevede l'adozione (non derogabile dagli Stati membri) del reverse charge (c.d. "reverse charge obbligatorio"). Non è, però, del tutto chiaro (e sulla questione sarebbe opportuno un chiarimento) se il rinnovato obbligo di fatturazione continui a riguardare anche le operazioni esenti (diverse da quelle già escluse nella norma domestica) per le quali è comunque escluso l'obbligo di compilazione degli Intrastat (art. 262 della Direttiva) poiché l'imposta non è comunque dovuta nello Stato del committente⁷. Va da sé che, in mancanza di chiarimenti, è opportuno considerare obbligatoria anche l'emissione di fatture di questo tipo, ma non vanno trascurati quelli che potrebbero essere gli effetti "collaterali" legati all'emissione facoltativa di una fattura non richiesta dalla norma, di cui diremo a seguire. Non è finita. Il richiamo alla figura della controparte soggetto passivo che sia anche debitore d'imposta nell'altro Stato membro è **ancora più spinoso con riferimento alle altre operazioni non territoriali**, vale a dire per i **servizi speciali** e per le **cessioni di beni**. È evidente, infatti, l'estrema difficoltà di conoscere quali Stati (come l'Italia) hanno adottato, e soprattutto in quali ambiti, l'art. 194 della Direttiva (c.d. reverse charge facoltativo)⁸. Senza queste informazioni si rischia di escludere la fatturazione di operazioni che andrebbero invece fatturate dall'Italia o viceversa di includerne

⁴ Non rientrano, quindi, in questa disposizione le cessioni intracomunitarie di beni che rappresentano, invece, operazioni territoriali (i beni partono dall'Italia) detassate (nel rispetto dei requisiti previsti, fra i quali, il trasferimento fisico dei beni in altro Stato Ue) per i quali l'obbligo di fatturazione, come abbiamo già ricordato, è contemplato nell'art. 46, co. 2, del D.L. 331/1993.

⁵ Escludiamo il 7-*sexies* e 7-*septies* poiché relativi alle operazioni B2C che non interessano la lettera a).

⁶ L'Agenzia, aveva già precisato che il nuovo obbligo generalizzato di fatturazione dei servizi generali resi a committenti soggetti passivi Ue (introdotto al fine di compilare gli elenchi Intrastat) va letto in coordinamento con altre disposizioni che prevedono, invece, l'esonero dall'obbligo di fatturazione per determinate categorie di operazioni esenti (ad esempio, l'art. 22, primo comma, n. 6 e art. 36-*bis* del D.P.R. 633/1972). In altri termini, è stato precisato che non sussiste l'obbligo di documentare a mezzo fattura le prestazioni di servizi rese nei confronti di committenti comunitari, non territorialmente rilevanti ai sensi dell'art. 7-*ter*, al ricorrere delle seguenti condizioni (entrambe): (a) l'operazione non deve essere inclusa negli elenchi riepilogativi, in quanto non è dovuta l'imposta nel Paese di destinazione; (b) l'operazione, ove fosse territorialmente rilevante in Italia, beneficerebbe di un regime di esonero dall'obbligo di fatturazione (ad esempio, ai sensi dei citati articoli 22, primo comma, n. 6 e 36-*bis* del D.P.R. 633/1972).

⁷ Si pensi, ad esempio, ad un servizio di trasporto relativo a beni in esportazione (extra Ue) reso ad un operatore comunitario nel cui Paese trova applicazione l'esenzione dell'art. 146 lett. e) della Direttiva (l'equivalente dell'art. 9 n. 2 e n. 4 del nostro D.P.R. 633/1972). Peraltro la stessa Agenzia (C.M. 37/E/11, § 4.5), riprendendo la già citata affermazione contenuta nella relazione del D.Lgs. 18/2000, avrebbe precisato che "in considerazione della suddetta ratio, l'obbligo di fatturazione deve escludersi in caso di prestazioni per le quali non sussiste l'obbligo di comunicazione nell'elenco riepilogativo e cioè nel caso in cui le operazioni siano esenti o comunque non assoggettate a IVA nello Stato del committente (cfr l'art. 50, comma 6, del D.L. 331/1993 come risultate dal decreto 18)".

⁸ La scelta operata dall'Italia circa l'adozione del c.d. reverse charge facoltativo (per gli Stati, si intende), è rinvenibile nell'art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972.

altre che, invece, andrebbero fatturate dallo Stato UE di territorialità. In entrambi i casi potrebbero esserci conseguenze: nel primo, quelle previste dalla nuova sanzione introdotta nell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 471/1997 (vedi nel prosieguo); nel secondo, quelle che potrebbero derivare da un errato computo dell'operazione nel volume d'affari⁹ (vedi a seguire).

Tipo di operazione (Fornitore IT)	Committente	Obbligo fattura in Italia	Norma/note
Servizio generale Art. 7-ter	Operatore UE	SI (1) con indicazione “inversione contabile”	Art. 21, co. 6-bis/a
	Operatore extra UE	SI con indicazione “operazione non soggetta”	Art. 21, co. 6-bis/b
	IT	SI, con applicazione IVA nazionale	/
Servizio speciale territoriale in un altro Paese UE ¹⁰ Art. 7-quater ... 7-septies	Operatore UE	SI con indicazione “inversione contabile”, se il committente è debitore d'imposta nel- lo Stato in cui l'operazione è territoriale NO (2), in caso contrario	Art. 21, co. 6-bis/a
	Operatore extra UE o IT	NO (2), a meno che non sia considerato debitore nello Stato UE di territorialità del servizio	/
	Privato IT, UE o Extra UE	NO (2)	/
Servizio speciale territoriale in un altro Paese extra UE ¹⁰ Art. 7-quater ... 7-septies	Operatore UE, extra UE o IT	SI con indicazione “operazione non sog- getta”	Art. 21, co. 6-bis/b
	Privato IT o UE o extra UE	SI con indicazione “operazione non sog- getta”	Art. 21, co. 6-bis/b
Cessione beni estero su estero (art. 7-bis) che si trovano e rimangono nello stesso Paese UE (o che comunque non origina triangolazione comunitaria)	Operatore UE, extra UE o IT	SI con indicazione “inversione contabile”, se il cessionario è debitore d'imposta nello Stato in cui l'operazione è territoriale NO (2), in caso contrario	Art. 21, co. 6-bis/a
	Privato IT o UE o extra UE	NO (2) (3)	/
Cessione beni estero su estero (art. 7-bis) che si trovano in Paese extra UE	Operatore UE, extra UE o IT	SI con indicazione “operazione non soggetta”	Art. 21, co. 6-bis/b
	Privato IT o UE o extra UE	SI con indicazione “operazione non soggetta”	Art. 21, co. 6-bis/b
(1) Eccetto operazioni esenti ex art.10 n.da 1) a 4) e 9 del DPR n.633/72. (2) Verosimilmente l'obbligo di emettere la fattura c'è nello Stato comunitario in cui l'operazione risulta territoriale. (3) Dal 2015 i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici si considerano territoriali nel Paese del destinatario privato (B2C); in luogo dell'identificazione IVA in ciascuno dei paesi del destinatario, il prestatore nazionale può adottare il regime speciale M.O.S.S. (Prov. 122854/2014).			

⁹ Potrebbero essere utili le tavole di concordanza auspiccate dal punto 34 dell'accordo interministeriale “Legiferare meglio” (GU C321 del 31/12/2003). Ci si augura comunque che l'Agenzia riconosca (in analogia con la C.M. 43/E/2010 n. 1 in materia di Intrastat) che il contribuente è considerato in buona fede laddove abbia richiesto e ottenuto dal proprio cliente indicazioni circa il fatto che secondo la legislazione del proprio Paese è o non è debitore d'imposta in reverse charge.

¹⁰ Potrebbe essere il caso, ad esempio, di un servizio di catering (rilevante nel luogo di esecuzione), della locazione, intermediazione, manutenzione di un immobile (rilevante nel Paese in cui si trova l'immobile), ecc.

Effetti sulla comunicazione black list

Particolare attenzione va prestata anche in merito alla **comunicazione back list**. Per i servizi con controparte paradisiaca non cambia nulla poiché sono coinvolti a prescindere dalla rilevanza territoriale o extraterritoriale¹¹. La novità riguarda, invece, le cessioni **estero su estero** effettuate dal 01/01/2013 per le quali il nuovo obbligo di fatturazione (comma 6-*bis*) ed il conseguente obbligo di registrazione ai fini IVA fa scattare l'**obbligo comunicativo** (questo il criterio che, ai sensi dell'art. 4, co. 2, del D.M. 30/3/2010 governa la comunicazione delle operazioni diverse dai servizi). L'estensione dell'obbligo di fatturazione impatta anche sul calcolo della soglia (€ 50.000) nel senso che potrebbe allontanare il contribuente dalla possibilità di accedere alle presentazioni trimestrali invece di mensili. Quest'ultimo aspetto risulta assorbito (con effetto, peraltro, dal 2014) a seguito dell'introduzione della scadenza annuale ad opera dell'art. 21 del D.Lgs 175/2014 (decreto semplificazioni).



Esempio

Vendita estero su estero ad un cliente *black list* (es. Dubai) di merce viaggiante via nave

Fino al 31/12/2012
NO obbligo comunicazione perché l'operazione non era soggetta ad obbligo di fatturazione e registrazione (C.M. 2/E/2011 § 1.11)

Dal 01/01/2013
SI obbligo comunicazione perché l'operazione va fatturata ai sensi dell'art. 21, co. 6-*bis*, lett. b) e conseguentemente registrata ai sensi dell'art. 23

Sanzione per omessa/ritardata fatturazione

Con un'integrazione all'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 471/1997 è stata prevista anche per le "operazioni non soggette ad IVA" l'irrogazione della stessa sanzione già prevista per l'omessa (o ritardata) fatturazione e/o registrazione delle operazioni non imponibili o esenti, vale a dire **dal 5 al 10%** del corrispettivo (e con il minimo di 516 euro – 500 euro dal 2016 – previsto dal comma 4) a meno che la violazione non rilevi neppure per la determinazione del reddito nel qual caso la sanzione varia in misura fissa da 258 euro a 2065 euro.

Anche tale modifica (come tutte le modifiche in analisi) si applica alle "operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013" (comma 335 legge di Stabilità 2013) e ciò determina, **per il passato**, almeno due aspetti interessanti:

- che quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 23/E/1999, § 2.4, circa l'applicazione della sanzione in oggetto anche per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, diventa, fino al 31/12/2012, molto discutibile (oggi è chiaro, infatti, che si tratta di operazioni territoriali non soggette e non, invece, di operazioni non imponibili ai sensi del previgente art. 7, comma 2¹², come sostenuto nella circolare citata);
- che, soprattutto, vengono meno, fino al 31/12/2012, i dubbi circa i rischi sanzionatori (che, a questo punto, non ci sono) legati alla ritardata fatturazione dei servizi generali internazionali il cui momento di effettuazione, come noto, dal 17/3/2012 è legato all'ultimazione/maturazione (o pagamento se an-

¹¹ I primi (quelli territoriali) fin dal 01/7/2010 (art. 5 D.M. 30/3/2010), mentre i secondi (extraterritoriali) solo a partire dalle operazioni registrate dal 01/09/2010 (art. 4 D.M. 5/8/2010 e C.M. 53/E/2010).

¹² Oggi 7-*bis*.

tipicato) e per i quali, solo dal 2013, è stata prevista la possibilità di godere della tempistica differita (entro il giorno 15 del mese successivo al fatto generatore) dei termini di fatturazione.

Dal 2013, invece, pena l'applicazione delle citate sanzioni, bisogna fare attenzione all'allargamento operato dal nuovo comma 6-*bis* e rispettare quindi i termini di fatturazione previsti dal riformulato art. 21, comma 4, comprese, quindi, le citate nuove regole "dilatatorie" ammesse anche per i servizi.

Operazioni extraterritoriali e detrazione

Le istruzioni, a partire dal modello IVA 2015, puntualizzano l'impatto, in dichiarazione, della previsione di cui all'art. 19 co.3 lett. b) in base alla quale l'indetraibilità dell'IVA relativa ad acquisti afferenti ad operazioni attive non soggette (art. 19 co.2) non si applica per le "operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate non territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta".

Più nel dettaglio, le istruzioni del quadro VE e VF precisano che:

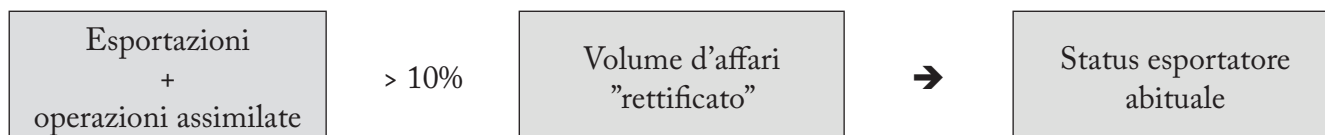
- nel rigo VF18 (acquisti ed importazioni per le quali non è ammessa la detrazione) vanno indicati i suddetti acquisti che, se fossero effettuati nel territorio dello Stato, non darebbero diritto alla detrazione (di converso quelli, che, invece, non darebbero origine a tale limitazione vanno indicati negli altri righe del quadro);
- nel rigo VF34 (calcolo del pro-rata):
 - a) in campo 5 (operazioni non soggette) vanno le operazioni attive (diverse da quelle già comprese nel rigo VE34 perché soggette a fatturazione) che se effettuate in Italia darebbero diritto alla detrazione;
 - b) in campo 8 (operazioni da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione) vanno quella parte delle operazioni già comprese nel rigo VE24 (perché soggette a fatturazione).

Come si può notare, quindi, nelle istruzioni di quest'anno debuttano nel rigo VF34 (e quindi la questione riguarda i pro-ratisti) la casella 8 che serve per togliere sia dal numeratore che dal denominatore del pro rata le operazioni extraterritoriali fatturate ex art. 21 co.6-bis ma che, se effettuate in Italia non darebbero diritto alla detrazione, e quindi non lo danno nemmeno se effettuate all'estero. Già dal modello IVA 2014 (relativo al 2013), invece, nella modulistica è stata introdotta la casella 5 per indicare le operazioni extraterritoriali, non soggette ad obbligo di fatturazioni di cui al citato co.6-bis, che, invece, se effettuate in Italia, darebbero diritto alla detrazione.

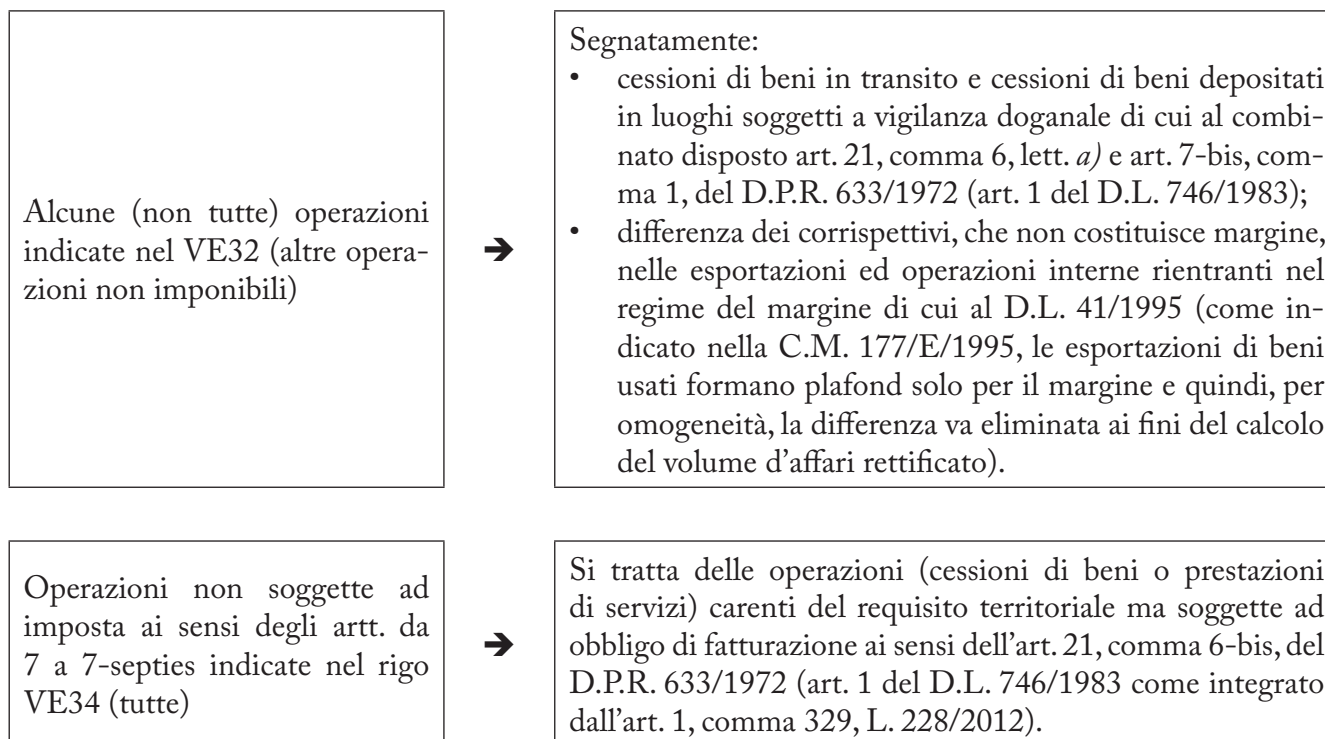
Operazioni attive extra territoriali	Quadro VE	Indetraibilità acquisti afferenti	Formula per i pro ratisti (VF34)
Operazioni non territoriali fatturate ex art. 21 co.6-bis che darebbero diritto alla detrazione se effettuate in Italia	VE34	NO	Sono già comprese nel V.A. e non generano limitazioni
Stesse operazioni di cui sopra ma che non darebbero diritto alla detrazione se effettuate in Italia	VE34	SI VF18	Vanno indicate in VF34 c.8 (peggiorano il pro-rata)
Altre operazioni non territoriali non soggette a fatturazione ex art. 21 co.6-bis che darebbero diritto alla detrazione se effettuate in Italia	NO	NO	Vanno indicate in VF34 c.5 (migliorano il pro-rata)
Stesse operazioni di cui sopra ma che non darebbero diritto alla detrazione se effettuate in Italia	NO	SI VF18	/

Il volume d'affari "rettificato" (ai fini della verifica dello status di esportatore abituale)

Acquisiscono lo "status di esportatore abituale" e, quindi, il diritto di poter acquistare in "sospensione d'imposta" (senza addebito di IVA) gli operatori IVA che nell'anno solare precedente (**plafond fisso**) o nei dodici mesi precedenti (**plafond mobile**), hanno registrato esportazioni o altre operazioni assimilate per un **ammontare superiore al 10% del proprio "volume d'affari rettificato"**.



Il **volume d'affari "rettificato"** non è l'importo che emerge *sic et simpliciter* dal **rigo VE50**, ma è dato da tale importo **al netto delle seguenti operazioni**:



Al riguardo si ricorda che, **dal 01/01/2013**, quasi tutte le operazioni carenti del requisito territoriale sono soggette ad obbligo di fatturazione dalla posizione italiana (art. 21, co. 6-bis, cit) e concorrono a formare il volume d'affari ai sensi dell'art. 20. Non si tratta, però, di tutte le operazioni non territoriali. Sono escluse, infatti, le prestazioni cui all'art. 10 numeri da 1 a 4 e 9 del D.P.R. 633/1972 (prestazioni finanziarie e assicurative) rese a committenti soggetti passivi in altro Stato UE nonché (perché soggette a fatturazione della posizione comunitaria) le operazioni territoriali in altro Stato UE verso soggetto che ivi non è debitore d'imposta (privati o anche operatori in paesi dove non opera il reverse charge interno).

Operazioni effettuate	Volume d'affari	Volume d'affari rettificato (status esportatore abituale)
Operazioni imponibili (comprese quelle in reverse charge interno), non imponibili, esenti, regime del margine	Rilevano (1)	Rilevano (1)
Cessioni di beni in transito o soggetti a vigilanza doganale non soggette a norma dell'art. 7-bis	Rilevano (1) VE32	Non rilevano
Operazioni non territoriali con obbligo di fatturazione ai sensi dell'art. 21, co. 6-bis	Rilevano quelle effettuate dal 01/01/2013 (1) VE34	Non rilevano
Altre operazioni non territoriali diverse dalle precedenti	Non rilevano	Non rilevano

(1) Escluse cessioni di beni ammortizzabili e di taluni beni immateriali



Correlazione con quadro VC colonna 3

A partire dal 2013, viene richiesta l'esposizione del **volume d'affari rettificato** direttamente in dichiarazione nel **quadro VC colonna 3**. Le istruzioni della citata **colonna 3** precisano infatti che *“la colonna deve essere compilata indicando l'ammontare mensile delle operazioni effettuate con esclusione di quelle individuate dall'art. 21, co. 6-bis”* poiché *“tali operazioni, infatti, concorrono alla determinazione del volume d'affari ma non devono essere considerate ai fini della verifica dello status di esportatore abituale”*.

Anche se le istruzioni non lo ricordano, va da sé che nella compilazione della colonna 3 potranno essere depennate anche le altre operazioni (ad esempio le cessioni di beni in transito) che non devono essere considerate ai fini della verifica dello status di esportatore abituale.

Volume d'affari e volume ricavi

Per le imprese, **volume d'affari** e **volume dei ricavi** sono spesso e volentieri **divergenti** anche se dal 2013 la distanza fra i due valori si è assottigliata a seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione di quasi tutte le operazioni prive del requisito territoriale (art. 21, comma 6-bis). Il principale motivo di differenza è legato al **diverso momento impositivo** che caratterizza le due imposte. Il volume dei ricavi è dato dalla sommatoria delle operazioni attive rilevate per competenza. Il volume d'affari, invece, considera le operazioni effettuate (art. 6 del DPR 633/72 e art. 30 del D.L. 331/93) e registrate o soggette a registrazione nell'anno solare, indipendentemente dalla competenza economica. Occorre, peraltro, distinguere fra ricavi fiscali (art. 85 del Tuir) e ricavi civilistici emergenti dal bilancio.

Volume d'affari e volume dei compensi

In linea di massima, per i **professionisti**, volume d'affari e volume dei compensi, sono invece aggregati che tendono a coincidere, considerato che entrambi si basano sul **principio di cassa**. L'affermazione non

è però vera in senso assoluto poiché anche per questi soggetti i valori possono divergere per una serie di motivi fra i quali, ad esempio, l'emissione anticipata della fattura rispetto all'incasso oppure l'addebito del contributo integrativo da parte dei professionisti con cassa (quest'ultimo, infatti, forma la base imponibile IVA ma non costituisce compenso).

Esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni

VE40 (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni

,00

Emerge chiaramente dal testo normativo (secondo periodo del primo comma) che, ai fini della determinazione del **volume d'affari**, vanno espunte:

- le cessioni, al netto dell'eventuale IVA, di **beni ammortizzabili** (siano esse imponibili, non imponibili, esenti o soggette al regime del margine al netto, in quest'ultimo caso, dell'eventuale IVA relativa al margine analitico). Ai fini in analisi sono considerate tali anche le cessioni di taluni beni immateriali. Il riferimento, fino al 31/12/2012, all'art. 2425 n. 3 c.c. (variazione di lavori in corso su ordinazione), è da ritenersi superato poiché si tratta, come testimonia la versione in vigore dal 01/01/2013, di diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, di concessione, licenze, marchi e diritti simili, e cioè delle voci BI3 e BI4 dell'art. 2424 c.c.;
- le operazioni costituenti **passaggi interni** di cui all'art. 36, ultimo comma (beni e servizi fra attività con contabilità IVA separate).

L'espungimento di tali operazioni avviene tramite il **rigo VE40** (a tal fine è prestampato il segno "meno").

Fatture differite emesse entro il 15 gennaio dell'anno successivo

L'art. 21, comma 4, lett. a) del D.P.R. 633/1972, nel caso di **cessioni di beni accompagnate da d.d.t.**, consente l'emissione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni. Analoga possibilità è prevista per le cessioni intracomunitarie e di beni per effetto dell'art. 46, comma 2, del D.L. 331/1993. Per le operazioni effettuate dal 01/01/2013 la possibilità di emettere la fattura differita entro il giorno 15 del mese successivo al fatto generatore è stata estesa anche ai seguenti casi:

- per le **prestazioni di servizi** individuabili **attraverso idonea documentazione**¹³, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni (art. 21, comma 4, lett. a);
- per le **prestazioni di servizi rese a soggetti passivi** stabiliti nel territorio di un **altro Stato UE**, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter (art. 21, comma 4, lett. c);
- per le **prestazioni di servizi** di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, **rese a** un soggetto passivo stabilito **fuori UE** (art. 21, comma 6, lett. d).

Tali fatture, come precisato nell'art. 23, comma 1, secondo periodo, devono essere **registrate** entro il giorno di emissione e **con riferimento al mese di effettuazione** (fatto generatore). Ai sensi dell'art. 6, comma 5, l'imposta è, infatti, da considerarsi esigibile per l'Erario con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (fanno eccezione alcune operazioni indicate nel citato comma 5 quali, ad esempio, le operazioni verso enti pubblici). Tali casistiche, durante l'anno, richiedono particolare attenzione ai fini delle liquidazioni periodiche (mensili o trimestrali), soprattutto se il software che si utilizza non è in grado di operare correttamente l'imputazione temporale dell'operazione. In sede di dichiarazione annuale, tale

¹³ L'idonea documentazione è la documentazione commerciale dalla quale è possibile individuare con certezza la prestazione eseguita. Ad esempio: documento attestante l'incasso del corrispettivo, contratto, nota consegna lavori, lettera d'incarico, relazione professionale (C.M. 18/E/2014).

problematica si riverbera con riguardo alle fatture emesse entro il 15 gennaio dell'anno successivo riferite ad operazioni che si considerano effettuate nel mese di dicembre.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Fattura differita emessa il 15/1/2016

Fatturazione differita per consegne con d.d.t. relative a dicembre 2015 emessa il 15/01/2016 → la vendita è da imputare nella liquidazione IVA:

- di dicembre 2015, se il contribuente è mensile,
- del IV° trimestre 2015, se si tratta di contribuente trimestrale speciale,
- della dichiarazione annuale 2015, se si tratta di un trimestrale ordinario.

La fattura in oggetto dovrà essere altresì compresa nel quadro VE della dichiarazione relativa all'anno 2015 (IVA 2016) e concorrerà alla formazione del volume d'affari (salvo che si tratti di cessione di bene ammortizzabile).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Fattura differita emessa il 15/1/2015

Fattura differita per consegne con d.d.t. relative a dicembre 2014 emessa il 15/01/2015 → la vendita e la maggiore imposta era da imputare alle liquidazioni IVA e alla dichiarazione annuale relativa al 2014.

Ipotizziamo che il contribuente abbia tempestivamente registrato la fattura differita emessa il 15/1/2015 ma abbia omissso di includere la medesima nella dichiarazione relativa al 2014. Ad avviso di chi scrive, è possibile rimediare all'infedeltà della dichiarazione usufruendo dell'istituto del ravvedimento operoso. Ipotizzando di agire entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2015 (art. 13, comma 1, lett. b) del D.Lgs 472/97) sarà necessario porre in essere i seguenti adempimenti:

- 1) rimuovere l'omesso/ritardato versamento scaduto il 16/1/2015 (16/3/2015 per i trimestrali ordinari) versando l'imposta (codice tributo 6012 per i mensili; 6099 per i trimestrali), gli interessi legali da tale data a quella di esecuzione del ravvedimento (codice tributo 1991) nonché della sanzione del 3,75% (codice tributo 8904). Nel caso di versamento erroneamente eseguito il 16/2/2015 (con la liquidazione di gennaio) si ritiene possibile chiedere all'Agenzia la diversa imputazione del codice tributo (presentazione di una comunicazione ravvedimento del modello F24), ferma restando la necessità di versare gli interessi legali (limitatamente al periodo dal 17/1/2015 al 15/2/2015) e la sanzione del 3,75% (in questo caso si ritiene non sufficiente il versamento del 3% poiché il ravvedimento risulta perfezionato oltre 30 gg dalla violazione commessa il 16/1);
- 2) presentare dichiarazione annuale integrativa (modello IVA 2015 relativo al 2014) tenendo conto nel quadro H e nel VL del versamento del tributo di cui sopra;
- 3) effettuare, tramite modello F24 (cod. tributo 8904), il versamento della sanzione prevista per la dichiarazione IVA 2015 (relativa al 2014) infedele, ridotta ad 1/8 del minimo.

Va, infine, evidenziato che, come precisato nella C.M. 98/E/2000, § 9.1.5, il ravvedimento della dichiarazione infedele non assorbe eventuali violazioni a monte (ad esempio omessa/ritardata registrazione), trattandosi di **violazioni distinte**.

Fatture differite triangolari

Il combinato disposto dell'art. 21, comma 4, lett. b e dell'art. 6, comma 5, ultimo periodo, del D.P.R. 633/1972, consente al promotore della triangolazione (IT2) l'emissione della fattura entro la fine del mese successivo al momento di effettuazione dell'operazione, vale a dire della consegna o spedizione al terzo (IT3) effettuata per suo conto dal proprio fornitore (IT1). L'imposta, limitatamente alla posizione del promotore (IT2), è, infatti, esigibile entro la fine del mese successivo, a condizione che la consegna a terzi risulti da atto scritto (anche sotto forma di ordine commerciale) e che dal DDT, emesso dal primo cedente (IT1), si evinca che la consegna viene fatta al terzo (IT3) su incarico del promotore (C.M. 288/E/1998). Nel caso in questione, a differenza della classica fattura differita analizzata al paragrafo precedente, non sono previste regole particolari ai fini della registrazione della fattura, per cui valgono le ordinarie disposizioni: registrazione entro 15 giorni con riferimento alla data di emissione (art. 23, comma 1, primo periodo). Si ritiene pertanto che le fatture differite triangolari vadano riportate nel quadro VE della dichiarazione annuale relativa all'anno nelle quali le medesime sono (a norma di legge) registrate. Si noti, infatti, che l'art. 20 parla di operazioni che devono essere non solo effettuate, ma anche registrate o soggette ad obbligo di registrazione nell'anno solare.

È appena il caso di precisare che per il primo cedente valgono, invece, i termini e le problematiche indicate al paragrafo precedente.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

IT1 vende beni a IT2 e li consegna con d.d.t, nel mese di dicembre 2015, IT3 su incarico di IT2.

IT1 emette fattura in data 15/01/2016 → la vendita è da imputare alla dichiarazione annuale del 2015.

IT2 emette fattura in data 31/01/2016 riportando i riferimenti della consegna (d.d.t.) effettuata da IT1 → la vendita è imputabile alla liquidazione IVA di gennaio 2016 ed andrà riportata nella dichiarazione IVA da presentare nel 2017.

Fatture differite nelle operazioni effettuate da sedi secondarie, nei contratti estimatori e nella commissione per la vendita

L'art. 73 del D.P.R. 633/1972 ed il D.M. 18/11/1976 prevedono **modalità e termini particolari** per l'emissione della fattura nei casi in oggetto. Si ritiene che tali termini si riflettano anche sull'inserimento delle operazioni nella dichiarazione IVA annuale.

Si veda la tabella che segue e gli esempi in essa contenuti.

Casistica		Momento di effettuazione e termini di emissione della fattura attiva	Termini registrazione fattura	Volume d'affari IVA
1	Consegna o spedizione beni con DDT al cessionario, nel caso di operazioni effettuate da sedi secondarie o dipendenze che non provvedono direttamente alla fatturazione e registrazione o tramite i propri dipendenti ovvero ausiliari o intermediari.	Effettuazione: consegna o spedizione (art. 6, co. 1, D.P.R. 633/72) Fatturazione eseguita dalla sede centrale: entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni con i riferimenti dei DDT (D.M. 18/11/1976)	Entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione (D.M.18/11/76)	Anno registrazione (o in cui doveva essere registrata)
	Esempio Consegna o spedizione il 15/12/2015 →	Fattura entro il 31/01/2016 →	Registrazione entro il 31/01/2016 →	Volume affari anno 2016
2	Cessioni di beni inerenti a contratti estimatori (art. 1556 e seguenti c.c.)	Effettuazione per il tradens: all'atto della rivendita al terzo effettuata dall'accipiens (art. 6, co. 2, lett.d, D.P.R. 633/1972) (1) Fattura per il tradens: entro mese successivo a quello di rivendita al terzo effettuata dall'accipiens (D.M. 18/11/1976) (2)	Per il tradens entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione (D.M. 18/11/1976)	Per il tradens anno registrazione (o in cui doveva essere registrata)
	Esempio Rivendita al terzo il 31/12/2014 →	Fattura del tradens all'accipiens entro il 31/01/2015 →	Registrazione entro il 31/01/2015 →	Volume affari anno 2015
3	Commissione per la vendita (limitatamente al rapporto fra committente e commissionario) (3)	Effettuazione: all'atto della vendita da parte del commissionario (art. 6, comma 2, lett.b) del D.P.R. 633/1972 Fattura: entro mese successivo a quello di vendita al terzo (D.M. 18/11/1976)	Entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione (D.M. 18/11/1976)	Anno registrazione (o in cui doveva essere registrata)
	Esempio Vendita del commissionario in data 20/12/2015 →	Fattura del committente al commissionario entro il 31/01/2016 →	Reg. entro il 31/01/2016 →	Volume affari anno 2016

(1) Contratti estimatori: per i beni non venduti che non vengono restituiti nei termini contrattuali stabiliti dalle parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione, l'operazione si considera comunque effettuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972 e quindi deve essere assoggettata ad imposta.

(2) Contratti estimatori: per i beni non venduti che non vengono restituiti nei termini contrattuali stabiliti dalle parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione, l'operazione si considera comunque effettuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972 e quindi deve essere assoggettata a fatturazione.

(3) Per il rapporto fra commissionario e terzo cliente, così come nel caso del contratto di commissione per l'acquisto valgono, invece, le regole ordinarie.

Le fatture differite nelle cessioni con prezzo da determinare

Anche per le **cessioni con prezzo da determinare** sono previste dall'art. 73 del D.P.R. 633/1972 e da un apposito decreto, in questo caso il D.M. 15/11/1975, modalità e termini particolari per l'emissione della fattura. Anche in questo caso si ritiene che tali termini si riflettano sull'inserimento delle operazioni nella dichiarazione IVA annuale.

Casistica	Momento di effettuazione e termini di emissione della fattura attiva	Termini registrazione fattura	Volume d'affari IVA
Cessioni di beni con "prezzo da determinare", in base a disposizioni legislative, usi commerciali, a.e.c., clausole contrattuali fra le parti. I DDT devono contenere il riferimento al D.M.15/11/1975.	Momento di effettuazione: consegna o spedizione Fattura: entro il mese successivo a quello in cui è fissato il prezzo con i riferimenti dei DDT (D.M.15/11/1975)	Si ritiene entro 15 gg <u>con riferimento</u> alla data di emissione (art. 23 D.P.R. 633/1972)	Anno registrazione (o in cui doveva essere registrata)
Esempio Prezzo fissato 21/12/2015 →	Fattura emessa il 31/01/2016 →	Registrazione con riferimento 31/1/2016 →	Volume d'affari anno 2016



Come precisato dall'articolo 1 del D.M. 15/11/1975, restano ferme le disposizioni degli artt. 6 e 21 del D.P.R. 633/1972 qualora anteriormente alla determinazione del prezzo siano emesse fatture ovvero siano eseguiti pagamenti, anche parziali, dei corrispettivi. In questo caso vanno quindi applicate le **regole ordinarie**.

Fatturazione anticipata e acconti

Ai sensi dell'art. 6, comma 4, D.P.R. 633/1972, l'**incasso totale o parziale del corrispettivo** anticipa, limitatamente all'importo incassato, il momento di effettuazione dell'operazione determinando l'obbligo di **emissione immediata della fattura** (o della certificazione del corrispettivo), con conseguente obbligo di registrazione nei termini ordinari e di indicazione nella relativa dichiarazione annuale. Analoga sorte per l'emissione anticipata di fattura a fronte di beni non ancora consegnati o di corrispettivi incassati. Tali situazioni alimentano comunque il volume d'affari IVA, ma non quello dei ricavi ai fini IIDD realizzando una delle tante "sfasature" fra le due imposte (si veda anche quanto segue).



Le regole dell'art. 6, comma 4 non valgono:

- dal 17/3/2012, per i servizi generali internazionali nel B2B
- dal 01/01/2013, per le cessioni intracomunitari di beni



Momento di effettuazione per i servizi internazionali B2B

L'art. 6, comma 6, del D.P.R. 633/1972 (come novellato dalla L. 217/2011 - Comunitaria 2010 - con effetto per le operazioni effettuate dal 17/3/2012) si occupa, in deroga a quanto sopra, del momento di effettuazione per i **servizi generali** (art. 7-ter) da o verso operatori non residenti. Sulla base delle nuove disposizioni i citati servizi si considerano effettuati (ai fini IVA) in quello che si verifica per primo fra l'**ultimazione** (o maturazione per i servizi periodici e continuativi) e il **pagamento** (nel limite del relativo importo). È stato "sterilizzato", invece, l'effetto anticipatorio del quarto comma, ossia della fattura emessa prima dell'ultimazione. Rimane salvo, invece, l'effetto anticipatorio del pagamento (espressamente ripreso nel nuovo comma 6). La novità è stata introdotta al fine di eliminare il contrasto con il secondo comma dell'art. 66 della Direttiva 2006/112/CE.

Ai fini dell'individuazione dell'ultimazione o maturazione per i servizi generali internazionali, nella C.M. 16/E del 21/5/2013 sono state fornite le seguenti precisazioni.

Servizi a esecuzione unica (o istantanea) e servizi ad esecuzione continuativa o periodica	Ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione rileva rispettivamente l'ultimazione e la maturazione del corrispettivo. La circolare evidenzia che ai fini dell'individuazione del momento, in entrambi i casi, sono sicuramente rilevanti le clausole contrattuali e che tale momento non sempre coincide con il momento in cui si realizza effettivamente il pagamento.
Sfasamento tra ultimazione e conoscenza	Nei casi in cui prestatore e committente non abbiano la medesima percezione dello stato di esecuzione della prestazione (sfasamento temporale tra ultimazione e conoscenza da parte del committente), saranno i documenti scambiati fra le parti (ai fini della reciproca conoscenza dello stato avanzamento dei lavori e dell'ammontare del corrispettivo dovuto), in base alle previsioni contrattuali, ad avere un ruolo determinante in ordine alla tempistica degli adempimenti contabili che il committente/prestatore dovrà effettuare ai fini dell'assolvimento dell'imposta.
Corrispettivo non determinabile nel momento di ultimazione	Nel caso in cui il corrispettivo non risulti determinabile poiché la quantificazione dello stesso va ancorata ad elementi fattuali non ancora realizzati e pertanto non conosciuti dalle controparti alla data di effettuazione dell'operazione, l'ultimazione della prestazione o la maturazione del corrispettivo può essere individuata nel momento in cui saranno noti i predetti elementi, purché i particolari criteri di individuazione siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale.



Momento di effettuazione per le cessioni intracomunitarie di beni

La legge n. 228/2012 (legge di Stabilità 2013) ha disposto la riformulazione dell'art. 39, co.2, del D.L. 331/93 sancendo, per le operazioni effettuate dal 01/01/2013, l'irrilevanza dell'effetto anticipatorio dell'incasso (in aderenza al riformulato n. 4 dell'art. 220 della Direttiva). A seguito di questa novità viene meno l'obbligo di emettere fattura a seguito dell'incasso anticipato rispetto all'inizio del trasporto o spedizione dei beni. L'emissione facoltativa rimane, tuttavia, rilevante quale evento anticipatorio (con conseguente obbligo di registrazione e di computo nel volume d'affari), in aderenza alla copertura ricercata nella combinata lettura degli articoli 67, 69 e 222 della Direttiva. Rimane invariata la regola prevista dall'art. 50, co.7, del D.L. 331/93 in base alla quale, ai fini Intrastat, non rileva né l'incasso anticipato né l'emissione della fattura anticipata rispetto al trasporto/spedizione dei beni ¹⁴.

Situazione	Obbligo fatturazione	Obbligo registrazione	Volume d'affari	Inserimento in Intrastat (1)
Inizio trasporto	SI (2)	SI	SI	SI
Incasso/pagamento	NO	Se la fattura viene emessa in via facoltativa va comunque registrata e determina volume d'affari IVA		NO, vale periodo inizio trasporto (2)
Emissione fattura anticipata rispetto ai casi di cui sopra	NO			
(1) Nel caso di controparte operatore economico identificato in altro Stato UE.				
(2) Nel caso di fatturazione attiva, è ammessa la fatturazione differita entro il 15 del mese successivo (ma con imputazione al mese precedente); nel caso di acquisto intracomunitario di beni va applicato il reverse charge con la tecnica dell'integrazione della fattura ricevuta.				

Cessioni gratuite ed altre operazioni senza corrispettivo

Costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA anche talune operazioni prive di corrispettivo.



Novità Comunitaria 2008

Dal 27/09/2009, per effetto delle modifiche apportate agli articoli 13 e 14 del D.P.R. 633/1972 dall'art. 24, comma 4, lett. b) della Legge 88 del 14/07/2009 (Comunitaria 2008) sono state introdotte significative modifiche alla disciplina IVA relativa alla determinazione della base imponibile nelle **c.d. operazioni senza corrispettivo** (cessioni gratuite, autoconsumo, destinazione a finalità estranee e assegnazione ai soci di beni, nonché prestazioni gratuite ed autoconsumo o destinazione a finalità estranee di servizi). Per le citate operazioni, in aderenza al testo

¹⁴ Salvo nuove interpretazioni dell'Agenzia, limitatamente al caso ivi contemplato, si ritiene siano ancora praticabili le precisazioni della C.M. 73/E/94, punto 10.4, ove, per "contenere" le complicazioni derivanti dal disallineamento previsto dall'art. 50, co.7, del D.L. 331/93, fu precisato che "qualora, per **motivi tecnico-aziendali** e non a seguito al pagamento di un acconto ovvero al pagamento anticipato del corrispettivo venga emessa fattura in momento anteriore rispetto a quello in cui i beni vengono materialmente spediti (ad esempio fattura emessa il sabato, con trasporto che inizia il lunedì, che cade in un mese o addirittura in un anno diverso), l'operazione va indicata nel modello Intra relativo al periodo in cui è registrata (o doveva essere registrata) la fattura".

dell'art. 74 della Direttiva 2006/112/CE, viene abbandonato il “valore normale” ed introdotto il riferimento al prezzo di acquisto o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili, *“determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”* (cioè quelle gratuite), nonché, per i servizi, alle spese sostenute. Si precisa che se la base imponibile è variata sul versante IVA, nessuna novità si registra, invece, sul versante dei redditi dove, per queste fattispecie, la determinazione del ricavo o, nel caso di beni strumentali, della plusvalenza, rimane ancorata al “valore normale”.

Casistica		Rilevanza ai fini IVA Fino al 26/09/2009	Rilevanza ai fini IVA Dal 27/09/2009
Cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività di c.u. non superiore ad € 25,82 fino al 12/12/2014 e a € 50 dal 13/12/2014		NO (art. 2, co. 2, n. 4 D.P.R. 633/1972)	Invariato
Cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività di c.u. superiore ad € 25,82 fino al 12/12/2014 e a € 50 dal 13/12/2014 (art. 2, comma 2, n. 4 DPR n.633/72)		SI (tranne il caso di IVA non detratta all'acquisto), in base al valore normale determinato ai sensi dell'art. 14, co. 3 e 4 (corrispettivo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza facendo riferimento, in quanto possibile, ai listini dell'impresa e, in mancanza, ai listini e mercuriali della CCIAA)	SI, ma sulla base del prezzo di acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni o beni simili, (ri)determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni gratuite. (1) <i>(nuovo art. 13, co. 2, lett. c)</i>
Cessione gratuita di beni oggetto dell'attività (art. 2, co. 2, n. 4 D.P.R. 633/1972)			
Autoconsumo imprese e professionisti (art. 2, co. 2, n. 5 D.P.R. 633/1972)			
Assegnazione a soci e associati (art. 2, co. 2, n. 6 D.P.R. 633/1972)			
Prestazione gratuita di valore non superiore ad € 25,82 fino al 12/12/2014 e a € 50 dal 13/12/2014		NO (art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972)	Invariato
Prestazione gratuita di valore superiore ad 25,82 euro fino al 12/12/2014 e a 50 euro dal 13/12/2014	1) uso personale imprenditore o dipendenti di auto e telefonini con detrazione IVA nei limiti art. 3, co. 6 (2)	NO (art. 3, co. 6, D.P.R. 633/1972)	Invariato
	2) per uso dipendenti di auto nel caso di detrazione oltre i limiti dell'art. 3, co. 6 (2)	SI, in base al valore normale determinato ai sensi dell'art. 14, co. 6, del D.P.R. 633/1972 (valore benefit ex art. 51, co. 4, lett. a, Tuir)	SI, in base al valore normale determinato sulla base dei criteri che verranno individuati da apposito D.M. (non ancora emanato al 31/12/2015) <i>(nuovo art. 14, co. 2) (3)</i>

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

Casistica		Rilevanza ai fini IVA Fino al 26/09/2009	Rilevanza ai fini IVA Dal 27/09/2009
	3) per uso dipendenti di telefonini nei casi diversi dal punto 1	SI, in base al valore normale determinato ai sensi dell'art. 14, co. 5 (ossia, nel caso di servizi che rientrano nell'attività propria, sulla base delle tariffe dell'impresa e, negli altri casi, sulla base delle spese sostenute)	SI, in base al valore normale determinato sulla base dei criteri che verranno individuati da apposito D.M. (non ancora emanato al 31/12/2015) <i>(nuovo art. 14, co. 2)</i>
	4) negli altri casi	SI, in base al valore normale determinato ai sensi dell'art. 14 (corrispettivo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza facendo riferimento, in quanto possibile, ai listini dell'impresa e, in mancanza, ai listini e mercuriali della CCIAA)	SI, ma sulla base delle spese sostenute <i>(nuovo art. 13, co. 2, lett. c)</i>
(1) Non è chiaro cosa si intenda con la locuzione “determinati nel momento in cui si effettuato tali operazioni”. (2) Detrazione ex art. 19, co. 4, del D.P.R. 633/1972 (pro-quota da determinare in base a criteri oggettivi) per l'uso di telefonini e detrazione 40% ex art. 19-bis1 lett. c) del D.P.R. 633/1972 per uso di veicoli stradali a motore (auto, ciclomotori, ecc). (3) Fino all'emanazione del D.M., per i veicoli, rimangono valide le previgenti regole che rinviavano alla quantificazione della base imponibile secondo i criteri previsti per i “benefit” IIDDD (art. 24, co. 6, L. 88/2009).			

Anche le operazioni senza corrispettivo, laddove fiscalmente rilevanti ai fini del tributo, vanno riportate nel quadro VE e concorrono alla determinazione del volume d'affari.

Note di variazione

Il **volume d'affari** va determinato tenendo conto delle **note di variazione** (in aumento o in diminuzione) di cui all'art. 26 del D.P.R. 633/1972. Le note di variazioni a cui fa riferimento la norma sono quelle fiscalmente rilevanti ai fini IVA. In estrema sintesi è bene ricordare che:

1. l'emissione di **fattura integrativa (nota di addebito)** è, ai sensi dell'**art. 26, comma 1**, sempre **obbligatoria**, indipendentemente dal tempo trascorso dall'effettuazione dell'operazione, nel caso in cui successivamente all'emissione della fattura originaria l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione;
2. **le note di variazione in diminuzione (note accredito)** previste dall'**art. 26, comma 2**, con diritto per il cedente/prestatore del recupero dell'IVA, possono essere emesse con rilevanza IVA anche trascorso l'anno dall'operazione originaria laddove in dipendenza dei seguenti casi specifici:
 - dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
 - mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo) o di procedure esecutive rimaste infruttuose o (dal 13/12/2014) a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (art. 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267), ovvero di un piano attestato (art. 67, co.3/d, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267), pubblicato nel Registro delle imprese;



NOVITÀ – Legge di Stabilità 2016 (art. 1 co. 126 e 127 L. 208/2015)

A partire dalle procedure concorsuali avviate successivamente al 31/12/2016, il recupero dell'IVA da parte del fornitore (creditore) diventa possibile senza dover più attendere l'esito infruttuoso della procedura. Più precisamente il combinato disposto dei nuovi commi 4, lettera a), e 11 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/72 precisa che la variazione per mancato pagamento può avvenire a partire dalla data in cui il debitore è assoggettato a procedura concorsuale intendendo per tale la data dei seguenti provvedimenti:

- sentenza dichiarativa del **fallimento**;
- provvedimento che ordina la **liquidazione coatta amministrativa**;
- decreto di ammissione alla procedura di **concordato preventivo**;
- decreto che dispone la procedura di **amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**.

Con riferimento agli **accordi di ristrutturazione** dei debiti omologati e i **piani attestati**, con norma di carattere interpretativo (comma 4 lettera a), viene precisato che rileva rispettivamente la data del decreto di omologa e la data di pubblicazione al Registro imprese.

Infine, per le **procedure esecutive individuali**, con una disposizione di carattere interpretativo (comma 12), viene precisato che la procedura si considera in ogni caso infruttuosa (elencazione non esaustiva) nei seguenti casi:

- 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;
- 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;
- 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.

- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;



R.M. 18.03.2002, n. 89/E

Il diritto al recupero (tramite emissione della nota di accredito) non può essere, tuttavia, esercitato in eterno, bensì entro un termine ultimo che, l'Agenzia delle Entrate, nella R.M. 89/E del 2002 (relativa alla possibilità di recuperare l'IVA nel caso di procedure concorsuali del debitore), ha individuato nell'articolo 19, co. 2, del D.P.R. 633/72, vale a dire al più tardi con la dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione. La posizione risulta ribadita in numerose altre risoluzioni (R.M. 03.04.2008 127/E, R.M. 16.5.2008 195/E, R.M. 21.7.2008 307/E, R.M. 21.11.2008 449/E, R.M. 17.2.2009 42/E).

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

3. nel caso di **variazione in diminuzione** dovuta a **sopravvenuto accordo fra le parti** o nel caso di **rettifica di fattura per operazioni inesistenti** di cui all'art. 21, comma 7, la nota di accredito con possibilità di recupero dell'IVA, può essere emessa, ai sensi dell'**art. 26, comma 3**, solo entro un anno dall'operazione originaria.

Epoca emissione della nota di variazione	Tipo emissione	Praticabilità	Rilevanza in dichiarazione annuale IVA
Entro un anno dall'operazione originaria	Nota addebito	Obbligatoria	SI
	Nota accredito con rilevanza IVA	SI	SI
	Nota accredito senza rilevanza IVA (FCI art. 26)	SI	NO
Oltre un anno dall'operazione originaria	Nota addebito.	Obbligatoria	SI
	Nota accredito con rilevanza IVA	SI, se la variazione non dipende da sopravvenuto accordo fra le parti (1)	SI
		NO, se dipende da sopravvenuto accordo fra le parti (2)	NO
	Nota accredito senza rilevanza IVA (FCI art. 26)	SI	NO

(1) Si tratta delle situazioni individuate dall'art.26, co.2 e 4, del DPR n.633/72. In tali casi la nota di variazione con recupero dell'IVA è, tuttavia, ammessa al più tardi con la dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto (evento) per operare la variazione in diminuzione.

(2) SI, nel caso di operazioni ad esigibilità differita ex art. 6, comma 5, secondo periodo, del DPR 633/72 (R.M. n. 75/E del 05/03/2002). NO, nel caso di operazioni con esigibilità di cassa ai sensi dell'(abrogato) art. 7, del D.L. n. 185/2008 (C.Ae. n. 20/E/2009 § 2.2) o cash accounting ai sensi dell'art. 32-bis del D.L. 83/2012.

Le variazioni fiscalmente rilevanti, riferite ad operazioni attive, andranno collocate nei righi di sezione 1, 2 o 4 del quadro VE corrispondenti al trattamento dell'operazione variata. Va inoltre precisato che:

- nel caso in cui vengano registrate nell'anno d'imposta **operazioni** assoggettate ad IVA **con aliquote** d'imposta o percentuali di compensazione **non più presenti nel quadro VE**, gli imponibili andranno computati nel rigo corrispondente all'aliquota più prossima e la differenza di IVA (positiva o negativa) andrà collocata nel rigo VE24 delle variazioni;
- per effetto delle variazioni in diminuzione gli **importi** di alcuni importi potrebbero risultare **negativi** (in questo caso l'importo consolidato andrà indicato con segno “-” all'interno del campo).

**Aliquote IVA nelle note di variazione**

Le note di accredito laddove fiscalmente rilevanti e relative ad operazioni imponibili devono essere emesse con la stessa aliquota applicata in fattura nell'operazione originaria anche se tra la data di emissione della fattura e quella di emissione della nota di accredito l'aliquota è variata (R.M. 29.7.80 n. 383041; C.M. 13/E/94 p. B.10.3).



Rivalsa IVA da accertamento

L'art. 60, comma 7, del D.P.R. 633/1972 (come modificato dal D.L. 1/2012) consente al fornitore di esercitare la rivalsa dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica, nei confronti del cessionario/committente. Deve trattarsi di accertamento divenuto definitivo e la rivalsa della (sola) imposta è consentita a condizione che l'imposta o la maggiore imposta, le sanzioni e gli interessi da accertamento siano state pagate. Per esercitare la rivalsa, il fornitore accertato deve emettere una fattura (o una nota di variazione ex art. 26, comma 1) che, oltre agli elementi dell'art. 21, deve indicare gli estremi dell'atto di accertamento che costituisce titolo di rivalsa. Come precisato nella C.M. 35/E del 17/12/2003, tale fattura va annotata nel registro fatture **emesse esclusivamente per memoria** e non deve confluire nella liquidazione periodica IVA né in dichiarazione annuale.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Note di variazione nel quadro VE

Nel 2015 la ditta Rossi ha effettuato cessioni interne di beni per 100.000 euro + IVA 22% (22.000 euro). Nel medesimo anno ha emesso le seguenti note di accredito:

- a novembre 2015 per 1.000 euro con recupero dell'IVA (220 euro) per resi e sconti relativi a cessioni effettuate a dicembre 2014;
- per 500 + IVA del 20% (100 euro), emessa sia per imponibile che IVA, in conformità alla C.M. n.77/E/2000, per il recupero dell'IVA risultante da una procedura fallimentare chiusa nel 2015 con riparto infruttuoso nel 2015 e relativa ad operazioni effettuate e fatturate nel 2007 in vigore dell'IVA al 20%;
- per 2.000 euro (fuori campo IVA art. 26), ad ottobre 2015, per un reso di beni consegnati nel 2013;
- per 3.000 euro (n.i. art. 41), a febbraio 2015, per un reso di beni oggetto di precedente cessione intracomunitaria a dicembre 2014.

Si ipotizza che nel corso del 2015 il contribuente non abbia effettuato altre operazioni. Il quadro VE andrà compilato come segue.

VE22 c.1 = 100.000 – 1.000 – 500 = 98.500		VE22 c.2 = 98.500 x 22% = 21.670	
---	--	----------------------------------	--

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta			
	VE21			
	VE22			
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALE (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	98.500	22	21.670
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			+ 5
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)			21.675
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond			
	Esportazioni	Cessioni intracomunitarie		
	VE30			- 3.000
	Cessioni verso San Marino	Operazioni assimilate		
	VE31 Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento			
	VE32 Altre operazioni non imponibili			
	VE33 Operazioni esenti (art. 10)			
	VE34 Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies			
	Operazioni con applicazione del reverse charge			
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro		
	VE35			
	Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati		

VE25 IVA da registri:
21.000 + 2.200 – 210 – 100 = 22.890

VE24 variazioni:
22.890 – 22.885 = 5
quale differenza di IVA (1%) sulla nota di accredito di € 500 con IVA 20%.

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

Cessioni di telefoni cellulari		Cessioni di microprocessori	
6	,00	7	,00
Prestazioni comparto edile e settori connessi		Operazioni settore energetico	
8	,00	9	,00
VE36 Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati			,00
Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1	,00
VE37 art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
2			,00
VE38 Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter			,00
VE39 (meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015			,00
VE40 (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni			,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)		98.500 ,00

Ai fini della corretta determinazione del volume d'affari, particolare **attenzione** andrà effettuata nel comprendere nel quadro VE anche le **variazioni** in diminuzione relative ad operazioni attive **annotate nel registro degli acquisti** (art. 26, comma 2 e 4) anziché direttamente in diminuzione nel registro delle fatture attive o corrispettivi (art. 26, comma 5).

Infine, **si rinvia** a quanto indicato ed esemplificato:

- a commento del rigo VE24 (variazioni) per la particolare ipotesi di **variazioni di sola IVA** (e non anche di imponibile) relative ad operazioni di anni precedenti;
- a commento del quadro VC in merito alle **problematica** relativa al computo delle variazioni ai fini della disciplina del **plafond per gli esportatori abituali**.

Differenza fra volume d'affari e volume dei ricavi o compensi

Nella disciplina fiscale l'importo del **volume d'affari** è molto importante, in quanto al superamento o meno di determinate soglie è **precluso o consentito l'accesso a determinate semplificazioni**, come la possibilità di effettuare la liquidazione IVA con periodicità trimestrale anziché mensile (art. 7 D.P.R. 542/1999), la possibilità di accedere al regime dell'IVA per cassa (cash accounting) di cui all'art. 32-bis del D.L. 83/2012, accesso al regime di esonero per i produttori agricoli, e così via.

Esso non va, tuttavia, confuso con il volume dei ricavi (per le imprese) o dei compensi (per il professionisti) che rappresentano altrettanti (diversi) aggregati che rappresentano il punto di riferimento per accedere ad altre semplificazioni o regimi, come ad esempio la possibilità per le imprese individuali o collettive soggette ad Irpef di tenere la contabilità semplificata (art. 18 D.P.R. 600/1973), accesso (naturale) al regime dei minimi (art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 e art. 27, co. 1 e 2 del D.L. 98/2011), e così via.

SEZIONI 1 E 2 - OPERAZIONI IMPONIBILI

Le **operazioni imponibili** vanno suddivise in due sezioni.



Nel caso di **esercizio contestuale di attività in regime normale e di altre attività in regime speciale** è obbligatoria la tenuta della **contabilità separata** e la conseguente compilazione di distinti moduli IVA (art. 36, comma 4). La separazione è obbligatoria anche nel caso di contestuale esercizio di attività d'impresa e di attività di lavoro autonomo (art. 36, comma 2). Più moduli vanno compilati anche nel caso di contabilità separata per opzione (art. 36, comma 3).

Operazioni imponibili agricole con aliquote di compensazione (sez. 1)

QUADRO VE
DETERMINAZIONE DEL
VOLUME D'AFFARI E DELLA
IMPOSTA RELATIVA ALLE
OPERAZIONI IMPONIBILI

Sez. 1 - Conferimenti di prodotti agricoli e cessioni da agricoltori esonerati (in caso di superamento di 1/3)

VE1
VE2
VE3
VE4
VE5
VE6
VE7
VE8
VE9

Passaggi a cooperative e ad altri soggetti di cui al 2° comma lett. c) art. 34 di beni di cui alla 1ª parte della tabella A allegata al d.P.R. 633/72 e cessioni degli stessi beni da parte di agricoltori esonerati che abbiano superato il limite di 1/3 (art. 34 comma 6), distinti per aliquota d'imposta corrispondente alla percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta

IMPONIBILE	% 2	IMPOSTA
,00	2	,00
,00	4	,00
,00	7	,00
,00	7,3	,00
,00	7,5	,00
,00	8,3	,00
,00	8,5	,00
,00	8,8	,00
,00	2,3	,00

Suddivisione delle **operazioni distinte per aliquota** in base alle aliquote corrispondenti a quelle di compensazione previste da appositi decreti per le cessioni di prodotti agricoli ed ittici compresi nella tabella A, parte 1ª, allegata al D.P.R. 633/1972.

La determinazione degli imponibili è immediata (in quanto già suddivisi per aliquota) per le operazioni annotate nel registro vendite. Per quelle annotate nel registro corrispettivi (ad esempio vendite nei confronti di privati) si deve procedere, invece, allo scorporo dell'IVA.

Aliquote di compensazione ex art. 34, co.1, D.P.R. 633/1972 stabilite dai seguenti decreti:

- D.M. 12/05/1992
- D.M. 30/12/1997
- D.M. 23/12/2005



NOVITÀ – Legge di Stabilità 2016 (art. 1 co.908 L. 208/2015)

La legge di Stabilità 2016 prevede l'emanazione entro il 31/01/2016 di un DM per alzare le percentuali di compensazione: (i) in specifici prodotti del settore lattiero-caseario in misura non superiore al 10%; (ii) per gli animali vivi, per il 2016, in misura non superiore al 7,7% per i bovini e 8% per i suini.

I righe da VE1 a VE9 della sezione 1 sono dedicati esclusivamente ai produttori agricoli **limitatamente alle due eccezioni nelle quali trovano ancora applicazione le aliquote di compensazione**. Trattasi delle seguenti casistiche:

- 1. produttori agricoli** che hanno effettuato passaggi di beni agli enti, alle cooperative o ad altri organismi associativi (nonché i passaggi di beni da cooperative a loro consorzi), ai sensi dell'art. 34, comma 7, con l'applicazione delle percentuali forfettarie di compensazione;



Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 (par. 6.6).

Si rinvia alla circolare citata per gli eventuali approfondimenti.

- 2. agricoltori esonerati** di cui all'art. 34, comma 6, vale a dire che nell'anno precedente (2014) non hanno cioè superato il limite di volume d'affari di 7.000 euro, ma che riscontrano, alla fine dell'anno corrente (2015), di aver superato il limite di un terzo previsto per le operazioni diverse dalle cessioni dei prodotti agricoli e ittici elencati nella Tabella A, parte prima, allegata al D.P.R. 633/1972.



Circolare 328/E/1997 (par. 6.7.2).

Per gli agricoltori in regime di esonero che alla fine dell'anno solare riscontrino di aver **superato il limite di 1/3** previsto per le operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli ed ittici resta ferma per l'intero anno solare l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e delle aliquote loro proprie alle operazioni diverse (queste ultime, come vedremo, sono da indicare nella sezione 2).



Nei casi in cui non trovano applicazione le aliquote di compensazione, ma le **aliquote proprie dei beni**, le operazioni non vanno indicate nella sezione 1 ma vanno comprese con quelle della successiva sezione 2.

Operazioni imponibili agricole con aliquote proprie (sez. 2)

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali

VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta
VE21
VE22

,00	4	,00
,00	10	,00
,00	22	,00

La determinazione degli imponibili è immediata (in quanto già suddivisi per aliquota) per le operazioni annotate nel registro vendite. Per quelle annotate nel registro corrispettivi (ad esempio nel commercio al dettaglio) si deve procedere, invece, allo scorporo dell'IVA.

Aliquote ordinarie previste dall'art. 16 del D.P.R. 633/1972.

In luogo della sezione 1 va utilizzata la **sezione 2** (righe da VE20 a VE22) nei seguenti casi:

- **cessioni di prodotti agricoli ed ittici** effettuate da produttori agricoli (sia in regime speciale che in regime ordinario per opzione) per le quali si rendono applicabili le aliquote proprie dei singoli beni;



Circolare 328/E/1997 (par. 6.1)

Con la riforma introdotta a partire dal 01/01/1998 anche nel settore agricolo (salvo per i casi collocati in sezione 1 del quadro VE), l'IVA nelle operazioni attive trova applicazione con le **aliquote proprie** previste per i singoli prodotti (art. 16 del D.P.R. 633/1972 e tabelle A, parte II[^] e III[^]), salva l'applicazione, nel regime speciale, delle aliquote di compensazione solo ai fini della detrazione.

- le **“altre operazioni”** (c.d. “operazioni imponibili diverse”) effettuate dalle c.d. “imprese miste” (art. 36, comma 5), diverse da quelle che rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina delle attività connesse (art. 34-bis);



Circolare 328/E/1997 (par. 6.4)

La disciplina della c.d. “**impresa mista**” si configura solo laddove il produttore agricolo nell'ambito della stessa impresa effettua anche alcune operazioni imponibili non rientranti nell'attività di produzione agricola propriamente detta (tabella A, parte I[^]). Per queste operazioni “diverse” vige l'obbligo di distinta annotazione (in colonne o per blocchi) nei registri IVA e della separata indicazione in dichiarazione annuale. Deve trattarsi di operazioni (e non di attività) che rivestano il carattere di occasionalità ed accessorietà, tali da non originare l'obbligo di adozione di un'autonoma attività collaterale da assoggettare a contabilità separata (con conseguente adozione di modulo IVA separato).

- le operazioni relative alle c.d. “**attività agricole connesse**” (art. 34-bis), vale a dire la produzione di beni e la fornitura di servizi di cui all'art. 2145, co. 3, c.c.


Circolare 6/E/2005

L'Agenzia ha precisato di ritenere che il regime di detrazione forfetizzata introdotto dall'art. 34-bis del decreto IVA si applica unicamente alle attività di fornitura di servizi svolte *“mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata”* (cfr. l'ultima parte del co. 3 dell'art. 2135 c.c.). Inoltre:

- nel caso di **esercizio congiunto di attività agricola soggetta al regime speciale** (art. 34) e di **attività di fornitura di servizi soggetta al regime di detrazione forfetizzata** (art. 34-bis) sussiste l'obbligo di adozione di contabilità separata ai sensi dell'art. 36 (con conseguente compilazione di moduli IVA separati);
- nel caso di **prestazioni di servizi effettuate solo in via occasionale**, non sussiste, invece, l'obbligo di contabilità separata ma è sufficiente la separata annotazione di tali operazioni.

Operazioni attive in agricoltura e correlazione con gli altri quadri

La compilazione della sezione 1 e della sezione 2 nel settore agricolo è strettamente correlata alla compilazione del **quadro VF** (IVA detraibile), in particolare della sez. 3-B. Infatti:

- ➔ nei righe da VF39 a VF47 viene calcolata l'IVA detraibile forfetizzata (colonna 2), in base alle aliquote di compensazione secondo le regole del regime speciale agricolo. L'imposta detraibile deriva dall'applicazione delle citate aliquote di compensazione agli imponibili delle operazioni agricole attive da riportare (a seconda delle aliquote previste per i vari prodotti) nei righe di colonna 1. Tali valori derivano dagli imponibili indicati nella sezioni 1 (cessioni con aliquote di compensazione) e 2 (cessioni con aliquote edittali) del quadro VE;
- ➔ nel rigo VF38, per le sole imprese agricole miste, va indicato l'ammontare imponibile e l'imposta relativi alla cessioni di prodotti e servizi diversi da quelli agricoli (già compresi nella sezione 2 del quadro VE);
- ➔ nel rigo VF55, vanno indicate le operazioni occasionali di cui al regime dell'art. 34-bis che non comportano la compilazione di un doppio modulo;
- ➔ nel rigo VF57 di apposito modulo separato (contraddistinto dalla barratura della casella 7 del rigo VF30), va, invece, indicato il 50% dell'IVA delle operazioni imponibili (VE25) del modulo, nel caso di operazioni di cui all'art. 34-bis non occasionali che configurano l'esercizio di un'autonoma attività connessa.

Le modalità compilative nel settore agricolo possono essere così sintetizzate:

Casistica	Mod.IVA 2016	Modalità compilazione
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2015 (1) con vol. aff. 2015 ≤ 7.000 euro e cessioni agricole ≥ 2/3 volume affari	NO	Esonero dalla dichiarazione 2015 Regime di esonero anche per 2016
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2015 (1) con vol aff. 2015 > 7.000 euro e cessioni agricole 2015 ≥ 2/3 volume affari 2015	NO	Esonero dalla dichiarazione 2015 No regime di esonero dal 2016

Casistica	Mod.IVA 2016	Modalità compilazione
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2015 (1) con operazioni 2015 diverse da quelle agricole superiori al limite di 1/3	SI	VE Sez. 1 Operazioni agricole con percentuali di compensazione VE Sez. 2 Operazioni diverse con aliquote proprie VF Acquisti registrati VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse; VF50 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; da VF39 a VF47 (da VE sez. 1) VF51 detrazione IVA teorica (2) VH NO
Produttore agricolo in regime speciale	SI	VE Sez. 1 Conferimenti a cooperative con percentuali di compensazione VE Sez. 2 Cessioni di prodotti agricoli ad aliquota propria. Operazioni diverse ad aliquote proprie VF Acquisti registrati VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse; VF50 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; VF39 a VF47 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF51 detrazione IVA teorica (2) VH SI
Cooperative e altri soggetti di cui alle lett. b) e c) art. 34	SI	VE Sez. 1 Conferimenti a consorzi con percentuali di compensazione VE Sez. 2 Cessioni di prodotti agricoli ad aliquota propria. Operazioni diverse ad aliquote proprie. VF Acquisti registrati VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse; VF50 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; VF39 a VF47 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF51 detrazione IVA teorica (2) VH SI

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

Casistica	Mod.IVA 2016	Modalità compilazione
Attività agricola in regime art. 34 e attività agricola connessa in regime art. 34-bis	SI	Obbligo di adozione di contabilità separate: - 1 modulo attività agricola e compilazione sezione 3-B quadro VF; - 1 modulo attività agricola connessa (individuato dalla compilazione rigo VF30 casella 7).
Attività agricola in regime ordinario su opzione e attività agricola connessa in regime art. 34-bis	SI	Obbligo di adozione di contabilità separate: - 1 modulo attività agricola; - 1 modulo attività agricola connessa (individuato dalla compilazione rigo VF30 casella 7)
Attività agricola in regime art. 34 e operazioni occasionali in regime art. 34-bis	SI	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art. 34-bis: - attività agricola compilazione sezione 3-B quadro VF; - operazioni occasionali 34-bis compilazione rigo VF55.
Attività agricola in regime ordinario su opzione e operazioni occasionali in regime art. 34-bis	SI	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art. 34-bis. Per operazioni occasionali 34-bis compilazione anche del rigo VF55.
(1) Volume affari 2014 ≤ 7.000 euro e cessioni agricole ≥ 2/3 volume affari. (2) Relativa a cessioni intracomunitarie ed esportazioni (art. 34, co. 9).		

Agriturismo: correlazione con la compilazione del quadro VF

L'art. 5 della L. 413/1992 prevede un regime particolare per i soggetti che esercitano l'attività di agriturismo. Tali soggetti determinano, infatti, forfetariamente:

- il reddito imponibile mediante l'applicazione, all'ammontare dei ricavi al netto dell'IVA, del coefficiente di redditività del 25%;
- l'IVA da versare, riducendo del 50% l'imposta relativa alle operazioni imponibili, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni.

**Circolare 3/E/2007 (par. 3.3.1)**

L'attività di agriturismo è considerata commerciale. Pertanto il contemporaneo esercizio di essa e dell'impresa agricola impone all'agricoltore **l'obbligo di tenere contabilità separate ai fini IVA.**

Il che vuol dire:

- fatturazione ed annotazione, in separati registri, del passaggio dei beni (prodotti destinati alla ristorazione) dall'attività agricola a quella agrituristica;
- detrazione dell'IVA proporzionalmente per la parte imputabile a ciascuna attività su acquisti di beni e servizi di uso promiscuo;
- distinte liquidazioni ed annotazioni periodiche IVA;
- compilazione di **distinti quadri di dichiarazione** su cui indicare il volume d'affari e gli altri dati delle due attività.

Per quanto riguarda la compilazione della dichiarazione annuale IVA:

- l'**IVA a debito** relativa alle operazioni attive agrituristiche (alloggio, ristoro, degustazione, attività ricreative, ecc), va indicata nel quadro VE sezione 2 del modulo separato, in base alle rispettive aliquote;

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	4	,00
	VE21	,00	10	,00
	VE22	,00	22	,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	,00		,00
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)			,00

- l'**IVA detraibile** relative agli acquisti afferenti alle operazioni attive sopra citate viene forfettariamente determinata nella misura del **50% dell'IVA a debito risultante dal rigo VE25** e va indicata direttamente nel **rigo VF57** del quadro VF relativo al modulo di cui sopra;

Sez. 4 IVA ammessa in detrazione	VF56 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	VE25 x 50%	,00
	VF57 IVA ammessa in detrazione		,00

- nel **rigo VF30** del citato modulo va barrata la **casella 4** "agriturismo".

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE							
	• agenzie di viaggio	1		• associazioni operanti in agricoltura	5			
	• beni usati	2		• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6			
	• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7			
	• agriturismo	4	X	• imprese agricole	8			



I soggetti che svolgono **attività agrituristiche** hanno eventualmente la possibilità di optare (con vincolo almeno triennale) per il regime ordinario redditi ed IVA comunicando l'opzione nel rigo VO32. In questo caso non andranno seguite le regole di compilazione e detrazione di cui sopra ma quelle ordinarie.

Operazioni imponibili commerciale, artistiche e professionale

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	4	,00
	VE21	,00	10	,00
	VE22	,00	22	,00

La determinazione degli imponibili è immediata (in quanto già suddivisi per aliquota) per le operazioni annotate nel registro vendite. Per quelle annotate nel registro corrispettivi (ad esempio nel commercio al dettaglio) si deve procedere, invece, allo scorporo dell'IVA.

Aliquote ordinarie previste dall'art. 16 del D.P.R. 633/1972.

La sezione 2 va utilizzata per indicare le operazioni attive imponibili, distinte per aliquote ridotte (4% e 10%) e ordinaria 22% effettuate e registrate nell'anno dalle imprese commerciali o dagli esercenti arti e professioni.

Si precisa che:

- gli **editori** che usufruiscono della riduzione della base imponibile (art. 74, comma 1, lett.c) indicano la base imponibile nel quadro VE al netto della riduzione prevista per tale settore (resa analitica o resa forfetizzata);
- le **imprese fornitrici di lavoro interinale** indicano nel quadro VE la sola parte di corrispettivo soggetta ad IVA. Non va, invece, indicata in dichiarazione, in quanto esclusa dalla base imponibile, la parte corrispondente al rimborso degli oneri retributivi e previdenziali (art. 26-bis L. 196/1997).

Cessioni di beni con detrazione IVA ridotta (come auto e cellulari)

Nel caso di **operazioni attive che concorrono solo in parte alla formazione della base imponibile**, la parte esclusa non va indicata nella dichiarazione.



Art. 13, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972.

*“Per le **cessioni che hanno per oggetto beni** per il cui acquisto o importazione la **detrazione** è stata **ridotta** ai sensi dell’articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l’importo determinato ai sensi dei commi precedenti”.*

La norma (c.d. “principio di simmetria”) trova pacifica applicazione nel caso di vendita di autoveicoli per i quali l’IVA relativa al costo di acquisto è stata detratta nella misura del 40% prevista dal vigente art. 19-bis1, lett. c, del D.P.R. n. 633/72 (anche a seguito di istanza di rimborso presentate entro il 22/10/2007). Analogo discorso per la cessione di auto per le quali l’IVA è stata detratta nella misura del 10% o 15% (in funzione delle disposizioni contenute nell’art. 30, co. 4, L. n. 380/2000) o per la cessione di apparecchi telefonici cellulari per i quali è stata applicata la detrazione del 50% sulla base dell’abrogata lettera g) del citato art. 19-bis1 o nella diversa misura oggettiva determinata ai sensi dell’art. 19, co.4, del D.P.R. n. 633/72.



Circolare 8/E del 13/03/2009 (par. 6.1).

Nonostante l’art. 13, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972 (principio di simmetria) faccia riferimento alle cessioni di beni, l’applicazione di tale disposizione è stata ritenuta applicabile anche alla **cessione di contratti di leasing** (prestazione di servizio) di un’autovettura per la quale l’IVA è stata detratta nella misura del 40%.

Si ritiene che la disposizione in analisi non risulti invece applicabile per la cessione di beni con IVA **totalmente indetraibile** (ad esempio auto acquistate entro il 31/12/2000) nel qual caso trova, invece, applicazione **l’esenzione di cui all’art. 10, comma 27 quinquies, D.P.R. 633/1972**.



Cessione autovetture

La cessione è stata effettuata nel primo caso per l'importo di € 1.000 in esenzione da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 27-quinquies, D.P.R. 633/1972 (da indicare in VE33). Nel secondo caso è stata emessa fattura per 10.000 euro + IVA applicata sul 40% del corrispettivo. La base imponibile rilevante ai fini del tributo è in questo secondo caso pari ad 4.000 euro (da indicare in VE22), mentre i rimanenti 6.000 euro sono esclusi dalla base imponibile e non vanno indicati in dichiarazione.

Con riguardo alle operazioni in oggetto, la dichiarazione andrà compilata come segue.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,						
	VE21 e relativa imposta						
	VE22						
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)						
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)						
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)						
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	1					
	Esportazioni						
	Cessioni intracomunitarie						
VE30	2						
	Cessioni verso San Marino						
	Operazioni assimilate						
	4						
VE31	Operazioni non imponibili e seguito di dichiarazione di intento						
VE32	Altre operazioni non imponibili						
VE33	Operazioni esenti (art. 10)						
VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies						
	Operazioni con applicazione del reverse charge	1					
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero						
	Cessioni di oro e argento puro						
VE35	2						
	Subappalto nel settore edile						
	Cessioni di fabbricati						
	4						
	Cessioni di telefoni cellulari						
	Cessioni di microprocessori						
	6						
	Prestitazioni comparto edile e settori connessi						
	Operazioni settore energetico						
	8						
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati						
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi	1					
VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012						
	2						
VE38	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter						
VE39 (meno)	Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015						
VE40 (meno)	Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni						
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)						



Tavola riepilogativa del trattamento IVA delle cessioni di veicoli con detrazione limitata

Il trattamento da applicare ai fini IVA al momento della cessione del veicolo varia a seconda del trattamento subito al momento dell'acquisto. La materia ha subito significative modifiche negli ultimi anni, soprattutto per effetto della vicenda legata alla sentenza della Corte di Giustizia del 14/09/2006 (causa C228/05), che ha sancito l'illegittimità della (previgente) normativa nazionale in materia di detrazione. Come abbiamo accennato nel paragrafo precedente, non sempre la cessione è soggetta (in tutto o in parte) ad IVA. Il trattamento della cessione dipende comunque da quello subito al momento dell'acquisto. Di seguito una tavola riepilogativa delle casistiche che si possono proporre.

IVA all'acquisto	IVA su fattura vendita	Note/esempi	Quadro VE
Fattura di acquisto con IVA esposta al 100%, detratta in misura parziale in forza di disposizioni di indetraibilità oggettiva	Base imponibile determinata moltiplicando il corrispettivo per la % di detrazione (principio di simmetria ex art. 13, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972 in vigore con effetto dal 01/03/2008) (1)	Esempio IVA auto detratta al 10% (o 15%) Vendita con IVA calcolata sul 10% (o 15%) del corrispettivo Esempio IVA auto detratta al 40%, anche tramite istanza (2) Vendita con IVA calcolata sul 40% del corrispettivo	VE sez. 2 (solo parte imponibile)
Veicoli con propulsori non a combustione interna con IVA detratta nella misura del 50% ex art. 30, co. 4, L. 380/2000 (3)		Esempio IVA auto elettrica detratta al 50% Vendita con IVA calcolata sul 50% del corrispettivo	VE sez. 2 (solo parte imponibile)
Fattura di acquisto con IVA esposta al 100%, totalmente indetraibile ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2	Esente art. 10, co. 27-quinquies D.P.R. 633/1972 (4)	Esempio Ad esempio per la rivendita - di un motociclo superiore a 350 cc (IVA indetraibile ex art. 19-bis1 lett. b) - di un veicolo da parte di un promotore finanziario o agente di assicurazione che ha subito l'indetraibilità totale dell'IVA ai sensi dell'art. 19, co. 2 (realizzando solo operazioni esenti) - di auto (non oggetto attività) acquistate ante 2001 (IVA totalmente indetraibile)	VE33
IVA non esposta (acquisto da privato; art. 10, co. 27-quinquies; art. 36 D.L. 41/1995)	Regime del margine art. 36 del D.L. 41/1995 (salvo opzione per regime IVA ordinario)	Emissione di fattura senza esposizione di IVA	VE sez. 2, per il margine positivo (7)
IVA esposta parzialmente dal cedente (10% o 15%) non detratta ex art. 30, co. 6, L. 388/2000 (5)		Versamento dell'IVA (mediante scorporo) solo sull'eventuale margine positivo.	VE32, per la differenza

IVA all'acquisto	IVA su fattura vendita	Note/esempi	Quadro VE
IVA esposta parzialmente (10%, 15%, 40%) ex art. 13, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 e detratta nel limite del 40%	La base imponibile è determinata moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detraibilità	Nella C.M. 8/E/2009 § 6.2 è stato chiarito che non trova applicazione il regime del margine (6).	VE sez. 2 (solo parte imponibile)

(1) La norma è in vigore dal 01/03/2008, tuttavia, non va dimenticato che il principio di simmetria deriva dal criterio di ordine generale espresso dalla Corte di Giustizia (causa C-291/92) in base al quale nel sistema dell'IVA deve ritenersi insito il principio secondo cui per la rivendita di beni che sono stati destinati in parte ad uso privato e in parte ad uso professionale e per i quali l'IVA sull'acquisto è stata detratta solo sulla parte riferibile all'uso professionale, la base imponibile è limitata alla percentuale dell'imponibile corrispondente a tale utilizzo, dovendo ritenersi che per la restante parte il cedente operi quale privato consumatore. In tal senso l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 55/E del 12/10/2007 § 5 (anche in mancanza della modifica successivamente introdotta dalla Finanziaria 2008), ha riconosciuto che per i veicoli acquistati entro il 13/09/2006 e rivenduti successivamente, all'atto della rivendita, deve essere assunta quale base imponibile una percentuale speculare alla misura della detrazione complessivamente operata o chiesta a rimborso (a prescindere dalla presentazione dell'istanza per il recupero dell'IVA pregressa).

(2) Rientra in questa ipotesi anche il caso in cui l'IVA inizialmente detratta solo in parte (10% o 15%) ai sensi dell'art. 30, co. 5, della L. 388/2000) sia stata successivamente recuperata nella misura complessiva del 40% tramite l'istanza di rimborso presentata entro il 22/10/2007 ai sensi Provvedimento Agenzia delle Entrate 22/02/2007, emanato in attuazione delle disposizioni del D.L. 258/2006 per il recupero dell'IVA pagata sugli acquisti, anche intracomunitari, ed importazioni, di beni e servizi indicati nell'articolo 19-bis 1, co. 1, lettere c) e d) del D.P.R. 633/1972, effettuati nell'esercizio di imprese arti e professioni nel periodo dal 1/1/2003 al 13/09/2006. Il caso riguarda comunque i veicoli venduti successivamente al 13/09/2006 poiché per quelli venduti entro tale data, la maggior IVA dovuta sulla rivendita andava gestita nell'istanza telematica del rimborso (C. M. 55/E/2007).

(3) Per quanto concerne i veicoli a motore a combustione non interna, nella C.M. 55/E/2007, è stato precisato che la detrazione nella misura del 50% è da ritenersi non più applicabile per effetto delle vicende legate alla nota sentenza della Corte di Giustizia C-228/2005.

(4) Letteralmente l'art. 10, co. 27-quinquies, non è applicabile nel caso di IVA (totalmente) indetraibile a seguito dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 633/1972 (C.M. 328/E/1997 §1.1.2).

(5) Nella C.M. n. 8/E/2009 § 6.2 è stato precisato che per effetto del nuovo testo dell'art. 19-bis 1, co. 1, lett. c) del D.P.R. 633/1972 (come modificato dalla Finanziaria 2008 e in vigore con effetto dal 28/06/2007) devono intendersi superate le previsioni contenute negli articoli 30, commi 4-6, della L. 388/2000 che prevedono l'applicazione del regime speciale del margine anche alla cessione di veicoli usati in relazione al cui acquisto il cedente abbia ricevuto una fattura recante l'esposizione dell'IVA addebitata per rivalsa calcolata su una base imponibile ridotta al 10% o 15%. Si ritiene che tali precisazioni vanno intese nel senso che il regime del margine (con conseguente indetraibilità dell'IVA esposta nella fattura di acquisto) non può trovare applicazione nel caso di fatture con IVA esposta al 40%, ma non anche nel caso in cui l'IVA esposta corrisponda al 10% o 15%. Ne è riprova il fatto che nell'appendice delle istruzioni del modello IVA (Beni usati - D.L. n.41/95) è ancora precisato che *“per effetto di quanto disposto dall'art. 30, co. 6, della legge 23 dicembre 2000 n. 388/2000 i soggetti passivi di imposta ai quali sia stata addebitata in sede di acquisto dei veicoli l'IVA commisurata al 15% o al 50% della base imponibile, ai*

sensi dell'art. 30, co. 5, della legge citata, applicano, al momento della successiva rivendita, il regime IVA del margine previsto per i rivenditori di beni usati".

(6) La posizione assunta dall'Agenzia in base alla quale nel caso di acquisto documentato da fattura con IVA parzialmente esposta per il 40% non trova applicazione il regime del margine (C.M. 8/E/2009 § 6.2) sta creando non pochi dubbi ai soggetti che operano nel settore di commercio di veicoli (concessionari, rivenditori, ...) poiché, detraendo interamente l'IVA sull'acquisto, si trovano (letteralmente) a dover assoggettare ad IVA l'intero corrispettivo di vendita, con notevoli problemi di erosione dei margini di profitto.

(7) Rigo VE30, casella 1 e 2, nel caso di esportazioni.

Operazioni imponibili nel regime del margine (prospetto B)

Il regime del margine di cui all'**art. 36 e seguenti del D.L. 41/1995** riguarda i **beni mobili usati** suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché degli **oggetti d'arte**, degli **oggetti d'antiquariato** e da **collezione**, indicati nella tabella allegata al decreto, acquistati presso privati (o assimilati) nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione europea.

Oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato (tabella allegata al D.L. 41/1995)

a) "Oggetti d'arte":

- quadri "collages" e quadretti simili ("tableautins"), pitture e disegni, eseguiti interamente a mano dall'artista, ad eccezione dei piani di architetti, di ingegneri e degli altri progetti e disegni industriali, commerciali, topografici e simili, degli oggetti manufatturati decorati a mano, delle tele dipinte per scenari di teatro, sfondi di studi d'arte o per usi simili (codice NC 9701);
- incisioni, stampe e litografie originali, precisamente gli esemplari ottenuti in numero limitato direttamente in nero o a colori da una o più matrici interamente lavorate a mano dall'artista, qualunque sia la tecnica o la materia usata, escluso qualsiasi procedimento meccanico e fotomeccanico (codice NC 9702 00 00);
- opere originali dell'arte statuaria o dell'arte scultoria, di qualsiasi materia, purché siano eseguite interamente dall'artista; fusioni di sculture a tiratura limitata ad otto esemplari, controllata dall'artista o dagli aventi diritto (codice NC 9703 00 00); a titolo eccezionale in casi determinati dagli Stati membri, per fusioni di sculture antecedenti il 1° gennaio 1989, è possibile superare il limite degli otto esemplari;
- arazzi (codice NC 5805 00 00) e tappeti murali (codice NC 6304 00 00) eseguiti a mano da disegni originali forniti da artisti, a condizione che non ne esistano più di otto esemplari;
- esemplari unici di ceramica, interamente eseguiti dall'artista e firmati dal medesimo;
- smalti su rame, interamente eseguiti a mano, nei limiti di otto esemplari numerati e recanti la firma dell'artista o del suo studio, ad esclusione delle minuterie e degli oggetti di oreficeria e di gioielleria;
- fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto;

b) "Oggetti da collezione":

- francobolli, marche da bollo, marche postali, buste primo giorno di emissione, interi postali e simili, oblitterati o non oblitterati ma non aventi corso né destinati ad aver corso (codice NC 9704 00 00);
- collezioni ed esemplari per collezioni di zoologia, di botanica, di mineralogia, di anatomia, o aventi interesse storico, archeologico, paleontologico, etnografico o numismatico (codice NC 9705 00 00);

c) “Oggetti di antiquariato”:

- i beni diversi dagli oggetti d’arte e da collezione, aventi più di cento anni di età (codice 9706 00 00).

L’imposta relativa alla rivendita di tali beni è commisurata alla differenza (margine) tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all’acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie (l’eventuale IVA esposta su tali acquisti non è detraibile).



Il **regime del margine** rappresenta un **regime naturale**. È possibile optare per l’applicazione del regime IVA ordinario (IVA da IVA) al momento di ciascuna singola cessione (art. 36, comma 3). Chi adotta il **metodo globale** non può però esercitare tale opzione, a meno che non abbia prima optato, con validità per tutte le operazioni, per l’utilizzo del metodo analitico.

Acquisti di beni che rientrano nel regime del margine

Condizione fondamentale affinché il regime del margine trovi naturale applicazione è che gli acquisti si riferiscano a beni che hanno già subito il “consumo” dell’imposta. Le situazioni contemplate sono le seguenti:

- **acquisti effettuati presso “privati”** (persone fisiche, società ed enti che non rivestendo la qualifica di soggetti passivi IVA e che pertanto non hanno potuto detrarre l’imposta al momento dell’acquisto originario);
- **acquisti effettuati presso operatori IVA** (imprese o professionisti) per le cessioni di beni fatturate in **esenzione ai sensi dell’art. 10**, comma **27-quinquies** (o, fino al 31/12/1997, fuori campo IVA ai sensi del soppresso art. 2, comma 3, lett. h), non avendo potuto detrarre totalmente l’imposta ai sensi dell’art. 19, 19-bis1 e 19-bis 2;
- acquisti effettuati presso operatori IVA nazionali (imprese o professionisti), per le cessioni fatturate in applicazione del margine ex **art. 36 del D.L. 41/1995**

**Veicoli - Art. 30, comma 6, della L. 388/2000 ed istruzioni appendice modello IVA**

Il regime del margine previsto per i rivenditori di beni usati (con conseguente indetraibilità dell’IVA relativa all’acquisto) si applica anche agli acquisti di **veicoli** con IVA esposta limitatamente al 15% (10% dal 2001 al 2005) della base imponibile (avendo subito speculare detrazione al momento dell’acquisto). In tal senso anche l’appendice “beni usati” al modello IVA 2016 (è così fin dal modello IVA 2009). Secondo l’Agenzia, invece, il regime del margine non può trovare applicazione nel caso di IVA esposta nella nuova misura del 40% (C.M. 8/E/2009 § 6.2).

- acquisti effettuati presso **operatori IVA comunitari** in applicazione del **regime del margine** (tali acquisti non rappresentano acquisti intracomunitari e quindi non vanno integrati con l’applicazione dell’IVA nazionale, ancorché vadano inseriti, ai soli fini statistici, laddove obbligati, in Intrastat);



Veicoli - Art. 38, comma 4. D.L. 331/1993 e circolare 40/E/2003

Il regime del margine è previsto anche negli altri paesi della Comunità (artt. 312 e ss della Direttiva 2006/112/CE).

Negli scambi intracomunitari tra soggetti passivi di imposta che applicano il regime del margine i mezzi di trasporto costituiscono beni usati (art. 36, comma 10, D.L. 331/1993) solo se considerati tali ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.L. 331/1993, vale a dire che il veicolo sia immatricolato da oltre 6 mesi e abbia percorso oltre 6 mila chilometri (servono entrambe le condizioni). Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 40/E/2003, nel caso di acquisto di **veicoli usati** è necessario verificare preliminarmente se il cedente comunitario, che comunque emette fattura senza esposizione dell'IVA, abbia effettuato una **cessione con il sistema del margine** o, piuttosto, abbia realizzato una vera e propria **cessione intracomunitaria**. Solo nel primo caso non si realizza in capo al cessionario operatore IVA nazionale un acquisto intracomunitario, ma un acquisto nel regime del margine. L'introduzione dell'obbligo (Direttiva 2001/115/CE) di indicare in fattura se la cessione è stata oggetto di applicazione del regime del margine, oltre ai dati identificativi del veicolo, anche del chilometraggio e la data della prima immatricolazione, dovrebbe agevolare l'individuazione di tale casistica. È bene ricordare, tuttavia, come l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 40/E, abbia precisato che la specificazione in fattura che la transazione è stata effettuata con applicazione del "regime del margine" **non esime l'acquirente da responsabilità** qualora, in base ad **elementi oggettivi**, si possa desumere che **il cedente comunitario non poteva utilizzare il regime speciale** in argomento. In tal senso, la C.M. 180/E/1998 ebbe già a chiarire che se l'errore "dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità". Si pensi, a titolo esemplificativo (riprendendo un'esemplificazione formulata dall'Agenzia) al caso della cessione effettuata da impresa di noleggio di mezzi di trasporto. Verosimilmente tale impresa ha utilizzato il bene come bene proprio dell'attività detraendo l'imposta assolta sull'acquisto e pertanto la successiva cessione non può rientrare nel regime del margine, con la conseguenza che il cessionario italiano dovrà assolvere gli obblighi connessi agli acquisti intracomunitari (nonché, a seguito dell'entrata in vigore degli obblighi di cui all'art. 1, comma 378-380, della L. 311/2004 ed il D.M. 30/10/2007, agli obblighi di "censimento telematico del veicolo").

- limitatamente al 2007, acquisti presso soggetti nazionali in **regime di franchigia** di cui al soppresso art. 32-bis del D.P.R. 633/1972;
- dal 2008, acquisti presso soggetti nazionali che emettono fattura senza IVA in applicazione del **regime dei minimi** ai sensi dell'art. 1, co.96-117, della L. n. 244/2007, dal 2012, acquisti presso soggetti nazionali che emettono fattura senza IVA in applicazione del **regime fiscale di vantaggio per i giovani e i lavoratori in mobilità (c.d. nuovi minimi)** ai sensi dell'art. 27, co.1-2, del D.L. 98/2011 e dal 2015, acquisti presso soggetti nazionali che emettono fattura senza IVA in applicazione del **regime forfettario** di cui all'art. 1 co.54-89 della L. 190/2014;
- dal 2012, acquisti presso soggetti nazionali che emettono fattura senza IVA in applicazione del **regime fiscale di vantaggio per i giovani e i lavoratori in mobilità (c.d. nuovi minimi)** ai sensi dell'art. 27, comma 1-2, del D.L. 98/2011;
- acquisti effettuati presso **soggetti comunitari** che beneficino in altro Stato membro dell'**esonero disposto per le piccole imprese**.



I **beni importati** da Paesi “terzi”, assolvendo l’IVA in dogana, restano estranei rispetto all’ambito applicativo del regime del margine. Fanno eccezione, ai sensi dell’art. 36, comma 2, del D.L. 41/1995, gli **oggetti d’arte, di antiquariato e da collezione** importati da soggetti rivenditori che hanno optato per l’applicazione del regime del margine (vedi rigo VO9, casella 1).

Metodologie di determinazione del margine

Sono fissate dalla legge **tre modalità (non alternative) di determinazione del margine**, a seconda dei beni e del soggetto:

1. metodo **ordinario** (detto anche **analitico**) – art. 36, comma 1, D.L. 41/1995

**MARGINE
ANALITICO**

=

Corrispettivo della singola vendita
meno
relativo costo di acquisto aumentato delle spese di riparazione e
accessorie (compresa IVA indetraibile)

2. metodo **globale** (detto anche **per masse**) – art. 36, comma 6, D.L. 41/1995

**MARGINE
GLOBALE**

=

Vendite complessive (*)
meno
acquisti complessivi (*) aumentati delle spese di riparazione e accessorie
e al netto dei costi relativi a beni esportati o destinati a rottame
(compresa IVA indetraibile)

(*) Del periodo di liquidazione (mese o trimestre) o, nel caso di dichiarazione annuale, dell’anno intero.

Si applica esclusivamente nei confronti di coloro che:

- svolgono **attività di commercio** (abituale) in forma non ambulante di:
 - veicoli usati;
 - francobolli, monete e altri oggetti da collezione;
- effettuano **cessioni** di:
 - parti, pezzi di ricambio o componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di trasporto o di apparecchiature elettromeccaniche;
 - confezioni di materie tessili e prodotti di abbigliamento, compresi quelli accessori;
 - beni, anche di genere diverso, acquistati per masse come compendio unitario e con prezzo indistinto;
 - prodotti editoriali di antiquariato ceduti in forma non ambulante;
 - qualsiasi altro bene di costo unitario inferiore a 516,46 euro.



I soggetti che effettuano **occasionalmente** cessioni di beni usati, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, in quanto non oggetto dell'attività propria di commercio, sono esclusi dalla determinazione del margine globale. Possono, infatti, applicare solo il metodo ordinario (o analitico) del margine, con eventuale opzione per l'IVA "normale", ovvero il regime forfetario, se ne ricorrono le condizioni.

3. metodo **forfetario** (detto anche a **percentuale**) – art. 36, comma 5, D.L. 41/1995

**MARGINE
FORFETARIO**

=

Prezzo di vendita x % forfettaria

Si applica con le percentuali di seguito indicate:

- 60%, nel caso di cessione di oggetti d'arte, non d'antiquariato, il cui prezzo di acquisto manca o è privo di rilevanza o non è determinabile;
- 50%, se si tratta di cessioni effettuate da ambulanti;
- 50%, se si tratta di cessioni di francobolli da collezione e di collezioni di francobolli;
- 50%, per le cessioni di parti, pezzi di ricambio e componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di trasporto e di apparecchiature elettromeccaniche;
- 25%, se la cessione riguarda prodotti editoriali di antiquariato effettuata da ambulanti, ovvero prodotti editoriali non di antiquariato effettuata da rivenditori sia in forma ambulante sia con sede fissa.

Compilazione quadro VE

Per la compilazione del **quadro VE** è utile seguire le indicazioni risultanti dalle tre parti del **PROSPETTO B** riportato nell'appendice delle istruzioni del modello (da esibire in caso di richiesta).

PROSPETTO B **DA UTILIZZARE PER LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE**

PARTE 1 Metodo analitico del margine					
1	Ammontare delle cessioni ed esportazioni di beni usati ecc.				
2	Margini lordi (*) relativi ad operazioni imponibili				
3	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)				
4	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [rigo 1 – (rigo 2 + rigo 3)]				
PARTE 2 Metodo globale del margine					
10	Corrispettivi, al lordo dell'IVA, suddivisi per aliquota	4 ¹	10 ²	22 ³	
11	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili				
12	Ammontare degli acquisti e delle spese di riparazione e accessorie che concorrono alla determinazione del margine				
13	Margine negativo dell'anno precedente (da rigo 15 del prospetto relativo al 2014)				
14	Margine complessivo lordo [(somma degli importi di rigo 10) – (rigo 12 + rigo 13)]				
15	ovvero Margine negativo da riportare nell'anno successivo [(rigo 12 + rigo 13) – (somma degli importi di rigo 10)]				
16	Margini lordi (*) per aliquote	4 ¹	10 ²	22 ³	
17	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)				
18	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [(somma degli importi di rigo 10) + rigo 11 – (rigo 14 + rigo 17)]				

PARTE 3 Metodo forfetario del margine							
20	Corrispettivi, al lordo dell'IVA suddivisi per aliquota	4	¹	10	²	22	³
21	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili						
22	Margini lordi (*) per aliquote	4	¹	10	²	22	³
23	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)						
24	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [(somma degli importi di rigo 20) + rigo 21 – (somma degli importi di rigo 22) – rigo 23]						

Si evidenzia che, **per tutti e tre i metodi**, il **margine** va collocato nel quadro VE come segue:

- laddove sia riferito ad operazioni imponibili, vale a dire ad operazioni interne o intracomunitarie (le cessioni di beni usati tra soggetti passivi IVA residenti in diversi Stati membri non sono considerati operazioni intracomunitarie e, quindi, sono assoggettate a IVA nel Paese del cedente alla stregua delle operazioni interne), va riportato diviso fra imponibile ed imposta scorporata nel rigo del quadro VE corrispondente all'aliquota;
- laddove sia riferito ad operazioni in esportazione e assimilate (artt. 8, 8-bis, 38-quater, 71 e 72 del D.P.R. 633/1972,) va riportato, a seconda dei casi, nel rigo VE30, quando creano plafond (artt.8, 8-bis, 71 e 72), o nel rigo VE32 negli altri casi (art. 38-quater). Nel rigo VE32 va altresì riportata la differenza dei corrispettivi rispetto al margine.

Per quanto riguarda il **metodo globale** (parte 2), si evidenzia che il costo di acquisto dei beni e delle spese di riparazione ed accessorie (rigo 12), va “rettificato”, cioè indicato al netto di quelli relativi a beni che sono stati oggetto di:

- cessione quale rottame e, quindi, senza applicazione d'imposta come previsto dall'art. 74, co. 7 e 8 del D.P.R. 633/1972 (le cessioni di rottami e degli altri prodotti previsti dalla norma citata non rientrano, infatti, nel regime del margine trattandosi di prodotti tipologicamente diversi dai beni usati come definiti dall'art. 36, co. 1, del D.L. 41/1995);
- cessioni all'esportazione (o di cessioni ad esse assimilate) non imponibili IVA ai sensi degli artt. 8, 8-bis, 38-quater, 71 e 72 del D.P.R. 633/1972 (il margine di tali operazioni deve, infatti, essere determinato in via analitica).

Inoltre, nel punto 17 vanno indicati i margini, da determinare in via analitica (corrispettivo meno costo relativo), relativi alle esportazioni ed assimilate di cui al punto precedente (le citate operazioni con l'estero non concorrono infatti alla formazione del margine globale).

Sempre in merito al metodo globale va precisato che il margine globale da indicare nel rigo 14, se positivo (da “splittare” nel rigo 16 distinto per aliquota in rapporto al rapporto dei corrispettivi), o nel rigo 15, se negativo, è sempre quello che risulta dal **calcolo su massa annuale**. In questo secondo caso (margine globale negativo) il “credito di costo” da riportare nei registri nel 2016 è quindi quello che risulta dal punto 15 del prospetto e non quello (eventualmente diverso) che emerge dall'ultima liquidazione periodica del 2015.

Per quanto riguarda, infine, il **metodo forfetario**, per la compilazione della terza parte del prospetto (in particolare i righe 22 e 23) è utile fare ausilio della seguente tabella proposta dalle istruzioni.

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

**TABELLA PER LA DETERMINAZIONE DEI MARGINI
DA INDICARE NEI RIGHI 22 E 23 DEL PROSPETTO B**

METODO FORFETARIO DEL MARGINE				
		COL. 1 - PERCENTUALE 25%	COL. 2 - PERCENTUALE 50%	COL. 3 - PERCENTUALE 60%
X1	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond			
X2	Corrispettivi al 4%			
X3	Corrispettivi al 10%			
X4	Corrispettivi al 22 %			
X5	Margine dei corrispettivi non imponibili, che costituiscono plafond [25% (X1 col. 1) + 50% (X1 col. 2) + 60% (X1 col. 3)], da riportare al rigo 23			
X6	Margine lordo dei corrispettivi al 4% [25% (X2 col. 1) + 50% (X2 col. 2) + 60% (X2 col. 3)], da riportare al rigo 22 col. 1			
X7	Margine lordo dei corrispettivi al 10% [25% (X3 col. 1) + 50% (X3 col. 2) + 60% (X3 col. 3)], da riportare al rigo 22 col. 2			
X8	Margine lordo dei corrispettivi al 22% [25% (X4 col. 1) + 50% (X4 col. 2) + 60% (X4 col. 3)], da riportare al rigo 22 col. 3			

Correlazione con altri righi e quadri

Diversamente da quanto avveniva fino al 2008 (Modello IVA 2009), a partire dal modello relativo al 2009 (Modello IVA 2010) non viene più richiesta l'evidenza in dichiarazione della somma complessiva dei margini, nonché (per il solo regime globale) il riporto nel margine negativo dell'anno precedente e l'evidenza di quello eventualmente negativo dell'anno corrente da riportare all'anno successivo. Tali informazioni che in passato erano evidenziate nel quadro VG sez. 2 (il quadro è stato eliminato a partire dal modello IVA 2010) risulteranno, pertanto, solo dagli appositi righi del **PROSPETTO B** di cui non è richiesta l'allegazione al modello ma la **preventiva compilazione e l'esibizione a richiesta**.

Nel quadro VF che ingloba gran parte delle informazioni di cui al previgente quadro VG rimane comunque la barratura della **casella 2** "beni usati" in corrispondenza del nuovo **rigo VF30** (sezione 3). Si ritiene che tale informazione serva per permettere l'individuazione delle dichiarazioni che contengono (nel quadro VE e nel quadro VF) anche operazioni soggette al regime del margine di cui al D.L. 41/1995.

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
	• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
	• beni usati	2	☒	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	☐
	• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☐
	• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

In alternativa alla barratura della casella 2 (in particolare nel caso in cui il rigo VF30 debba essere compilato per altri regimi speciali) è possibile, in analogia con il passato, solo in presenza di **occasionalità operazioni** rientranti nel regime del margine, barrare la casella del **rigo VF54**.

VF54 Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella

☒

Per quanto riguarda l'indicazione in dichiarazione degli acquisti **relativi ad operazioni rientranti nel regime del margine** è bene evidenziare quanto segue.

Situazione	Indicazione degli acquisti nel quadro VF
Acquisti relativi a beni che rientrano nel regime del margine effettuati da soggetti che svolgono commercio abituale di tali beni (metodo analitico e metodo globale)	Vanno indicati nel rigo VF13 . Le istruzioni non richiedono analogia informazione con riferimento agli acquisti rientranti nel regime del margine in base al metodo forfetario. In tale ipotesi, infatti, ai sensi dell'art. 38, comma 3, del D.L. 41/1995, sussiste il solo obbligo di numerare e conservare, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972, la documentazione di acquisto, con esonero dall'obbligo della loro registrazione.
Applicazione occasionale del regime speciale del margine (metodo analitico)	Vanno indicati nel rigo VF13 . Le istruzioni al rigo VF54 precisano che l'ammontare degli acquisti relativi alle cessioni occasionali di beni usati ex art. 36 D.L. 41/1995 indicate in VE deve essere indicato nel rigo VF13. Sul punto l'Agenzia aveva fornito analogo chiarimento con la circolare 48/E/2002 punto 6.4.
Opzione al momento della cessione per l'applicazione del regime ordinario (da segnalare nel rigo VO9, casella 2). Acquisto e cessione effettuati e registrati nello stesso anno	Gli acquisti con IVA esposta riguardanti i beni che rientrano naturalmente nel regime del margine sono detraibili per effetto dell'opzione e quindi vanno indicati nel quadro VF in corrispondenza della relativa aliquota .
Opzione al momento della cessione per l'applicazione del regime ordinario (da segnalare nel rigo VO9, casella 2). Acquisto e cessione effettuati in anni diversi	A differenza del punto precedente, in questa situazione: a) nell'anno di effettuazione dell'acquisto, va utilizzato il rigo VF13 non essendoci i presupposti per la detrazione dell'imposta; b) nel successivo anno in cui avviene la cessione con opzione, i suddetti acquisti vanno indicati nel quadro VF in corrispondenza della relativa aliquota e, per evitare la duplicazione nel tempo del "volume degli acquisti" vanno stornati (per l'imponibile) nel rigo VF20. (In tal senso istruzioni rigo VO9, casella 2, nonché C.M. 48/E/2002 dell'Agenzia delle Entrate, punto 6.6)
Spese generali	Non sono riferibili alle operazioni rientranti nel regime del margine e pertanto seguono le regole ordinarie di detrazione e compilazione della dichiarazione (C.M. 177/E/1995).



Gli **acquisti** senza IVA effettuati **presso contribuenti in regime fiscale di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (contribuenti minimi) non vanno indicati nel rigo VF13 bensì dell'apposito rigo VF15 campo 1. Analoga indicazione per i **contribuenti in regime forfetario** con l'avvertenza che quest'ultimi vanno evidenziati anche nel campo 2 (è un "di cui").

VF13 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00
VF14 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00
VF15 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi	1	,00
art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014		
	2	,00

Di cui forfait

Minimi + forfait



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Margine analitico

Cessione dei seguenti beni usati acquistati da privati:

Bene	Prezzo di vendita	Costo di acquisto	Spese di riparazione	Margine	Cliente
A Aliq.22%	1.000	300	100 (IVA compresa)	600	IT
B Aliq.22%	10.000	20.000	0	Margine negativo	IT
C Aliq.4%	1.000	480	0	520	UE
D	3.000	1.000	0	2.000	Operatore Extra UE Esportazione
E	2.000	1.000	0	1.000	Viaggiatore Extra UE
Totali	17.000	22.780	100	4.120	

La parte 1 del PROSPETTO B andrà compilata come segue.

PARTE 1 Metodo analitico del margine		
1	Ammontare delle cessioni ed esportazioni di beni usati ecc.	17.000
2	Margini lordi (*) relativi ad operazioni imponibili	1.120
3	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)	2.000
4	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [rigo 1 – (rigo 2 + rigo 3)]	13.880

La scomposizione del margine imponibile lordo potrà avvenire come segue:

- cessioni di beni con IVA 22% (**margine lordo = 600**)
imponibile = $600 / 122 \times 100 = 491,80$; **IVA** = $491,80 \times 22 / 100 = 108,20$
- cessioni di beni con IVA 22% (**margine lordo = negativo**)
imponibile = 0; **IVA** = 0
- cessioni di beni con IVA 4% (**margine lordo = 520**)
imponibile = $520 / 104 \times 100 = 500$; **IVA** = $500 \times 4 / 100 = 20$

Il quadro VE andrà compilato come segue.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,	500,00	4	20,00
	VE21 e relativa imposta	,00	10	,00
	VE22	492,00	22	108,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	992,00		128,00
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)			128,00
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond			
	Esportazioni			
	Cessioni intracomunitarie			
	VE30	2.000,00	3	,00
	Cessioni verso San Marino			
	Operazioni assimilate			
	4	,00	5	,00
	VE31 Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento			,00
	VE32 Altre operazioni non imponibili	13.880,00		
	VE33 Operazioni esenti (art. 10)			,00
	VE34 Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies			,00

VE32
400 + 10.000 +
480 + 2000 + 1000

Operazioni con applicazione del reverse charge		1	,00
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero			
2	,00	Cessioni di oro e argento puro	
3			
VE35		Cessioni di fabbricati	
4	,00	5	,00
Subappalto nel settore edile		Cessioni di microprocessori	
Cessioni di telefoni cellulari		7	,00
6	,00	Operazioni settore energetico	
Prestazioni comparto edile e settori connessi		9	,00
8	,00		
VE36		Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati	,00
Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1	,00
VE37		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	
2	,00		
VE38		Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter	,00
VE39 (meno)		Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015	,00
VE40 (meno)		Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni	,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)		16.872,00



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Margine globale positivo

Un commerciante di autoveicoli, con liquidazione trimestrale, ha effettuato le seguenti operazioni rientranti nel regime del margine.

	I° trim 2015	II° trim 2015	III° trim 2015	IV° trim 2015	Totale x D.A.
Cessioni interne	10.000	5.600	6.000	16.000	37.600
Esportazioni	0	2.000	0	0	2.000
Acquisti + spese	8.000	0	10.000	6.000	24.000
Rettifica costo beni esportati	0	- 1.000	0	0	- 1.000
Rettifica costo beni rottamati	0	0	0	0	0
Riporto margine periodo precedente	5.000 (da rigo 15 prospetto B IVA 2014)	3.000 (da I° trim)	0 (da II° trim)	4.000 (da III° trim)	5.000 (da rigo 15 prospetto B IVA 2014)
Margine imp. globale	- 3.000	3.600	-4.000	6.000	9.600
Imponibile 22%	/	2.950,82	/	4.918,03	7.869
IVA 22%	/	649,18	/	1081,97	1.731
Margine analitico export	0	1.000	0		1.000

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

PARTE 2 Metodo globale del margine								
10	Corrispettivi, al lordo dell'IVA, suddivisi per aliquota	4	1	10	2	22	3	37.600
11	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili							2.000
12	Ammontare degli acquisti e delle spese di riparazione e accessorie che concorrono alla determinazione del margine							23.000
13	Margine negativo dell'anno precedente (da rigo 15 del prospetto relativo al 2014)							5.000
14	Margine complessivo lordo [(somma degli importi di rigo 10) – (rigo 12 + rigo 13)] ovvero							9.600
15	Margine negativo da riportare nell'anno successivo [(rigo 12 + rigo 13) – (somma degli importi di rigo 10)]							
16	Margini lordi (*) per aliquote	4	1	10	2	22	3	9.600
17	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)							1.000
18	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [(somma degli importi di rigo 10) + rigo 11 - (rigo 14 + rigo 17)]							29.000

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,								
	VE21 e relativa imposta								
	VE22								
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)								
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)								
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)								
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond								
	Esportazioni								
	Cessioni intracomunitarie								
VE30									
	Cessioni verso San Marino								
	Operazioni assimilate								
VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento								
VE32	Altre operazioni non imponibili								
VE33	Operazioni esenti (art. 10)								
VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies								
	Operazioni con applicazione del reverse charge								
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero								
	Cessioni di oro e argento puro								
VE35	Subappalto nel settore edile								
	Cessioni di fabbricati								
	Cessioni di telefoni cellulari								
	Cessioni di microprocessori								
	Prestazioni comparto edile e settori connessi								
	Operazioni settore energetico								
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati								
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi								
VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012								
VE38	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter								
VE39 (meno)	Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015								
VE40 (meno)	Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni								
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)								



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Margine globale negativo

Si ripropone lo stesso esempio precedente con costi relativi al III° trimestre pari a 20.000 euro anziché 10.000 euro.

	I° trim 2015	II° trim 2015	III° trim 2015	IV° trim 2015	Totale x D.A.
Cessioni interne	10.000	5.600	6.000	16.000	37.600
Esportazioni	0	2.000	0	0	2.000
Acquisti + spese	8.000	0	20.000	6.000	34.000
Rettifica costo beni esportati	0	- 1.000	0	0	- 1.000
Rettifica costo beni rottamati	0	0	0	0	0
Riporto margine periodo precedente	5.000 (da rigo 15 prospetto B IVA 2015)	3.000 (da I° trim)	0 (da II° trim)	14.000 (da III° trim)	5.000 (da rigo 15 prospetto B IVA 2015)
Margine imp. globale	- 3.000	3.600	-14.000	- 4.000	- 400
Imponibile 22%		2.950,82			
IVA 22%	/	649,18	/	/	/
Margine analitico export	0	1.000	0	0	1.000



Nella prima liquidazione del 2015 andrà riportato il margine negativo di 400 euro e non, invece, 4.000. Inoltre, il versamento relativo al II° trimestre di 649,18 euro andrà comunque indicato nel relativo quadro VH e sarà oggetto di recupero a credito tramite la liquidazione del quadro VL.

La **parte 2 del PROSPETTO B** andrà compilata come segue.

PARTE 2 Metodo globale del margine				
10	Corrispettivi, al lordo dell'IVA, suddivisi per aliquota	4 ¹	10 ²	22 ³ 37.600
11	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili			2.000
12	Ammontare degli acquisti e delle spese di riparazione e accessorie che concorrono alla determinazione del margine			33.000
13	Margine negativo dell'anno precedente (da rigo 15 del prospetto relativo al 2014)			5.000
14	Margine complessivo lordo [(somma degli importi di rigo 10) - (rigo 12 + rigo 13)]			
15	Margine negativo da riportare nell'anno successivo [(rigo 12 + rigo 13) - (somma degli importi di rigo 10)] ovvero			400
16	Margini lordi (*) per aliquote	4 ¹	10 ²	22 ³
17	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)			1.000
18	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [(somma degli importi di rigo 10) + rigo 11 - (rigo 14 + rigo 17)]			38.600

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

Il quadro VE andrà compilato come segue.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,		,00	4	,00		
	VE21	e relativa imposta		,00	10	,00		
	VE22			,00	22	,00		
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALI	(somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)		,00		,00		
	VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00		
	VE25 TOTALE	(VE23± VE24)				,00		
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1	1.000	,00			
	Esportazioni							
	VE30	2	1.000	,00	3		,00	
		Cessioni verso San Marino						
		4		,00	5		,00	
		Operazioni assimilate						
	VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento				,00		
	VE32	Altre operazioni non imponibili			38.600	,00		
	VE33	Operazioni esenti (art. 10)				,00		
	VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies				,00		
	Operazioni con applicazione del reverse charge		1			,00		
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero							
		2		,00	3		,00	
		Cessioni di oro e argento puro						
	VE35	Subappalto nel settore edile						
		4		,00	5		,00	
	Cessioni di fabbricati							
		Cessioni di telefoni cellulari						
		6		,00	7		,00	
	Cessioni di microprocessori							
		Prestazioni comparto edile e settori connessi						
		8		,00	9		,00	
	Operazioni settore energetico							
	VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati					,00	
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1				,00	
	VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012						
		2			,00			
	VE38	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter					,00	
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015					,00		
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni					,00		
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)		39.600	,00			

Agenzie di vendite all'asta e regime del margine (prospetto C)

Anche le **agenzie di vendite all'asta** che agiscono in nome e per conto di committenti privati sulla base di contratti di commissione, sono obbligate ad avvalersi del regime del margine (art. 40-bis D.L. 41/1995). Per la compilazione del quadro VE è utile seguire le indicazioni risultanti dal **PROSPETTO C** riportato nell'appendice delle istruzioni del modello (**da esibire in caso di richiesta**).

1	Ammontare dei corrispettivi dovuti dai cessionari	
2	Ammontare complessivo degli importi corrisposti ai committenti	
3	Ammontare complessivo dei margini lordi (rigo 1 – rigo 2)	
4	Margini lordi relativi ad operazioni imponibili (VE sez. 2 previa scorporazione dell'imposta)	
5	Margini lordi relativi ad operazioni non imponibili che costituiscono plafond (VE30)	
6	Differenza dei corrispettivi da comprendere nel rigo VE32 [rigo1 – (rigo 4 + rigo 5)]	

Andranno indicati nei righi di sezione 2 del quadro VE, previo scorporo dell'IVA, solo margini imponibili IVA (operazioni interne ed eventuali cessioni verso altri paesi UE). I margini relativi alle operazioni in esportazione vanno, invece, riportate nel rigo VE30. La differenza del corrispettivo, rispetto al margine, va, infine (in entrambi i casi), nel rigo VE32.

Correlazioni con altri quadri

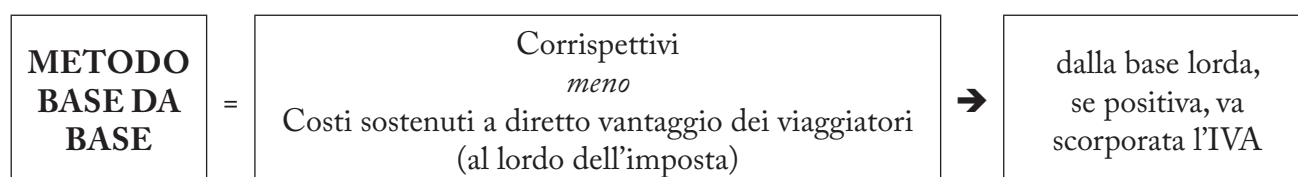
Anche in questo caso andrà barrata la casella 2 del rigo VF30 ed i costi andranno indicati nel rigo VF13.

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	
	• agenzie di viaggio	1 ☐
	• beni usati	2 ☒
	• operazioni esenti	3 ☐
	• agriturismo	4 ☐

• associazioni operanti in agricoltura	5 ☐
• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6 ☐
• attività agricole connesse	7 ☐
• imprese agricole	8 ☐

Agenzie di viaggio e turismo (prospetto A)

Il regime speciale dell'art. 74-ter e D.M. n. 340 del 30/07/1999 prevede per le agenzie di viaggio e turismo l'applicazione dell'IVA con il c.d. **metodo "base da base"**.



Il regime speciale trova applicazione nei seguenti casi:

- per le attività svolte dalle agenzie di viaggio e turismo che organizzano e vendono in proprio, o tramite mandatario, i **pacchetti turistici** costituiti da viaggi, vacanze, circuiti **"tutto compreso"** e connessi servizi, manifestazioni, convegni e simili che comportano più di una prestazione verso il pagamento di un corrispettivo unitario, che costituisce un'unica operazione (secondo la definizione prevista dall'art. 2 del D.Lgs. 111/1995);
- ai **servizi turistici singoli** di cui al comma 5-bis dell'art. 74-ter, **purché** questi ultimi siano **precedentemente acquisiti** nella disponibilità della agenzia di viaggio e turismo (per servizi singoli s'intendono le acquisizioni "in blocco" di servizi turistici singoli quali, ad esempio, camere d'albergo o posti volo indipendentemente da una specifica richiesta del viaggiatore);
- agli organizzatori di giri turistici, intendendosi per tali i soggetti in qualsiasi forma strutturati (associazioni, enti pubblici o privati, ecc.) che pongono in essere e mettono a disposizione dei viaggiatori pacchetti turistici secondo la definizione contenuta nel primo comma del citato articolo 74-ter.

Il regime speciale non si applica, invece, alle agenzie di viaggio e turismo che svolgono attività di mera intermediazione nei confronti dei clienti, cioè che agiscono in nome e per conto dei viaggiatori, rendendosi applicabile in tale ipotesi l'ordinario criterio di determinazione dell'IVA fondato sul sistema detrattivo "imposta da imposta". In tale categoria di operazioni rientrano, a titolo esemplificativo, le prenotazioni di alberghi, le prenotazioni di viaggi, la vendita di biglietti di trasporto, i servizi relativi alla vidimazione di passaporti e similari, effettuati su richiesta del viaggiatore.



Per ulteriori chiarimenti riguardanti il regime speciale applicabile al settore delle agenzie di viaggio e turismo, si rinvia alla **C.M. 328/E/1997**.

Per la compilazione del quadro VE è utile seguire le indicazioni che emergono dal **PROSPETTO A** riportato nell'appendice delle istruzioni del modello (da esibire in caso di richiesta).

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

PROSPETTO A DA UTILIZZARE PER LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

RIGO	VIAGGI	CORRISPETTIVI	COSTI
1	Interamente nella UE		
2	Interamente fuori UE		
3	Misti		
4	TOTALE (somma dei rigi 1, 2 e 3)		
5	Ripartire i costi misti: per la parte UE		
6	per la parte fuori UE		
Determinazione dei corrispettivi per le parti UE e fuori UE			
7	Percentuale ricavata dai costi misti (rigo 5: rigo 3) x 100		%
8	Corrispettivi misti per la parte UE (rigo 3 x rigo 7) : 100		
9	Ammontare dei corrispettivi UE (rigo 1 + rigo 8)		
10	Ammontare dei corrispettivi fuori UE (rigo 2 + rigo 3 - rigo 8)		
11	Ammontare dei costi deducibili (rigo 1 + rigo 5)		
12	Credito di costo dell'anno precedente (da rigo 14 del prospetto relativo al 2014)		
13	Base imponibile lorda [rigo 9 - (rigo 11 + rigo 12)]		
14	Credito di costo [(rigo 11 + rigo 12) - rigo 9]		
15	Base imponibile netta al 22%		

Base imponibile al netto dell'IVA

• rigo 15 = base lorda al 22% / 122 x 100

I rigi 13 e 14 sono alternativi a seconda che dalle formule emerga una base imponibile lorda, oppure un credito di costo.

Ai fini della compilazione del **quadro VE** si dovrà procedere come segue:

- in presenza di “base imponibile lorda” (rigo 13 > di 0), va indicato:
 - a **rigo VE22** (operazioni imponibili al 22%) la base imponibile netta risultante dal **rigo 15**, vale a dire la quota parte al 22% (scorporata dell'IVA) del rigo 13;
 - a **rigo VE32** (altre operazioni non imponibili) la restante parte dei corrispettivi data dalla **differenza fra rigo 4 e rigo 13**.
- in presenza di “credito di costo” (rigo 14 > di 0), va indicato:
 - a **rigo VE32** (altre operazioni non imponibili) l'importo totale dei corrispettivi dei viaggi, come risultante dal **rigo 4**.

Correlazione con altri quadri

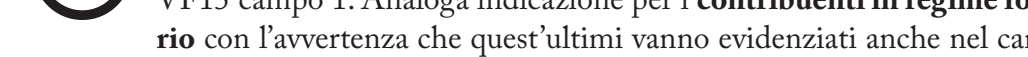
Diversamente da quanto avveniva fino al 2008 (Modello IVA 2009), a partire dal modello relativo al 2009 (Modello IVA 2010) non viene più richiesta l'evidenza in dichiarazione della base imponibile lorda nonché del credito di costo da riprendere dall'anno precedente e, eventualmente, di quello dell'anno da riportare nell'anno successivo. Tali informazioni che fino al 2008 (Modello IVA 2009) erano evidenziate nel quadro VG sez. 1 (il quadro è stato eliminato a partire dal Modello IVA 2010) risulteranno, pertanto, solo dagli appositi rigi del PROSPETTO A di cui non è richiesta l'allegazione al modello ma la preventiva compilazione e l'**esibizione a richiesta**.

Nel quadro VF che ingloba gran parte delle informazioni di cui al previgente quadro VG rimane comunque la barratura della **casella 1** “agenzie di viaggio” in corrispondenza del nuovo **rigo VF30** (sezione 3). Tale informazione permette l'individuazione delle dichiarazioni che contengono (nel quadro VE e nel

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione						
VF30		METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE				
•	agenzie di viaggio	1	X	•	associazioni operanti in agricoltura	5
•	beni usati	2		•	spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6
•	operazioni esenti	3		•	attività agricole connesse	7
•	agriturismo	4		•	imprese agricole	8



Gli **acquisti** senza IVA effettuati **presso contribuenti in regime fiscale di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (contribuenti minimi) non vanno indicati nel rigo VF13 bensì dell'apposito rigo VF15 campo 1. Analoga indicazione per i **contribuenti in regime forfetario** con l'avvertenza che quest'ultimi vanno evidenziati anche nel campo 2 (è un "di cui").



The diagram illustrates the data flow for the 'Di cui forfait' (Of which forfait) and 'Minimi + forfait' (Minimis + forfait) categories. It shows a simplified version of the tax form with the following fields:

- VF13** Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali: 0,00
- VF14** Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta: 0,00
- VF15** Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014): 1. 0,00

Arrows indicate that the values from the 'Di cui forfait' and 'Minimi + forfait' boxes are entered into the 'VF15' field, specifically in the '1' and '2' sub-fields respectively.

- ai soggetti che effettuano spettacoli viaggianti;
nonché
- agli esercenti le altre attività di spettacolo indicate nella tabella C allegata al D.P.R. 633/1972 che hanno realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro (ai fini della verifica del citato limite valgono solo le attività elencate nella citata lettera C).

- le operazioni attive vanno indicate nel quadro VE sezione 2 del modulo dedicato a tali attività

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 3 - Totale operazioni imponibili ed IVA

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	4	,00
	VE21		,00	10	,00
	VE22		,00	22	,00
	VE23 TOTALI	(somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	,00		,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE25 TOTALE	(VE23± VE24)			,00

- il **50% dell'IVA** a debito **risultante dal rigo VE25** va indicato nel **rigo VF57** del quadro VF del medesimo modulo

Sez. 4 IVA ammessa in detrazione	VF56	TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	VE25 x 50%	,00
	VF57	IVA ammessa in detrazione		,00

- Il modulo nel quale vengono indicati i dati di tali attività, va evidenziato barrando la **casella 6 del rigo VF30**

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30	METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
		• agenzie di viaggio	1		• associazioni operanti in agricoltura	5	
		• beni usati	2		• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	X
		• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	
		• agriturismo	4		• imprese agricole	8	

SEZIONE 3 - TOTALE OPERAZIONI IMPONIBILI ED IVA

Consolidamento totali sezione 1 e 2

Nella **sezione 3** (introdotta con il modello di quest'anno) vengono consolidati i totali degli imponibili e dell'IVA della sezione 1 e 2.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALI	(somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	,00	,00
	VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		,00
	VE25 TOTALE	(VE23± VE24)		,00

- Variazione di sola IVA relativa ad anni precedenti
- Variazione di sola IVA cessioni a viaggiatori
- Regolarizzazione splafonamento IVA
- Arrotondamenti

Corrisponde all'IVA dei registri (VE25)

Deriva dai calcoli in dichiarazione (VE23)

Variazioni di sola IVA relativa ad operazioni di anni precedenti

A differenza delle variazioni di imponibile e (eventualmente) di imposta che vanno collocate nelle sezioni 1, 2 (operazioni imponibili) o 4 (altre operazioni) nel rigo corrispondente a quello dell'operazione originaria, nel rigo VE24 (segno + o - a seconda dei casi) vanno indicate le **variazioni di sola IVA relativa ad operazioni registrate in esercizi precedenti**. Si ritiene che, tranne la particolare ipotesi riguardanti le cessioni a viaggiatori extracomunitari (vedi il paragrafo seguente), le eventuali variazioni di sola imposta relative ad operazioni dello stesso anno vadano rilevate "in uno" con l'operazione originaria.

Cessione a viaggiatore extracomunitario e mancata restituzione della fattura vistata

Ai sensi dell'art. 38-quater del D.P.R. 633/1972 è previsto lo **sgravio dall'imposta delle cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea**, a determinate condizioni (cessioni di beni di importo complessivo superiore ad 154,94 euro destinati all'uso personale o familiare da trasportarsi nei bagagli personali fuori dalla comunità entro il quarto mese dall'acquisto).

Sono previste due diverse procedure disciplinate rispettivamente

- dal comma 1 (sgravio immediato);
- dal comma 2 (rimborso successivo).

Tanto nel primo caso, se non viene restituita la fattura vistata dalla dogana (emissione di nota di addebito di sola IVA), quanto nel secondo (accredito dell'IVA), la variazione di sola imposta va indicata nel rigo VE24.



Primo caso (sgravio immediato)

In questo caso il fornitore emette all'origine fattura senza addebitare l'imposta (cessione non imponibile ai sensi dell'art. 38-quater, comma 1, del D.P.R. 633/1972). Il cessionario dovrà far apporre su un esemplare della fattura da restituire al cedente, dalla dogana di uscita della Comunità, il visto doganale, entro il quarto mese dall'effettuazione dell'operazione. Su tale esemplare dovranno essere indicati (a cura del cessionario), prima di ottenere il visto doganale, l'indicazione degli estremi del passaporto o di altro documento equipollente (meglio se gli estremi del passaporto vengono indicati direttamente dal cedente al momento dell'emissione della fattura). Ciò premesso, il fornitore si potrà trovare nelle seguenti situazioni:

- a) acquisisce la prova dell'esportazione come sopra indicato → l'operazione rimane definitivamente detassata e andrà indicata esclusivamente nel rigo VE32 della dichiarazione annuale IVA;

Sez. 4	VE32 Altre operazioni non imponibili	,00
--------	--------------------------------------	-----

- b) il cessionario non restituisce la fattura vistata dalla dogana → il cedente deve procedere all'emissione di una nota di addebito (di sola IVA) entro un mese dalla scadenza del quarto mese. Tale situazione andrà evidenziata in dichiarazione annuale come segue:

Sez. 4	VE32 Altre operazioni non imponibili	imponibile ,00
--------	--------------------------------------	----------------

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALE (somma dei rigli da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	,00	,00
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)	+ IVA	,00
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)		,00



L'IVA addebitata dovrà essere esposta nel rigo VE24 della dichiarazione dell'anno successivo nel caso in cui il termine per regolarizzare l'operazione con l'emissione della nota di addebito (quinto mese dall'effettuazione dell'operazione) cada dopo il 31/12.



Secondo caso (rimborso successivo)

In alternativa alla modalità esposta nel caso precedente, è possibile per il fornitore emettere la fattura con IVA (ai sensi dell'art. 38-quater, comma 2) e rimborsare l'imposta al cliente in un momento successivo se il cliente trasporta effettivamente i beni fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello della cessione e restituisce l'esemplare della fattura vistato (come sopra) dall'Ufficio doganale entro il quarto mese successivo a quello della cessione.

La fattura emessa con IVA andrà normalmente registrata con le altre operazioni imponibili.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	Imponibile	,00	4	IVA	,00
	VE21		Imponibile	,00	10	IVA	,00
	VE22		Imponibile	,00	22	IVA	,00

Ottenuta la restituzione dei documenti vistati dalla dogana, il cedente rimborsa l'IVA al cliente e acquisisce il diritto a recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione (per comodità può essere emessa una nota di accredito di sola IVA ai sensi dell'art. 38-quater, co. 2, del D.P.R. 633/72) nel registro di cui all'articolo 25 (registro acquisti). Tale annotazione non dovrà, tuttavia, coinvolgere la compilazione del quadro VF (acquisti) bensì il rigo VE24.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23	TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)			,00		IVA	,00
	VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					- IVA	,00
	VE25	TOTALE (VE23± VE24)						,00



Nel caso in cui la restituzione (nei termini) della fattura, avvenga dopo il 31/12, l'IVA restituita e recuperata dovrà essere indicata nel rigo VE24 dell'anno successivo.

Ravvedimento splafonamento IVA senza intervento del fornitore

Nel caso di **splafonamento da parte dell'esportatore abituale** (acquisti in sospensione d'imposta in misura superiore al plafond disponibile), il rigo VE24 va utilizzato anche quale "posta di debito" nella quale indicare l'IVA regolarizzata mediante la procedura dell'autofattura (senza coinvolgere cioè i fornitori che hanno emesso le fatture in art. 8, lett. c sulla base delle dichiarazioni d'intento ricevute).



Per maggiori approfondimenti ed esemplificazioni si rinvia a quanto indicato nel contesto del capitolo dedicato al quadro VC.

Arrotondamenti

Nel **rigo VE24** (segno + o – a seconda dei casi) vengono altresì indicate le differenze dell’IVA relativa alle operazioni attive risultante dai registri IVA (vendite e/o corrispettivi) rispetto a quella che risulta dal rigo VE23 colonna 2. L’eventuale differenza è normalmente generata dai seguenti elementi:

- arrotondamenti d’imposta operati in fattura (art. 21, comma 2, lett. 1);
- imposta indicata in fattura in misura superiore a quella reale (art. 21, comma 7) in ordine alla quale non sia stata annotata la variazione in diminuzione;
- arrotondamenti all’unità di euro operati in dichiarazione;
- differenza derivante dalla presenza di variazioni in diminuzioni con aliquote non più presenti nel modello.

SEZIONE 4 - ALTRE OPERAZIONI

La **sezione 4** è dedicata ad accogliere le “**altre operazioni**” che, a vario titolo, non comportano l’esposizione di imposta in fattura, ma che rappresentano comunque **operazioni rilevanti ai fini della determinazione del volume d’affari**.

Sez. 4 - Altre operazioni		Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1	,00
	Esportazioni		Cessioni intracomunitarie		
VE30	2	,00	3		
	Cessioni verso San Marino		Operazioni assimilate		
	4	,00	5		
VE31 Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento					
VE32 Altre operazioni non imponibili					
VE33 Operazioni esenti (art. 10)					
VE34 Operazioni non soggette all’imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies					
1					
,00					
VE35 Operazioni con applicazione del reverse charge					
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero		Cessioni di oro e argento puro			
2	,00	3	,00		
Subappalto nel settore edile		Cessioni di fabbricati			
4	,00	5	,00		
Cessioni di telefoni cellulari		Cessioni di microprocessori			
6	,00	7	,00		
Prestazioni comparto edile e settori connessi		Operazioni settore energetico			
8	,00	9	,00		
VE36 Operazioni non soggette all’imposta effettuate nei confronti dei terremotati					
Operazioni effettuate nell’anno ma con imposta esigibile in anni successivi					
art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012					
2					
,00					
VE37					
VE38 Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell’art. 17-ter					
VE39 (meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015					
VE40 (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni					

Dettaglio di casella 1

VE34 – Operazioni extraterritoriali
(solo se soggette a obbligo fatturazione)

VE35 casella 2 –
Compresa nuova estensione ai pallet “recuperati”

VE35 casella 8 –
Nuove ipotesi reverse art. 17. co.6 lett. a-ter

VE35 casella 9 –
Nuove ipotesi reverse art. 17. co.6 lett. d-bis, d-ter, d-quater

Dettaglio di casella 1

VE37 casella 1 –
IVA differita (no split) verso enti pubblici e cash accounting

VE 37 casella 2 –
Di cui cash accounting

VE 38 – Operazioni in split payment verso enti pubblici

Operazioni nei rapporti con l'estero

Le operazioni in esportazione e le altre operazioni assimilate che generano **plafond per gli esportatori abituali** vanno indicate nel **rigo VE30**.

Dal 2009 (modello IVA 2010) nel rigo VE30 vengono altresì richieste **alcune informazioni di dettaglio**.

Tali informazioni (in passato collocate nel quadro VA) fino al 2013 riguardavano solo una parte (di cui) delle operazioni complessivamente collocate nel rigo VE30. Dal 2014 (IVA 2015) è stata introdotta la casella 5 “Operazioni assimilate” (da intendersi “altre” operazioni assimilate alle esportazioni diverse da quelle richieste nelle altre caselle dello stesso rigo).

Il **rigo VE31** è dedicato esclusivamente alle forniture interne verso cessionari/committenti esportatori abituali che hanno rilasciato la **dichiarazione d'intento** (queste operazioni non creano plafond).

Nel **rigo VE32** trovano, infine, collocazione le altre operazioni legate ai rapporti con l'estero.

Dal 01/01/2013 concorrono a formare il volume d'affari tutte le operazioni non territoriali soggette ad obbligo di fatturazione ai sensi del nuovo art. 21 co. 6-bis. Tali operazioni vanno collocate nel rigo VE34.



Come già evidenziato nel paragrafo “**operazioni extraterritoriale e detrazione**” (parte iniziale del capitolo), le istruzioni dal modello IVA 2015 puntualizzano l'impatto, in dichiarazione, della previsione di cui all'art. 19 co.3 lett. b) in base alla quale l'indetraibilità dell'IVA relativa ad acquisti afferenti ad operazioni attive non soggette (art. 19 co.2) non si applica alle “operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione”. A tal riguardo com'è stato evidenziato nella tavola sinottica, i pro ratisti, trovano nel rigo VF34 la nuova casella 8 dedicata ad evidenziare quella parte delle operazioni extraterritoriali di rigo VE34 che, di converso, non darebbero diritto alla detrazione se effettuate in Italia.



Tavola riepilogativa delle operazioni attive con l'estero

Riteniamo utile proporre in forma tabella l'elencazione delle operazioni connesse con l'estero che trovano collocazione nei righe da VE30 a VE32 o nel rigo VE39.

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. IVA 2016)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
1) Esportazioni dirette	Art. 8, co. 1, lett. a) D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.2	SI
2) Esportazione triangolare (IT1 vende a IT2 ed esporta su incarico di IT2)	Art. 8, co. 1, lett. a) D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.2	SI (2)
2a) Triangolare nazionale in esportazione - rapporto fra IT2 e cliente estero	Art. 8, co.1, lett. a) DPR 633/72	VE30 c.1	VE30 c.2	SI (2)
2b) Triangolare nazionale in esportazione - rapporto fra IT1 e IT2	Art. 8, co.1, lett. a) DPR 633/72	VE30 c.1	VE30 c.5	SI (2)
3) Esportazioni indirette	Art. 8, co. 1, lett. b) D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.2	SI

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. IVA 2016)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
4) Forniture nei confronti di esportatori abituali che hanno rilasciato la dichiarazione d'intento	Art. 8 lett. c) D.P.R. 633/1972	VE31	NO	NO
5) Esportazioni verso S.Marino	Art. 71 D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.4	SI
6) Esportazioni verso Città del Vaticano	Art. 71 D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.5	SI
7) Cessioni a basi Nato, ambasciate, ecc.	Art. 72 D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.5	SI
8) Cessioni di beni e prestazioni di servizi (purché territoriali) assimilate alle esportazioni effettuate nell'esercizio dell'attività propria d'impresa	Art. 8-bis D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.5	SI
9) Servizi (purché territoriali) internazionali o connessi con gli scambi internazionali	Art. 9 D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.5	SI
10) Cessione intracomunitaria di beni, comprese: - triangolare comunitaria promossa da soggetto appartenente ad altro stato UE (IT vende a EL e consegna su incarico a DE); - triangolare comunitaria promossa da soggetto nazionale (EL vende a IT che vende a DE designato da IT al pagamento dell'IVA; EL consegna o spedisce direttamente a DE su incarico di IT)	Art. 41 D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.3	SI (2)
11a) Triangolare nazionale verso UE – rapporto fra IT1 e IT2	Art. 58 D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.5	SI (2)
11b) Triangolare nazionale verso UE – rapporto fra IT2 e cliente UE	Art. 41 D.L. 331/93	VE30 c.1	VE30 c.3	SI (2)
12) Servizi generali resi a committenti soggetti passivi UE, non territoriali, ma soggetti ad obbligo di fatturazione ai sensi dell'art. art. 21, co. 6, del D.P.R. 633/1972 Esempio: lavorazioni, riparazioni, ... su beni mobili; prestazioni di trasporto; servizi accessori ai trasporti; intermediazioni, altri servizi "generali"	Art. 7-ter, co. 1, lett. a) D.P.R. 633/1972	VE34 Dal 01/01/2013, concorre al V.A.	NO	NO
13) Servizi generali resi a committenti soggetti passivi extra UE, non territoriali Esempio: lavorazioni, riparazioni, ... su beni mobili; prestazioni di trasporto; servizi accessori ai trasporti; intermediazioni, altri servizi "generali"	Art. 7-ter, co. 1, lett. a) D.P.R. 633/1972	VE34 Dal 01/01/2013, concorre al V.A.	NO	NO

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 4 - Altre operazioni

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. IVA 2016)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
14) Altri servizi “speciali” laddove risultino non territoriali e soggetti ad obbligo di fatturazione ex art. 21, co. 6-bis Esempio: servizio su immobile extra UE	Art. 7-quater Art. 7-quinquies Art. 7-sexies Art. 7-septies D.P.R. 633/1972	VE34 Dal 01/01/2013, concorre al V.A.	NO	NO
15) Esportazione di beni prelevati da un deposito IVA (trasporto o spedizione fuori UE)	Art. 50-bis, co. 4, lett. g) D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.2	SI
16) Cessioni intra-Ue di beni prelevati da un deposito IVA (trasporto o spedizione in un altro paese Ue)	Art. 50-bis, co. 4, lett. f) D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.3	SI
17) Margine relativo a cessioni effettuate ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972	Art. 37 D.L. 41/1995	VE30 c.1	VE30 c.2	SI
18) Margine relativo a cessioni effettuate ai sensi dell'art. 71 del D.P.R. 633/1972 verso S. Marino	Art. 37 D.L. 41/1995	VE30 c.1	VE30 c.4	SI
19) Margine relativo a cessioni effettuate ai sensi dell'art. 8-bis, 38-quater, 71 (Città del Vaticano) e 72 del D.P.R. 633/1972	Art. 37 D.L. 41/1995	VE30 c.1	VE30 c.5	SI, tranne 38-quater
20) Differenza dei corrispettivi che non costituisce margine relativo alle operazioni di cui ai punti 17, 18 e 19	Art. 37 D.L. 41/1995	VE32	NO	NO
21) Cessioni intra-Ue di prodotti agricoli ed ittici, anche se non compresi nella Tabella A parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'art. 34 del D.P.R. 633/1972	art. 51 D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.3	SI
22) Cessioni a viaggiatori extracomunitari con sgravio immediato	Art. 38-quater, co. 1, D.P.R. 633/1972	VE32	NO	NO
23) Cessione di beni in transito o soggetti a vigilanza doganale	Art. 7-bis, co. 1, e 21, co. 6, D.P.R. 633/1972	VE32	NO	NO
24) Altre cessioni di beni carenti del requisito territoriale laddove soggetti ad obbligo di fatturazione ex art. 21 co. 6-bis Esempio: vendita beni viaggianti extra UE	Art. 7-bis co. 1 D.P.R. 633/1972	VE 34 Dal 01/01/2013, Si V.A.	NO	NO
25) Cessioni di beni destinati ad essere introdotti in depositi IVA	Art. 50-bis, co. 4, lett. c) e d) del D.L. 331/1993	VE32	NO	NO

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. IVA 2016)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
26) Cessioni di beni custoditi in un deposito IVA e prestazioni di servizio aventi ad oggetto beni ivi custoditi	Art.50-bis, co. 4, lett. e) e h) del D.L. 331/1993	VE32	NO	NO
27) Trasferimenti da un deposito IVA ad un altro	Art. 50-bis, co. 4, lett. i) del D.L. 331/1993	VE32	NO	NO
28) Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate ad organizzazione dello Stato od O.N.G. riconosciute ai sensi della L. 49/1997, che provvedono ad effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari;	Art. 14 L. n.49/1987 e D.M. 10/03/1988	VE32	NO	NO
29) Corrispettivi delle prestazioni di servizio rese fuori della UE da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale dell'art. 74-ter	D.M. 340/1999	VE32	NO	NO
Note (1) Solo nel caso di operazioni onerose. (2) Nel caso di triangolazione: IT1 realizza plafond libero; IT2 una parte di plafond libero ed una parte di plafond vincolato.				

Casi di disallineamento fra cessioni intracomunitarie di beni risultanti dal modello Intrastat e casella 3 del rigo VE30

Nel **rigo VE30, casella 3**, vanno evidenziate le **cessioni intracomunitarie non imponibili** ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993. Tale collocazione riguarda anche la **fatturazione degli acconti** (la cui emissione di fattura, dal 2013, non è obbligatoria ma, laddove emessa, è soggetta ad obbligo di registrazione). Nel modello Intra 1-bis non vanno indicati gli acconti, bensì la cessione rileva per l'**intero importo** (acconto + saldo) nel periodo di consegna o spedizione dei beni (art. 50, comma 7, del D.L. 331/1993).

Se la consegna o spedizione definitiva e la conseguente fatturazione a saldo non avviene entro il 31 dicembre dello stesso anno dell'acconto, si verifica una **sfasatura** fra il dato risultante dal citato rigo della dichiarazione annuale ed il totale delle cessioni intracomunitarie risultante dagli Intrastat.

Analoga situazione si verifica nel caso di fatturazione anticipata dell'intero corrispettivo, salva l'ipotesi di fatturazione anticipata legata a motivi tecnico aziendali nel qual caso è ammesso anticipare l'inclusione dell'operazione nel modello Intrastat relativo al mese di registrazione della fattura (C.M. 73/E/1994 § 10.4).

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 4 - Altre operazioni

Casistica		Momento di effettuazione	Termini emissione fattura attiva	Termini registrazione fattura (art. 23)	VE30, c.3	Periodo di riferimento Intra 1-bis
1	Pagamento di acconto in anticipo rispetto al caso 4 (es.: 27/12/2015)	Irrilevante	/	/	/	/
2	Fatturazione dell'intero corrispettivo in anticipo rispetto al caso 4 (es.: 27/12/2015)	27/12/2015	27/12/2015	Entro 15 gg e <u>con riferimento</u> alla data di emissione	2015	Gennaio 2016 (1)
3	Emissione anticipata fattura per motivi "tecnico-aziendali" diversi dai casi 1 e 2 (es.: 27/12/2015)	27/12/2015	/	Entro 15 gg e <u>con riferimento</u> alla data di emissione	2015	Dicembre 2015 (2)
4	Consegna o spedizione beni con DDT al cessionario (es.: 04/01/2015)	04/01/2015	15/02/2015	Entro data di emissione e <u>con riferimento</u> al mese di consegna o spedizione dei beni	2015	Gennaio 2015 (3)

(1) Periodo di consegna o spedizione dei beni (art. 50 co. 7 D.L. 331/1993 e art. 4 D.M. 22/02/2010).

(2) Periodo in cui è registrata (o doveva essere registrata) la fattura (C.M. 73/E/1994 p. 10.4).

(3) Periodo di registrazione della fattura o in cui è soggetta a registrazione (D.M. 27/10/2000).

“Differenza” delle operazioni nel regime del margine

Con riferimento alla normativa sul regime del margine per i beni usati ai sensi del D.L. 41/1995 va precisato che le cessioni interessate da questa normativa trovano collocazione nel rigo VE32 per la sola **parte non soggetta ad IVA** (c.d. differenza).

VE32 Altre operazioni non imponibili

,00

Il margine (positivo) va, invece, collocato:

- nella sezione 2, distinto fra imponibile ed IVA, per le cessioni imponibili interne o intracomunitarie;
- nel rigo VE30, nel caso di operazioni in esportazione (vedi caso 17,18 e 19 nella tabella del paragrafo precedente).

VE 33 – OPERAZIONI ESENTI (ART. 10)

VE33 Operazioni esenti (art. 10)

,00

Vanno indicate nel rigo VE33 **tutte le operazioni attive esenti IVA** ai sensi dell'art. 10, siano esse:

- relative a soggetti che svolgono esclusivamente operazioni esenti che, dal lato passivo degli acquisti generano l'indetraibilità totale dell'imposta (art. 19, comma 2);
- relative a soggetti che svolgono sia attività esenti (operazioni abituali o sistematiche) che attività imponibili o assimilate che, dal lato passivo degli acquisti, generano, pro-rata generale di detrazione (combinato disposto art. 19, comma 5 e 19-bis);
- operazioni esenti svolte in via occasionale oppure operazioni esenti esclusivamente previste dai numeri da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili. Trattasi di operazioni che non danno origine a limitazioni da pro-rata generale, ma di eventuali indetraibilità totale (art. 19, comma 2) o pro-quota (art. 19, comma 4) dei singoli acquisti specificatamente utilizzati rispettivamente per l'effettuazione delle citate operazioni esenti (afferenza) oppure promiscuamente anche per finalità private o destinate a finalità estranee;
- cessioni di beni esenti ai sensi dell'art. 10, comma 27-quinquies (relative a beni per i quali l'IVA all'acquisto o importazione non è stata totalmente detratta per effetto delle limitazioni di cui agli art. 19, 19-bis1 e 19-bis2), che non generano problemi di pro-rata, vuoi perché spesso rappresentano operazioni occasionali relative a cessioni di beni ammortizzabili, vuoi perché vengono espressamente espunte dal calcolo del pro-rata (art. 19-bis).



I contribuenti per i quali ha avuto effetto, per l'anno 2015, la **dispensa di cui all'art. 36-bis dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti**, devono indicare in nel rigo VE33 esclusivamente le eventuali operazioni di cui ai numeri 11, 18 e 19 dell'art. 10 (per le quali resta in ogni caso fermo l'obbligo di fatturazione e registrazione).

Correlazioni con il quadro VF

La compilazione del rigo VE33 determina necessariamente il coinvolgimento del **quadro VF**, come di seguito schematizzato:

- compilando semplicemente il rigo VF53 nel caso in cui le operazioni esenti indicate nel rigo VE33 siano svolte esclusivamente in via occasionale ovvero riguardino unicamente le operazioni di cui ai numeri da 1 a 9 dell'art. 10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili;
- compilando la sezione 3-A del quadro VF, negli altri casi (si rinvia per maggiori dettagli al capitolo dedicato al quadro VF).

Tipologia delle operazioni effettuate	Modalità di compilazione della sezione riservata alle operazioni esenti
Esclusivamente operazioni esenti	esonero dalla presentazione della dichiarazione (nel caso in cui la dichiarazione venga comunque presentata compilare il rigo VF32)
Operazioni esenti ed operazioni imponibili con contabilità unificata (PRO-RATA)	1 modulo con compilazione dei righe VF34, VF35, VF36 e VF37

Tipologia delle operazioni effettuate	Modalità di compilazione della sezione riservata alle operazioni esenti
Operazioni esenti ed operazioni imponibili con contabilità separata	1 modulo per operazioni esenti con compilazione rigo VF32 1 modulo per operazioni imponibili
Esclusivamente operazioni esenti con opzione art. 36-bis	esonero dalla presentazione della dichiarazione (nel caso in cui la dichiarazione venga comunque presentata compilare il rigo VF33)
Operazioni esenti con opzione art. 36-bis ed operazioni imponibili con contabilità unificata	1 modulo con compilazione del rigo VF33
Operazioni esenti con opzione art. 36-bis ed operazioni imponibili con contabilità separata	1 modulo per operazioni esenti con compilazione rigo VF33 1 modulo per operazioni imponibili
Operazioni imponibili e operazioni esenti occasionali ovvero di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa (NO PRO-RATA)	1 modulo con compilazione del rigo VF53
Operazioni esenti ed operazioni imponibili occasionali (NO PRO-RATA)	1 modulo con compilazione: - dei righe VF31 e VF37 in presenza di acquisti relativi alle operazioni imponibili occasionali; - del rigo VF53, casella 2, in mancanza di acquisti imputabili alle operazioni imponibili occasionali.


Tavola riepilogativa del trattamento IVA delle locazioni di fabbricati

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 10, comma 8, del D.P.R. 633/1972 nonché alla voce n. 127-duodevices della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, **dal 26/06/2012**, viene previsto che, fermo restando il naturale regime di esenzione, il locatore soggetto IVA ha la **possibilità di optare**, nel relativo atto, per l'applicazione dell'imposta (10% o 22% a seconda dei casi) nelle seguenti situazioni:

- **locazione di fabbricati abitativi** da parte di imprese costruttrici degli stessi o di imprese che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero ex art. 3, comma 1, lett.c), d) ed f), del D.P.R. 380/2001;
- **locazione di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali** come definiti dal D.M. 22/4/2008;
- **locazione di fabbricati strumentali** che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Le novità possono essere meglio colte dal seguente confronto fra vecchio e nuovo regime:

Casistica locazione		Trattamento fino al 25/6/2012	Trattamento dal 26/6/2012
Fabbricati abitativi	Casi diversi da quelli che seguono	Esenzione IVA ex art. 10 n. 8 (registro 2%)	Esenzione IVA ex art. 10 n. 8 (registro 2%)
	Locati da imprese di costruzione/ripristino per casi diversi da quelli che seguono	Come sopra	- Il regime naturale è l'esenzione (registro 2%) - ma l'impresa di costruzione/ripristino può optare, in atto, per l'applicazione dell'IVA (registro fisso € 67) ¹⁵
	Attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata ¹⁶	Esenzione IVA ex art. 10 n. 8 (registro 2%)	Come sopra
		Possibilità di optare, in atto, per IVA al 10% nel caso di contratti di durata non inferiore a 4 anni (registro € 67)	
	Destinati ad alloggi sociali ex D.M. 22/4/2008 ¹⁷	Esenzione IVA (registro 2%)	Invariato
		Possibilità (dal 24/1/2012) di optare, in atto, per IVA al 10% (registro € 67)	
Fabbricati strumentali non suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni	Locazione nei confronti di un soggetto che non detrae l'IVA per più del 25%	Assoggettamento ad IVA 21% obbligatorio (il conduttore deve dichiarare nel contratto la % di detrazione) (registro 1%)	Il regime naturale è l'esenzione ex art. 10 n. 8 Il locatore può sempre optare, in atto, per l'applicazione dell'IVA (registro 1%)
	Conduttore non soggetto IVA	Assoggettamento ad IVA 21% obbligatorio (registro 1%)	
	Conduttori diversi da quelli sopra elencati	Esenzione da IVA ex art. 10 n. 8 (registro 1%)	
		Assoggettamento ad IVA previa opzione nel relativo atto, da parte del locatore (registro 1%)	

¹⁵ La C.M. 22/E/2013 chiarisce che nel caso in questione la misura dell'imposta fissa è di € 67 e non di € 168 dissipando i dubbi sollevati da parte della dottrina e "cavalcati" da alcuni Uffici dell'Agenzia.

¹⁶ Fino al 23/1/2012 era prevista (non come opzione ma come regime naturale) l'applicazione dell'IVA agevolata al 10% per le sole locazioni di immobili di civile abitazione effettuate in esecuzione di programmi di edilizia abitativa convenzionata da parte delle imprese che li hanno costruiti/ristrutturati.

¹⁷ La possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA anche nel caso di locazione di immobili abitativi destinati ad alloggi sociali (c.d. housing sociale) era stata già introdotta con effetto dal 24/1/2012 ad opera dell'art. 57 del D.L. 57/2012. Il D.M. 22/4/2008 considera "alloggio sociale" "l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato". In particolare, come precisato nella C.M. 22/E/2013, rientrano nella predetta definizione gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione permanente ovvero temporanea per almeno otto anni, a canone calmierato rispetto al libero mercato, o alla vendita.

Come si può notare, le novità più significative in vigore dal 26/6/2012 sono le seguenti:

1. le imprese di costruzione/ristrutturazione hanno sempre la possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA nella locazione di fabbricati abitativi e non più limitatamente alle ipotesi di edilizia convenzionata o housing sociale (con l'opzione per l'IVA si evitano le limitazioni da pro-rata e l'eventuale rettifica della detrazione);
2. per gli immobili strumentali per natura il regime naturale è sempre l'esenzione ed è sempre possibile optare per l'IVA. Ciò significa che, diversamente dal passato, per tali locazioni è prevista l'esenzione (salvo opzione per l'IVA) anche in presenza di conduttori che hanno pro rata limitato oppure che non sono soggetti passivi.¹⁸



Per i problemi di diritto transitorio relativi ai contratti in corso al 26/6/2012, si rinvia ai chiarimenti contenuti nella C.M. 22/E/2013.



Tavola riepilogativa del trattamento della cessione di fabbricati

Il decreto crescita ha (finalmente) messo mano anche ai numeri 8-bis e 8-ter dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972 consentendo, all'impresa di costruzione (o ripristino), di applicare sempre l'IVA (a seconda dei casi per obbligo o per opzione) a prescindere dal tempo trascorso rispetto all'ultimazione, sia per i fabbricati abitativi che per quelli strumentali. **Dal 26/6/2012**, la normativa aggiornata prevede, infatti:

- l'applicazione naturale dell'IVA per le **cessioni** sia di abitazioni che di fabbricati strumentali per natura **effettuate da imprese costruttrici o ristrutturatrici** nel termine di 5¹⁹ anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- l'applicazione del regime naturale di **esenzione, negli altri casi** (quindi anche oltre i 5 anni per le imprese di costruzione), **salvo** la possibilità, in occasione dell'atto di cessione, di **optare per l'applicazione dell'IVA**:
 - per l'impresa di costruzione/ripristino (solo per queste) di fabbricati abitativi;
 - per l'impresa cedente (costruttrice o non) di fabbricati strumentali per natura.

Contestualmente è stato altresì modificato l'art. 17, comma 1, lett. a-bis) del D.P.R. 633/1972, con la previsione dell'applicabilità del **meccanismo del reverse charge** per i casi in cui il cedente abbia **optato per l'imponibilità** dell'operazione (anche se si tratta di fabbricati abitativi) e l'acquirente sia (ovviamente) un soggetto passivo IVA.



Cessione di fabbricato non ultimato

La cessione di fabbricati su cui sono stati realizzati lavori non ancora ultimati è da ritenersi esclusa dall'ambito applicativo del comma 1, n. 8-bis e n. 8-ter dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972 e deve pertanto essere, in ogni

¹⁸ È stato unificato in 5 anni il termine precedentemente previsto in 4 anni per i fabbricati strumentali ed in 5 per quelli abitativi.

¹⁹ Erano 4 anni fino al 31/12/2010 prima della modifica introdotta dall'art. 1, co. 86, della L. n. 220/2010.

caso, assoggettata ad IVA, a prescindere dalla destinazione catastale dell'immobile stesso (C.M. 12/E/2007 e R.M. n. 91/E/2007).

Deve trattarsi ovviamente di immobile che al momento della cessione sia effettivamente in fase di ristrutturazione, nel senso che su di esso siano stati concretamente eseguiti **interventi significativi** (ancorché parziali), il cui completamento si rende necessario per rendere il fabbricato idoneo al suo materiale utilizzo (R.M. 91/E/2007).

In merito all'individuazione della data di ultimazione, si precisa quanto segue:

- l'immobile si considera ultimato quando interviene da parte del direttore di lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. 380/2001 (C.M. 28/E/2005 e C.M. n. 12/E/2007 §10);
- l'immobile si deve ritenere altresì ultimato, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico, anche quando è concesso in uso a terzi con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile poiché si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzioni o di ristrutturazione completata (C.M. 12/E/2007 §10).
- come precisato dall'Agenzia (C.M. 12/E/2007) non possono essere considerati ai fini fiscali immobili in costruzioni le seguenti situazioni:
- semplice richiesta di autorizzazioni amministrative all'esecuzione dell'intervento di ristrutturazione;
- richiesta o rilascio del permesso di costruire o presentazione della denuncia di inizio attività senza che sia stato dato inizio al cantiere.

Le novità possono essere meglio colte dal seguente confronto fra vecchio e nuovo regime:

Casistica cessione fabbricati abitativi da soggetto IVA		Regime IVA fino al 25/6/2012	Regime IVA dal 26/6/2012
Fabbricati abitativi per casi diversi da quelli sotto indicati	Cessione da parte di costruttore o esecutore del ripristino	IVA per obbligo per cessioni entro 5 ¹⁹ anni dall'ultimazione Esenzione oltre 5 anni	IVA per obbligo (esposta in fattura) per cessioni entro 5 anni dall'ultimazione Esenzione, oppure possibilità di opzione per l'IVA (in atto) per cessioni oltre 5 anni (N.B. reverse charge nel caso di cessionario soggetto passivo)
	Altri casi	Esente IVA ex art. 10 n. 8-bis	Esente IVA ex art. 10 n. 8-bis

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 4 - Altre operazioni

Casistica cessione fabbricati abitativi da soggetto IVA	Regime IVA fino al 25/6/2012	Regime IVA dal 26/6/2012
Fabbricati abitativi in edilizia convenzionata	Dal 1/1/2011 al 23/1/2012 IVA per obbligo per impresa di costruzione/ripristino anche se ha ultimato gli interventi da più di 5 anni se entro tale termine sono stati locati per un periodo non inferiore a 4 anni Dal 24/1/2012 possibilità, per chiunque, di optare (in atto) per l'IVA se immobili locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia convenzionata ²⁰	Come sopra
Fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali ex D.M. 22/4/2008	Esenzione o, dal 24/1/2012, possibilità, per chiunque, di optare (in atto) per cessione con IVA ²¹	Possibilità, per chiunque, di optare (in atto) per l'IVA è stata reintrodotta dalla legge di conversione del decreto (in vigore dal 12/8/2012)

Casistica cessione strumentali per natura da soggetto IVA	Regime IVA fino al 25/6/2012	Regime IVA dal 26/6/2012
a) Cessione da parte dell'impresa costruttrice (o di ripristino)	Assoggettamento ad IVA obbligatorio (IVA esposta) per cessioni entro 4 anni dalla data di ultimazione	IVA per obbligo (esposta in fattura) per cessioni entro 5 anni dall'ultimazione Esenzione, oppure possibilità di opzione per l'IVA (in atto) per cessioni oltre 5 anni (N.B. reverse charge nel caso di cessionario soggetto passivo)
b) Cessione nei confronti di un soggetto che non detrae l'IVA per più del 25% (quando non si ricade nel punto a)	Assoggettamento ad IVA obbligatorio (il cessionario deve dichiarare in atto la % di detrazione) con il sistema del reverse charge ex art. 17, co. 6, lett. a-bis	Esenzione, oppure possibilità di opzione per l'IVA (in atto) (N.B. reverse charge nel caso di cessionario soggetto passivo)
c) Cessione nei confronti di un "privato" (quando non si ricade nel punto a)	Assoggettamento ad IVA obbligatorio	Esenzione, oppure possibilità di opzione per l'IVA (in atto)

²⁰ La facoltà di optare è stata introdotta con effetto dal 24/1/2012 dalle modifiche introdotte dall'art. 57 del D.L. n.1/2012. Precedentemente, per il caso in questione, il regime di imponibilità era obbligatorio.

²¹ Novità introdotta con effetto dal 24/1/2012 dalle modifiche introdotte dall'art. 57 del D.L. 1/2012.

Casistica cessione strumentali per natura da soggetto IVA	Regime IVA fino al 25/6/2012	Regime IVA dal 26/6/2012
d) Cedente (che non si trova nelle situazioni a), b) o c)) che opta per l'applicazione dell'IVA	Assoggettamento ad IVA previa opzione in atto di vendita, da parte del cedente. N.B con applicazione del reverse charge (dal 01/10/2007) se il cessionario è soggetto passivo	Esenzione, oppure possibilità di opzione per l'IVA (in atto) (N.B. reverse charge nel caso di cessionario soggetto passivo)
e) Casi diversi da quelli di cui sopra	Esenzione da IVA ex art. 10 n° 8-ter	

A seguito delle novità introdotte dalla norma in analisi, le **imprese di costruzione (o ripristino)** possono, così, sempre **evitare** i problemi di limitazione del pro-rata (e dell'eventuale rettifica della detrazione) applicando l'IVA sulla cessioni dei fabbricati costruiti (anche abitativi): obbligatoriamente se ceduti entro 5 anni dall'ultimazione; previa opzione in atto se ceduti oltre.

Anche se le citate novità rendono meno sentita la possibilità, si segnala che non è stata eliminata la facoltà introdotta dall'art. 57 del D.L. 1/2012 di **separare facoltativamente la contabilità IVA** (ex art. 36 ultimo periodo) distinguendo fra **locazioni e cessioni esenti** (che limitano il diritto alla detrazione) e **locazioni e cessioni imponibili** (che danno diritto alla detrazione)²².



Per i problemi di diritto transitorio relativi alle cessioni con acconti e/o preliminari pagati ante 26/6/2012 e atto notarile stipulato successivamente, si rinvia ai chiarimenti contenuti nella C.M. 22/E/2013.

VE 35 – OPERAZIONI CON APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

casella 2 – compresi pallet “recuperati” - Novità

Operazioni con applicazione del reverse charge		1
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro	,00
2	3	
Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati	
4	5	
Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di microprocessori	
6	7	
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico	
8	9	

somma del “dettaglio”

casella 8 e 9 – Novità

Nel **rigo VE35** vanno indicate, da parte del fornitore, le operazioni nazionali (cessioni interne) imponibili IVA con il sistema del **reverse charge**. L'IVA viene assolta, anziché con l'addebito in fattura da parte del fornitore, con il sistema dell'inversione contabile che obbliga il cessionario/committente operatore IVA ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'imposta (in base all'aliquota prevista per il bene/servizio).

²² Conferma, in tal senso, nella C.M. 22/E/2013 § 9.



Nelle operazioni nazionali il reverse charge trova applicazione esclusivamente nel caso in cui il **cessionario/committente sia operatore IVA**. Per le forniture rese a privati consumatori, l'imposta va, invece, addebitata dal fornitore.

Il totale delle operazioni fatturate in **inversione contabile** (cioè senza IVA esposta dal fornitore) va indicato nel campo 1. Le singole casistiche vanno, inoltre, dettagliate nei campi da 2 a 5. In particolare:

- nel **campo 2**, le cessioni di **rottami e altri materiali di recupero** di cui all'art. 74, commi 7 e 8 nonché le prestazioni di servizio dipendenti da contratti d'opera di appalto e simili che hanno per oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi;



Novità 2015 - Estensione reverse pallet "recuperati"

Dal 01/01/2015 (legge di Stabilità 2015) è stato integrato l'art. 74 co.7 estendo l'applicazione del reverse interno (nelle operazioni B2B) anche alla cessione (autonoma) di *"bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo"*. Nella risposta ad un interpello (914-112/2015), la DRE Campania dell'Agenzia delle Entrate ha confermato che per la cessione di bancali di legno (pallet) "usati" unitamente alla merce, si seguono le regole dell'accessorietà per cui il corrispettivo addebitato per la cessione dell'imballaggio ha lo stesso trattamento dell'operazione principale. In questo caso, quindi, non trova applicazione il reverse charge di cui all'art. 74 comma 7 del D.P.R. 633/72.

Nella C.M. 14/E/2015 (§ 3) la direzione centrale dell'Agenzia ha altresì precisato di essere dell'avviso che la disciplina dei "bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo" faccia riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo e cioè a tutte le fasi di rivendita successive alla prima a prescindere che il pallet sia stato utilizzato o meno. In altri termini l'Agenzia ha voluto precisare che l'unico soggetto (per le cessioni autonome) che non applica il reverse è il produttore nella cessione dei pallet nuovi. Infatti, poiché il bene è normalmente sottoposto al trasporto, magazzinaggio, selezione, etc. dalla cessione (autonoma) successiva (anche se il pallet non è mai stato utilizzato) trova applicazione l'inversione contabile ex art. 74 comma 7 poiché (dice l'Agenzia) il bene è di fatto recuperato a un ciclo successivo al primo.

- nel **campo 3**, talune **operazioni nel settore dei metalli preziosi** ed in particolare:
 - cessione di oro diverso da quello di investimento (c.d. "oro industriale") e le cessioni di argento puro (art. 15, comma 5);
 - cessioni di oro da investimento imponibili a seguito di opzione esercitata
 - intermediazioni collegate alle cessioni di oro da investimento;
- nel **campo 4**, le seguenti prestazioni nel **settore dell'edilizia**:
 - **prestazioni di subappalto** (o di sub contratto d'opera) rese nel **settore dell'edilizia** (art. 17, co. 6, lett.a);
 - **prestazioni di appalto** e prestazioni di servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria previste al Capo IV, Sezione I (artt. da 90 a 96), del D.Lgs. 163 del 2006 (Codice dei contratti pubblici

relativi a lavori, servizi e forniture) rese **nei confronti della Aexpo Apa e della Expo 2015 Spa** (D.M. 10/7/2012 e art. 46-ter, comma 3, del D.L. 69/2013);

- nel **campo 5**, talune **cessioni di fabbricati** (o porzioni di fabbricati) per le quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-bis
 ➤ per approfondimenti **vedi le tavole riepilogative** proposte a commento del rigo VE33;
- nel **campo 6** e **campo 7**, dedicato rispettivamente alla cessione nella fase che precede la distribuzione al dettaglio **di telefoni cellulari e di microprocessori** (combinato disposto art. 17, co. 6 lett. b) e c) del D.P.R. 633/1972 e autorizzazione comunitaria n. 2010/710/UE -GUUE 25/11/2010)
 ➤ per approfondimenti **vedi il capitolo** dedicato al quadro VJ, **rigo VJ15 e VJ16**.



Le cessioni dei beni di cui al campo 2, 3, 6 e 7 in uscita dall'Italia (esportazioni e cessioni intracomunitarie) non vanno indicate nel rigo VE35, bensì nel rigo VE30.

Operazioni nei confronti dei terremotati

VE36 Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati		,00
--	--	-----

Nel **rigo VE36** vanno indicate le **operazioni non soggette all'imposta**, effettuate in applicazione di determinate norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati.

Operazioni con IVA ad esigibilità differita e IVA per cassa

Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1		,00
VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
	2	di cui	←00	
VE38	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter			,00
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015			,00

Cash accounting in vigore dal 01/12/2012

Nel **rigo VE37** trovano collocazione le operazioni imponibili IVA effettuate e registrate nel 2015, ma la cui imposta **non** è divenuta esigibile entro il 31/12/2015. Trattasi dei seguenti due casi:

- operazioni di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972 (da indicare **solo nella colonna 1**).



Trattasi dell'**ordinario regime di esigibilità differita** all'atto dell'incasso che salvo opzione (con indicazione in fattura) per l'esigibilità immediata, trova applicazione nei seguenti casi:

- operazioni, verso gli **enti pubblici** indicati nella norma ²³ enti pubblici, diverse da quelle che, dal 01/01/2015, sono soggette a reverse charge o al nuovo split payment);
- cessioni di prodotti farmaceutici di cui alla voce 112 della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72;
- cessioni e prestazioni a soci/associati degli enti e associazioni non commerciali di cui all'art. 4, co.4, del DPR 633/72.



Split payment

Si richiama l'attenzione sul fatto che, dal 01/01/2015, per la maggior parte delle operazioni verso gli enti pubblici dell'art. 6 comma 5 non trova più applicazione l'IVA differita ma – laddove non prevalga il reverse charge – il regime di split payment (vedi oltre rigo VE38).

- operazioni di cui all'art. 32-bis del D.L. 83/2012 e al D.M. 11/10/2012 (da indicare **sia nella colonna 1** che, ai fini dell'evidenziazione, nel **“di cui” di colonna 2**) effettuate dai soggetti che hanno optato (dal 01/12/2012 oppure successivamente) per il nuovo regime dell'IVA per cassa (cash accounting) e che non sono state incassate entro fine anno.



Trattasi del **regime di cash accounting** in vigore dal 01/12/2012 a cui possono accedere, previa opzione basata sul comportamento concludente e da evidenziare nel quadro VO (vedi rigo VO15), i soggetti con volume d'affari fino ad 2.000.000 euro.

L'opzione vincola all'applicazione dell'IVA per cassa (versamento all'incasso o trascorso un anno) per tutte le operazioni attive imponibili (tranne quelle verso clienti privati, in reverse charge, non imponibili, verso enti pubblici nonché rientranti in regimi speciali di determinazione dell'imposta) e determina altresì la possibilità di esercitare la detrazione dell'IVA (sulle fatture passive) solo previo pagamento (o trascorso un anno).



Si ricorda che il previgente regime dell'IVA per cassa di cui all'art. 7 del D.L. 185/2008 e al D.M. 26/03/2009 in vigore dal 28/04/2009 è stato soppresso dal 01/12/2012 a seguito dell'entrata in vigore del nuovo regime del cash accounting.

²³ L'art. 6, co.5, del Dpr 633/72 richiama i seguenti enti: lo Stato, gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, le C.C.I.A.A., gli istituti universitari, le unità sanitarie locali, gli enti ospedalieri, gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza. Si precisa che tale elencazione è da ritenersi tassativa (R.M. n. 99/E del 30 luglio 2004 e R.M. n. 271/E del 28/09/2007).

Tranne l'evidenza in casella 2 delle operazioni rientranti nel regime di cash accounting, i due regimi attualmente vigenti presentano analoghe modalità compilative così sintetizzabili:

1. l'operazione concorre a determinare il volume d'affari nell'anno di effettuazione e registrazione, ma se entro il 31/12 dell'anno di effettuazione non si è verificato il presupposto per l'esigibilità, in luogo dell'ordinaria compilazione della sezione 1 o 2 delle operazioni imponibili, l'operazione va indicata nel **rigo VE37** (solo imponibile);
2. nell'anno successivo in cui si verifica il **presupposto per l'esigibilità**, l'operazione va collocata (ai fini del computo dell'IVA) nell'ordinaria sezione 1 o 2 relativa alle operazioni imponibili con IVA esigibile, ma al fine di evitare che una stessa operazione concorra, in anni diversi, alla formazione di più volumi d'affari, il relativo imponibile viene "stornato" tramite la contestuale compilazione (nell'anno di esigibilità) del rigo VE39 (che già riporta segno "meno").

Operazioni in split payment verso taluni enti pubblici

L'articolo 1, comma 629, lettera b L. 190/2014 (legge di Stabilità 2015) ha introdotto 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 ma versata all'Erario dall'ente pubblico acquirente/committente. Le norme sono contenute nel nuovo articolo 17-ter D.P.R. 633/1972 e nel D.M. 23/1/2015 (come modificato dal D.M. 20/2/2015). I principali chiarimenti di prassi in materia sono contenuti nelle CC.MM. n. 1 e 15/E del 2015.

VE38 Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter

,00

Il nuovo **rigo VE38** accoglie le operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) verso gli enti pubblici indicati nel nuovo **art. 17-ter** del D.P.R. 633/72 per le quali, con riferimento alle fatture emesse dal 01/01/2015 (D.M. 23/1/2015 e C.M. 1/E/2015), ha trovato applicazione il nuovo regime di *split payment*.



Enti verso i quali trova applicazione lo split payment

L'elenco degli enti destinatari del sistema dello split payment contenuto nell'art. 17-ter è analoga a quella dell'art. 6 comma 5 relativa all'esigibilità differita. L'Agenzia, tuttavia, ha precisato che considerato la differente ratio che ha ispirato il legislatore rispetto all'art. 6, oltre agli enti citati nella norma occorre considerare anche gli enti che siano "immedesimabili" nei soggetti dell'art. 17-ter in quanto qualificabili come "loro immediata e diretta espressione". Dalle CM 1 e 15/E del 2015 né è uscito un elenco così riassumibile:

- a) **Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato**, ancorché dotati di autonomia personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM). Tali soggetti, infatti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi (cfr. circolare del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato n. 16 del 20 marzo 2003 e parere dell'Avvocatura dello Stato n. 14720 del 5 febbraio 2001);
- b) **enti pubblici territoriali** (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico degli enti locali

(TUEL) di cui al D.Lgs. 267/2000. Si ritiene, inoltre, che siano riconducibili in tale categoria, anche gli altri enti locali indicati dall'articolo 2 del D.Lgs. 267/2000, ossia Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni. Si tratta, infatti, in tali casi, di enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, in relazione ad essi, si sostituiscono agli stessi Comuni associati. Una esclusione di tali enti dall'applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe di raggiungere pienamente l'obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l'attuazione della finalità antievasione della norma in commento;

- c) **Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.).** In base alle medesime considerazioni sopra svolte, al fine di garantire la finalità antievasione della norma in esame, devono ritenersi comprese in tale categoria anche le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, alle quali, peraltro, è obbligatoria l'adesione in forza della riforma recata dal D.Lgs. 23/2010;
- d) **istituti universitari;**
- e) **aziende sanitarie locali.** Atteso che in alcune Regioni sono stati costituiti appositamente degli enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche, si è dell'avviso che anche tali enti debbano essere ricondotti nell'ambito applicativo della norma in commento. Si tratta, infatti, di enti pubblici che si sostituiscono integralmente alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività di questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto, con la conseguenza che una loro esclusione renderebbe sostanzialmente inapplicabile, in tali casi, la norma stessa al settore in argomento;
- f) **enti ospedalieri,** ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;
- g) **enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);**
- h) **enti pubblici di assistenza e beneficenza,** ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);
- i) **enti pubblici di previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza).**

Applicando il citato criterio, l'Agenzia "estende" lo split payment anche:

- ai **Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi** che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato;
- ai **Consorzi di Bacino imbrifero montani** (articolo 31 D.Lgs. 267/2000), in quanto consorzi tra Enti locali obbligatori ai sensi della Legge 959/1953;
- ai **Consorzi interuniversitari** costituiti "per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate" (articolo 91 D.P.R. 382/1980).

Fra gli enti **esclusi** dal sistema delle split vi sono: gli Enti ed istituti di ricerca, gli Enti assicurativi (es. Inail); le Aziende speciali delle camere di commercio e gli enti pubblici economico operanti con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico; gli Ordini professionali, le Agenzie fiscali (entrate, dogane, monopoli, demanio), l'AGCOM, l'AGID, l'ARAN, l'ARPA, l'ACI, l'ISPO, la Banca d'ITALIA, il CONI.



Operazioni escluse dallo split payment

Ancorché le operazioni siano effettuate verso gli enti che entrano nel perimetro di applicazione dello split, la scissione del pagamento **non** trova applicazione nei seguenti casi:

- **compensi per i quali l'ente è debitore d'imposta ossia nel caso di operazioni soggette al reverse charge** ²⁴;
- **compensi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta o anche d'acconto (CM 6/E/2015 § 8.7);**
- **piccole spese dell'ente certificate tramite ricevuta fiscale, scontrino fiscale o altre modalità semplificate previste (C.M. 1/E/2015 e 15/E/2015);**
- **operazioni soggette a regimi speciali IVA come: regime monofasico art. 74, regime del margine; regimi speciali agricoltura; L. 398/91; intrattenimento e spettacoli viaggiatori (CM 15/E/2015).**



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Operazioni verso enti pubblici

L'elettricista Mario Bianchi ha realizzato, nel 2015, le seguenti operazioni verso alcuni enti pubblici:

1. **realizzazione di un impianto di illuminazione stradale** verso un comune per € 20.000 + IVA; per tale operazione ha emesso fattura indicando l'IVA e l'applicazione dello split payment (a prescindere dall'imputazione della sfera commerciale o istituzionale del Comune, infatti, il reverse non può trovare applicazione né ai sensi dell'art. 17 co.6 lettera a-ter), che attiene solo agli edifici, né ai sensi della lettera a) poiché non trova mai applicazione negli appalti né verso la stazione appaltante né verso eventuali general contractor);
2. **manutenzione dell'impianto elettrico del bar della palestra** gestita da un comune per € 1.000 + IVA; su indicazioni del comune che precisa che il servizio attiene allo svolgimento di una propria attività commerciale, è stata emessa fattura applicando l'inversione contabile ai sensi dell'art. 17 co.6 lett. a-ter);
3. **manutenzione dell'impianto elettrico degli uffici di una sede Inail** territoriale € 2.000 + IVA; per tale operazione viene emessa fattura con pagamento dell'IVA in rivalsa (l'Inail effettua l'acquisto ai fini istituzionali e non entra nel perimetro di applicazione);
4. **incasso ad aprile 2015 di una fattura di € 5.000 + IVA differita di € 1.100, emessa nel 2014**, per servizi resi alla Regione (per le fatture emesse prima del 01/01/2015 non trova applicazione né il reverse della lettera a-ter, né lo split payment).

²⁴ Se la fornitura (cessione o prestazione) rientra fra quelle individuate dalla disciplina del reverse charge (vedi ad esempio, art. 17, co. 6, lett. a-ter) e il cessionario/committente è uno dei soggetti della pubblica amministrazione cui fa riferimento la disciplina dello split payment di cui al nuovo articolo 17-ter, prevale l'inversione contabile se il committente sta acquisendo il servizio nell'ambito della sfera commerciale (C.M. 14/E/2015 § 4; C.M. 15/E/2014 § 2).

Qualora, invece, l'ente non è debitore d'imposta ai fini IVA, cioè non si tratta di acquisti che entrano nell'ambito applicativo del reverse charge o sono riferiti alla sfera istituzionale dell'ente, trova applicazione lo split payment.

Nel caso di acquisti promiscuamente destinati sia alla sfera commerciale sia a quella istituzionale (ad esempio pulizia dei locali) l'ente dovrà comunicare al fornitore la quota parte, determinata con criteri oggettivi, destinata alla sfera commerciale alla quale andrà applicato il regime del reverse charge; alla quota parte istituzionale torna invece applicabile lo split (C.M. 15/E/2014 § 2).

Il quadro VE del **modello IVA 2016** relativo all'anno 2015 va compilato come segue.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta			
	VE21		,00	4	,00
	VE22		,00	10	,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	7.000	22	1.540
	VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)	7.000		,00
	VE25	TOTALE (VE23± VE24)			1.540
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1		,00
	Esportazioni				
	Cessioni intracomunitarie				
	VE30	2	,00	3	,00
	Cessioni verso San Marino				
	Operazioni assimilate				
	VE31	4	,00	5	,00
	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento				,00
	Altre operazioni non imponibili				,00
	Operazioni esenti (art. 10)				,00
	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies				,00
	Operazioni con applicazione del reverse charge		1		1.000
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero		2		,00
	Cessioni di oro e argento puro		3		,00
	Subappalto nel settore edile		4		,00
	Cessioni di fabbricati		5		,00
	Cessioni di telefoni cellulari		6		,00
	Cessioni di microprocessori		7		,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi		8		1.000
	Operazioni settore energetico		9		,00
	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati				,00
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1		,00
	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012		2		,00
	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter				20.000
	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015				5.000
	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni				,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)	23.000		,00

Il regime del cash accounting

Il nuovo regime disciplinato dall'**art. 32-bis del D.L. 83/2012** (c.d. "*cash accounting*") è entrato **in vigore il 1° dicembre 2012** (data individuata dal D.M. 11/10/2012) e si differenzia, su molti aspetti, dalla disciplina del (previgente) art. 7 del D.L. 185/2008. Quest'ultima disposizione, peraltro, è stata espressamente abrogata con effetto dalla data di entrata in vigore del nuovo *cash accounting*.

Le novità di maggior impatto sono sicuramente legate:

- (i) alla **soglia di volume d'affari** entro la quale il contribuente può accedere (2 milioni di euro contro i precedenti 200.000 euro, con evidente allargamento della platea potenzialmente interessata);
- (i) al fatto che l'**opzione** vincola il contribuente (almeno per un **triennio**, salvo superamento soglia) ad applicare il regime per tutte le proprie operazioni, non solo attive, ma anche passive;
- (i) al fatto che l'opzione del fornitore non influenza (diversamente dal previgente regime) la tempistica per la **detrazione** del cessionario/committente.

In forza del rinvio operato dall'art. 32-bis, dal punto di vista normativo, la disciplina è completata da un decreto attuativo (**D.M. 11/10/2012**) e da un **Provvedimento** del Direttore dell'AdE (**n. 165764 del 21/11/2012**) che individua le modalità per esercitare l'opzione (comportamento concludente; indicazione in fattura dell'annotazione "IVA per cassa ex art. 32-bis del D.L. 83/2012; segnalazione dell'opzione del rigo VO15 della dichiarazione annuale IVA).

I primi commenti sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 44/E/2012.



Operazioni attive escluse dal cash accounting

Oltre che nei rapporti B2C e nelle operazioni con l'estero, esenti o in reverse charge, il regime rimane escluso, come in passato, per le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di determinazione applicazione dell'imposta. Si tratta delle stesse esclusioni già individuate dalla C.M. 20/E/2009 per il previgente regime e confermate dall'art. 4 del nuovo D.M. e dalla C.M. 44/E dalla quale emerge l'aggiunta del regime speciale dell'agricoltura, delle attività connesse e dell'agriturismo. Più nel dettaglio, l'elenco delle operazioni escluse è il seguente:

1. per le operazioni effettuate nei confronti di privati o di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa arti o professioni (sia residenti che non residenti).

N.B. Gli enti non commerciali che agiscono nell'esercizio d'impresa (anche se l'acquisto è parzialmente destinato all'attività istituzionale) sono esclusi dalla categoria dei privati.

Operazioni
con privati

2. operazioni effettuate nei confronti di cessionari/committenti tenuti ad assolvere l'imposta con il sistema del reverse charge (es. oro industriale ed argento, subappalti in edilizia, rottami, ecc);

Reverse charge

3. cessioni intracomunitarie, alle esportazioni (art. 8) e assimilate (art. 8-bis e 9);

Operazioni
non imponibili

4. alle operazioni di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 633/72 ossia alle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, alle cessioni di prodotti farmaceutici da parte di farmacisti e alle operazioni effettuate ai soci, associati o partecipanti da parte degli enti e delle associazioni non commerciali;

Operazioni
per le quali è
già prevista
l'esigibilità
differita
come regime
naturale

5. operazioni effettuate applicando i regimi speciali di determinazione dell'imposta. Tra queste la circolare ricorda:

- regime monofase di cui all'art. 74, co. 1, del D.P.R. 633/1972;
- regime del margine per i beni usati di cui all'art. 36 del D.L. 41/1995;
- regime delle agenzie di viaggio e turismo di cui all'art. 74-ter del D.P.R. 633/1972;
- regime per l'agricoltura e attività connesse di cui agli articoli 34 e 34-bis del D.P.R. 633/1972;
- regime dell'agriturismo di cui all'art. 5 della L. 413/1991.

Regimi
speciali

REGIMI DI CASSA A CONFRONTO		
IVA differita Art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972 (a regime) (1)	IVA di cassa ex art. 7 D.L. 185/2008 (dal 28/4/2009 al 30/11/2012) (2)	Nuovo <i>cash accounting</i> ex art. 32-bis D.L. 83/2012 (dal 01/01/2012)
Solo per operazioni verso gli enti pubblici (e cessioni prodotti farmaceutici effettuate da farmacisti)	Solo fornitori con volume affari non superiore ad 200.000 euro	Operatori con volume affari non superiore ad 2 milioni di euro
È un sistema naturale. Per disapplicarlo bisogna indicare in fattura “IVA ad esigibilità immediata”, altrimenti vale il differimento	Si opta sulla singola fattura altrimenti vale l'esigibilità immediata	L'opzione si concretizza con il comportamento concludente (è richiesta l'indicazione in fattura dell'annotazione “IVA per cassa art. 32-bis D.L. 83/2012” nonché la segnalazione dell'opzione del quadro VO) L'opzione vincola per almeno un triennio (salvo superamento soglie)
L'IVA sulle fatture attive va versata al momento dell'incasso. Se non c'è incasso, l'IVA non diventa mai esigibile	L'IVA sulle fatture attive va versata al momento dell'incasso o comunque entro un anno (salvo fallimento o altre procedure concorsuali del cliente o procedure esecutive individuali)	L'IVA sulle fatture attive va versata al momento dell'incasso o comunque entro un anno salvo fallimento o procedure concorsuali cliente (N.B. non vengono più richiamate le procedure esecutive individuali). Il versamento periodico è dato dalla differenza fra l'IVA attiva divenuta esigibile perché incassata (considerando anche quella non riscossa entro un anno) e quella detraibile perché pagata.
Il cessionario/committente (l'ente pubblico) può detrarre l'IVA solo previo pagamento	Il cessionario/committente può detrarre l'IVA solo previo pagamento o comunque trascorso un anno	Il cessionario/committente “ <i>no cash accounting</i> ” può detrarre l'IVA sulla base della fattura ricevuta, anche se non ancora pagata. Il “ <i>cash accounting user</i> ” detrae, invece, l'IVA solo se paga la fattura (oppure trascorso un anno)

(1) Le disposizioni dell'art. 6, co.5, non sono più efficaci per le fatture emesse dal 01/01/2015 verso gli enti pubblici laddove trovi applicazione il nuovo sistema dello split payment di cui all'art. 17-ter.

(2) Anche successivamente (in via transitoria) per le operazioni in corso al 30/11/2012.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Compilazione nel caso di *cash accounting*

Un contribuente con volume d'affari inferiore a € 2.000.000 ha optato per l'applicazione del *cash accounting* (art. 32 D.L. 83/2012). Nel corso del 2015 ha effettuato le seguenti operazioni attive:

- fatture nei confronti di enti pubblici per 10.000 + IVA in split payment;
- fatture per € 100.000 + IVA 22% nei confronti di altre imprese incassate nel corso del 2015 per € 80.000 mentre i rimanenti 20.000 sono stati incassati a gennaio 2016;

Senza che nel frattempo siano intervenute procedure esecutive individuali o concorsuali, in data 30/11/2015 è, inoltre, spirato un anno dall'effettuazione di una cessione con l'IVA di cassa effettuata il 30/11/2014 del valore di € 10.000 + IVA 22%. La citata fattura è stata incassata solo a febbraio 2016.

Il quadro VE del **modello IVA 2016** relativo al 2015 va compilato come segue.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta				
	VE21				
	VE22				
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE23 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)	80.000	,00	22	17.600
	VE24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
	VE25 TOTALE (VE23± VE24)				17.600
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	1			,00
	Esportazioni				
	Cessioni intracomunitarie				
	VE30	2		3	
			,00		,00
	Cessioni verso San Marino				
	Operazioni assimilate				
	VE31 Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento				,00
	VE32 Altre operazioni non imponibili				,00
	VE33 Operazioni esenti (art. 10)				,00
	VE34 Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies				,00
	Operazioni con applicazione del reverse charge	1			,00
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	2		3	
	Cessioni di oro e argento puro				,00
	VE35				
	Subappalto nel settore edile	4		5	
	Cessioni di fabbricati				,00
	Cessioni di telefoni cellulari	6		7	
	Cessioni di microprocessori				,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi	8		9	
	Operazioni settore energetico				,00
	VE36 Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati				,00
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1			20.000
	VE37	2			,00
	VE38 Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter				10.000
	VE39 (meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015				,00
	VE40 (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni				,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE23, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)	110.000	,00		

Gestione dell'IVA sospesa dei contribuenti forfetari 2016

I soggetti in regime ordinario IVA che a partire dall'anno d'imposta 2015 si avvalgono del **regime forfetario** di cui all'art. 1, co. 54.89, della L. 190/2014, devono tenere conto nella presente dichiarazione anche dell'imposta dovuta in relazione alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri soggetti indicati nell'art. 6, comma 5, e delle operazioni effettuate in base al regime di cash accounting di cui all'art. 32-bis del D.L. 83/2012 per le quali, al 31/12/2015, non si è ancora verificata l'esigibilità.

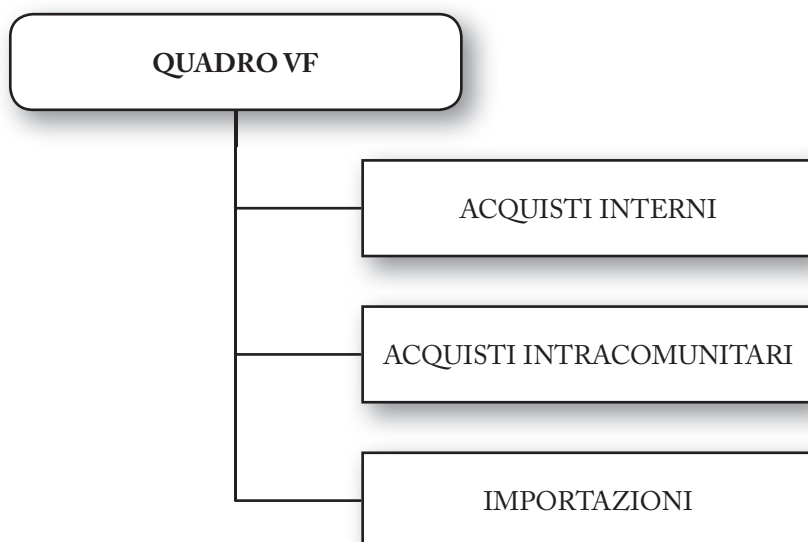
Tali operazioni devono essere indicate nei righi corrispondenti alle aliquote applicate e, nel caso in cui abbiano concorso a determinare il volume d'affari di anni precedenti, il relativo imponibile deve essere compreso nel rigo VE39.

QUADRO VF							
		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA	
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00	
	VF2		,00	4		,00	
	VF3		,00	7		,00	
	VF4		,00	7,3		,00	
	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF17, VF18 e VF19) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	7,5		,00
	VF6		,00	8,3		,00	
	VF7		,00	8,5		,00	
	VF8		,00	8,8		,00	
	VF9		,00	10		,00	
VF10		,00	12,3		,00		
VF11		,00	22		,00		
	VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00				
	VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00				
	VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00				
	VF15	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	1	,00			
		2	,00				
	VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00				
	VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00				
	VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00				
	VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1	,00			
		2	,00				
VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015	,00					
SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF21	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	,00			,00	
	VF22	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00	
	VF23	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)				,00	
		Imponibile	1		Imposta	2	
	Acquisti intracomunitari	,00			,00		
		Imponibile	3		Imposta	4	
	Importazioni	,00			,00		
		con pagamento IVA			senza pagamento IVA		
	Acquisti da San Marino	,00			,00		
	VF24	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):					
	VF25	Beni ammortizzabili Beni strumentali non ammortizzabili Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi Altri acquisti e importazioni	1	2	3	4	
		,00 ,00 ,00 ,00					
SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30	METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
		• agenzie di viaggio • beni usati • operazioni esenti • agriturismo	1	2	3	4	
SEZ. 3-A Operazioni esenti			Imponibile		Imposta		
	VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00	
	VF32	Se per l'anno 2015 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1				
	VF33	Se per l'anno 2015 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1				
		Dati per il calcolo della percentuale di detrazione					
		Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	1	,00	Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	2	,00
		Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	3	,00	Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	4	,00
	VF34	Operazioni non soggette di cui all'art. 74, co. 1	5	,00	Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	7	,00
		Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	8	,00			
		Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)	9				

Quadro VF

Il quadro VF si compone di **quattro sezioni**:

- **SEZIONE 1** - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni;
- **SEZIONE 2** - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino;
- **SEZIONE 3** - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione;
- **SEZIONE 4** - IVA ammessa in detrazione.



236

SEZIONE 1 - AMMONTARE DEGLI ACQUISTI EFFETTUATI NEL TERRITORIO DELLO STATO, DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI E DELLE IMPORTAZIONI

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	7		,00
	VF4	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF17, VF18 e VF19) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7,3		,00
	VF5		,00	7,5		,00
	VF6		,00	8,3		,00
	VF7		,00	8,5		,00
	VF8		,00	8,8		,00
	VF9		,00	10		,00
	VF10		,00	12,3		,00
	VF11		,00	22		,00
	VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00			
SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00			
	VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00			
	VF15	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi	1			
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2	,00			
	VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00			
	VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00			
	VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00			
	VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	1			
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2	,00			
	VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015	,00			



Suddivisione delle operazioni distinte per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione di cui agli appositi decreti per le cessioni di prodotti agricoli ed ittici compresi nella tabella A, parte 1[^], allegata al D.P.R. 633/72.

Righi da VF1 a VF11 – Acquisti e importazioni imponibili

In tali righi vanno evidenziati gli acquisti e le importazioni per i quali si è verificata l'esigibilità IVA ed è stato esercitato il **diritto alla detrazione** nel 2015 ⇒ indicazione di imponibile ed imposta, distinti per **aliquota** o **percentuale di compensazione**.



Arrotondamento all'unità di euro.

Vanno inseriti in questi righi:

- **Acquisti e importazioni di oro, argento puro, rottami e altri materiali di recupero ai quali è stato applicato il meccanismo del reverse charge.**

- **Acquisti di oro e argento puro**

L'art. 17, co. 5 D.P.R. 633/1972 prevede per gli acquisti di oro diverso da quello di investimento (oro, prodotti e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi), per gli acquisti di argento, in lingotto e grani, di purezza pari o superiore a 900 millesimi (art. 3, co. 10 della L. 7/2000) e per gli acquisti di oro da investimento per i quali è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA (art. 10 n. 11 D.P.R. 633/1972) l'applicazione del meccanismo del **reverse charge**.

Tale sistema si caratterizza per l'inversione del carico tributario: il cessionario diventa pertanto debitore dell'imposta in luogo del cedente.

Quest'ultimo emetterà pertanto la fattura senza IVA con l'annotazione "**inversione contabile**" e l'eventuale indicazione dell'art. 17, co. 5 D.P.R. 633/1972 ed il cessionario dovrà **integrare la fattura** con indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta; fattura che dovrà poi essere annotata nel registro delle fatture emesse (→ inserimento nel **quadro VJ** e non nel quadro VE) entro il mese di ricevimento, ovvero, anche oltre ma entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese e in quello degli acquisti (→ inserimento nel **quadro VF**).

- **Acquisti di rottami e materiali di recupero**

L'art. 74, co. 7 D.P.R. 633/1972 prevede per gli acquisti di rottami e altri materiali di recupero l'applicazione del meccanismo del **reverse charge**, con le stesse modalità descritte sopra.

☞ *Collegamento con altri quadri*

VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8	,00	,00
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)	,00	,00
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)	,00	,00

Nella tabella sottostante si riportano i righi da compilare in relazione alle diverse fattispecie di acquisti di rottami ex art. 74, co. 7 D.P.R. 633/1972.

<i>Acquisti all'interno</i>	VF11; VJ6
<i>Acquisti da San Marino</i>	VF11; VJ1; VF24 campo 6
<i>Acquisti intracomunitari</i>	VF11; VJ9; VF24 campo 1
<i>Importazioni</i>	VF11; VJ10; VF24 campo 3

- **Prestazioni di servizi ricevute in edilizia** alle quali è stato applicato il **meccanismo del reverse charge**.

Si tratta delle prestazioni di cui al co. 6 lett. a) dell'art. 17 D.P.R. 633/72 rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese, che svolgono l'attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, ovvero, nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Perché si applichi il meccanismo del **reverse charge**, ai sensi della lett. a) dell'art. 17, co. 6 del D.P.R. 633/72, è necessario che sussistano contemporaneamente i seguenti presupposti:

- **oggettivo**: l'operazione deve avere natura "edilizia". A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 37/E/2006, ha indicato un criterio rigidamente ancorato alla classificazione delle attività economiche "ATECOFIN 2004", individuando come attività edili quelle di cui alla sezione F ATECOFIN 2004 (rubricata "Costruzioni"). Si tratta dunque delle attività contrassegnate con il codice che ha come prime due cifre "45", ovvero:
 - lavori generali di costruzione;

- lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;
- lavori di installazione in esso dei servizi;
- lavori di completamento di un fabbricato.

Sono, inoltre, inclusi nella **sezione F** del codice ATECOFIN 2004 i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee:

- **contrattuale:** la prestazione deve essere resa al committente in forza di un rapporto giuridico riconducibile allo schema negoziale dell'appalto e assimilati.
- **ribaltamento di posizione contrattuale:** la prestazione deve essere resa ad un committente che a sua volta si è impegnato, nei confronti di un terzo, all'esecuzione della medesima prestazione sulla base di un rapporto giuridico.

Il soggetto (appaltatore o altro subappaltatore) che riceve la fattura senza applicazione dell'IVA, ai sensi della lett. a) dell'art. 17, co. 6 del D.P.R. 633/72, deve pertanto integrare il documento ricevuto applicando l'IVA con le aliquote dovute in relazione alla specifica natura delle prestazioni ricevute; annotare il documento integrato nel registro IVA delle vendite, di cui agli artt. 23 o 24 del D.P.R. 633/72, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese di emissione (→ inserimento nel **quadro VJ** e non nel quadro VE). Ai fini della detrazione dell'IVA, annotare il documento integrato anche sul registro IVA degli acquisti, di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/72 (→ inserimento nel **quadro VF**).

☞ *Collegamento con altri quadri*

VJ13 Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	,00	,00
--	-----	-----

• **Acquisti di fabbricati ai quali è stato applicato il meccanismo del reverse charge.**

Il meccanismo del **reverse charge** si applica, ai sensi dell'art. 17, co. 6 lett. a-bis), alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato ad uso abitativo e strumentale di cui ai nn. 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**.

In particolare, la normativa prevede:

- l'applicazione naturale dell'IVA per le cessioni, sia di abitazioni che di fabbricati strumentali per natura, effettuate da imprese costruttrici o ristrutturatrici nel termine di 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- l'applicazione del regime naturale di esenzione negli altri casi salvo la possibilità, in occasione dell'atto di cessione, di optare per l'applicazione dell'IVA:
 - per l'impresa di costruzione/ristrutturazione (solo per queste) di fabbricati abitativi;
 - per l'impresa cedente (costruttrice o non) di fabbricati strumentali per natura.

Contestualmente, l'art. 17, co. 6, lett. a-bis) del D.P.R. 633/72 prevede l'applicabilità del meccanismo del **reverse charge** per i casi in cui il cedente abbia optato per l'imponibilità dell'operazione (anche se si tratta di fabbricati abitativi) e l'acquirente sia (ovviamente) un soggetto passivo IVA.

☞ *Collegamento con altri quadri*

VJ4 Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)	,00	,00
---	-----	-----

• **Acquisti di telefoni cellulari ai quali è stato applicato il meccanismo del reverse charge.**

☞ *Collegamento con altri quadri*

VJ15 Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00	,00
--	-----	-----

• **Acquisti di microprocessori ai quali è stato applicato il meccanismo del reverse charge.**

☞ *Collegamento con altri quadri*

VJ16 Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)	,00	,00
--	-----	-----

• **Reverse charge acquisti telefoni cellulari e microprocessori**

È decorso dal **1° aprile 2011** l'obbligo di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (cd. reverse charge) alle cessioni di telefoni cellulari e di dispositivi a circuito integrato (microprocessori, circuiti integrati elettronici), per meglio contrastare le frodi e l'evasione fiscale.

La **circolare 23.12.2010, 59/E** e la **risoluzione 31.3.2011, 36/E** contengono importanti precisazioni e chiarimenti in merito al campo di applicazione della norma.

In particolare, la circolare ha chiarito che l'applicazione del meccanismo del **reverse charge** per i cessionari residenti in Italia si applica per quanto riguarda i personal computer soltanto ai componenti che costituiscono dispositivi a circuito integrato, come i microprocessori e le unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

L'Agenzia ha inoltre precisato che il **reverse charge** si applica per le **sole cessioni** di beni **effettuate nella fase distributiva**, e quindi non si applica alla fase del commercio al dettaglio. Sono inoltre escluse le cessioni dei beni effettuate da contribuenti minimi.

La risoluzione 36/E ha inoltre chiarito che sono escluse dal **reverse charge** (con conseguente applicazione della fatturazione ordinaria) le cessioni:

- effettuate dai **commercianti al minuto**, anche se l'acquirente è un soggetto passivo IVA;
- dei **componenti ed accessori dei telefoni cellulari**, ma solo quando non sono effettuate nel quadro dell'operazione principale di cessione del telefono cellulare, al fine di completare o integrare quest'ultima;
- effettuate da **soggetti diversi** dai commercianti al dettaglio, nelle ipotesi in cui siano accessorie alla fornitura del c.d. traffico telefonico.

Si considera, comunque, accessoria alla fornitura del c.d. traffico telefonico, anche la cessione di telefoni cellulari effettuata in sostituzione di altri telefoni già ceduti nell'ambito del medesimo rapporto principale di fornitura del c.d. traffico telefonico.

Con la **risoluzione 7.2.2012 n. 13**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sussiste l'obbligo di inversione contabile anche per le cessioni di dispositivi a circuito integrato.

• **Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi**

La Finanziaria 2015 ha esteso, a decorrere dal 1.1.2015, il reverse charge alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17 co. 6 lett. a-ter). Per approfondimenti si veda il commento del rigo VE35.

☞ *Collegamento con altri quadri*

VJ17 Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00	,00
--	-----	-----

• **Acquisti settore energia**

La Finanziaria 2015 ha esteso, a decorrere dal 1.1.2015, il reverse charge ai:

- d-bis) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva;
- d-ter) 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;
- d-quater) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a).

Per approfondimenti si veda il commento del rigo VE35.

Collegamento con altri quadri

VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00	,00
-------------	---	-----	-----

• **Acquisti realizzati mediante estrazione da depositi IVA.**

I depositi fiscali IVA, istituiti con L. 28 del 18/02/1997 e regolamento 419 del 18/12/1998, sono regolati dall'articolo 50-bis del D.L. 331/1993: sono speciali depositi fiscali istituiti per la **custodia** di beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi stessi, e non soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

All'interno dei depositi fiscali è possibile **trasferire merci** senza assoggettare i singoli passaggi ad IVA; IVA che sarà assolta dall'acquirente finale al momento dell'**immissione in consumo** dei beni nel **territorio nazionale** (→ inserimento nel **quadro VF**).

Nel caso in cui i beni siano estratti dallo stesso soggetto che li ha precedentemente acquistati senza pagamento dell'IVA, si possono verificare **due situazioni** con diverse conseguenze dal punto di vista della compilazione della dichiarazione IVA:

- estrazione nel **medesimo periodo** di imposta in cui è effettuata l'immissione/acquisto del bene → indicazione di imponibile e IVA nei righi **da VF1 a VF11**;
- estrazione in un **periodo di imposta successivo** → indicazione dell'imponibile nel rigo **VF13** nell'esercizio di acquisto del bene/immissione in deposito.

Nell'anno in cui avviene l'estrazione → indicazione di imponibile e IVA nei righi **da VF1 a VF11**, e del solo imponibile nel rigo **VF20**.

Collegamento con altri quadri

VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)	,00	,00
------------	---	-----	-----



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Estrazione nel 2015 di un bene acquistato senza pagamento dell'IVA nel 2014 per 2.000 euro + IVA 22%.

Dichiarazione IVA es. 2014

VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	2.000	,00
-------------	---	-------	-----

Dichiarazione IVA es. 2015

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	7		,00
	VF4		,00	7,3		,00
	VF5		,00	7,5		,00
	VF6		,00	8,3		,00
	VF7		,00	8,5		,00
	VF8		,00	8,8		,00
	VF9		,00	10		,00
	VF10		2.000	12,3		440
	VF11		,00	22		,00
	VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00			
	VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00			
	VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00			
	VF15	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2	,00			
	VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00			
	VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00			

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni

VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00
VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	¹	,00
		²	,00
VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015	2.000	,00
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)	2.000,00	440,00

- **Acquisti intracomunitari effettuati all'atto dell'estrazione dei beni da parte del depositario nell'ipotesi di consignment stock.**

Il contratto di **consignment stock** si basa sul trasferimento di beni di proprietà del fornitore presso un **deposito del cliente**, il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento.

Il **diritto di proprietà** sui beni **si trasferisce** in capo al cliente **solo nel momento del prelievo**, ed è in questo momento che avviene l'assoggettamento ad IVA dell'operazione.

Al caso in oggetto si applica la medesima disciplina dei depositi IVA.

Rigo VF12 – Acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond

Tale rigo interessa i cosiddetti **esportatori abituali**, ovvero coloro che effettuano esportazioni dirette e operazioni assimilate, per più del 10% del volume d'affari, e possono avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 8, co. 1 lett. c) per acquistare beni e servizi senza applicazione dell'imposta entro la disponibilità di un determinato *plafond* e dietro presentazione di apposite dichiarazioni di intento ai fornitori o alla Dogana.



L'ammontare complessivo di tali acquisti va indicato nel rigo VF12.

☞ *Collegamento con altri quadri*

Quadro VC – Esportatori e operatori assimilati, a cui si rimanda per gli approfondimenti.

VF35 IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF12

,00

Rigo VF13 – Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali

In questo rigo vanno indicati gli altri acquisti non imponibili, non compresi nel precedente **VF12**.

In particolare, vi rientrano:

- gli acquisti interni, compresi quelli effettuati in triangolazione nazionale ai sensi dell'art. 58 D.L. 331/1993;
- gli acquisti intracomunitari non imponibili ai sensi dell'art. 42, co. 1 D.L. 331/1993;
- gli acquisti effettuati in una triangolazione comunitaria come cessionario-cedenti di cui all'art. 40, co. 2 D.L. 331/1993;

- gli acquisti di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- gli acquisti di beni introdotti nei depositi IVA ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4 lett. a), b) e d) D.L. 331/1993;
- gli acquisti di beni e servizi aventi ad oggetto beni custoditi nei depositi IVA ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4 lett. e) e h) D.L. 331/1993;
- gli acquisti relativi ad operazioni rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995 da parte di soggetti che applicano il regime analitico ed il metodo globale, comprese le agenzie di vendita all'asta;
- gli acquisti relativi ad operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio con applicazione del regime speciale previsto dall'art. 74-ter D.P.R. 633/1972.



Regime del Margine e compilazione quadro VF

Situazione	Indicazione degli acquisti nel quadro VF
Acquisti relativi a beni che rientrano nel regime del margine effettuati da soggetti che svolgono commercio abituale di tali beni (metodo analitico e metodo globale)	Vanno indicati nel rigo VF13 , ad eccezione degli acquisti effettuati da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolati, da indicare nel rigo VF13. Le istruzioni non richiedono analogia informazione con riferimento agli acquisti rientranti nel regime del margine in base al metodo forfetario. In tale ipotesi, infatti, ai sensi dell'art. 38, co. 3, del D.L. 41/95, sussiste il solo obbligo di numerare e conservare, ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. 633/72, la documentazione di acquisto, con esonero dall'obbligo della loro registrazione.
Applicazione occasionale del regime speciale del margine (metodo analitico)	Vanno indicati nel rigo VF13 . Le istruzioni al rigo VF54 precisano che l'ammontare degli acquisti relativi alle cessioni occasionali di beni usati ex art. 36 D.L. 41/95 indicate in VE , deve essere indicato nel rigo VF13 . Sul punto l'Agenzia aveva fornito analogo chiarimento con la circolare 48/E del 07/06/2002 punto 6.4.
Opzione al momento della cessione per l'applicazione del regime ordinario (da segnalare nel rigo VO9 , casella 2). Acquisto e cessione effettuati e registrati nello stesso anno	Gli acquisti con IVA esposta riguardanti i beni che rientrano naturalmente nel regime del margine sono detraibili per effetto dell'opzione, e quindi vanno indicati nel quadro VF in corrispondenza della relativa aliquota .
Opzione al momento della cessione per l'applicazione del regime ordinario (da segnalare nel rigo VO9 , casella 2). Acquisto e cessione effettuati in anni diversi	A differenza del punto precedente, in questa situazione: a) nell'anno di effettuazione dell'acquisto, va utilizzato il rigo VF13 non essendoci i presupposti per la detrazione dell'imposta; b) nel successivo anno in cui avviene la cessione con opzione, i suddetti acquisti vanno indicati nel quadro VF in corrispondenza della relativa aliquota e, per evitare la duplicazione nel tempo del "volume degli acquisti" vanno stornati (per l'imponibile) nel rigo VF20 . (In tal senso istruzioni rigo VO9, casella 2, nonché circolare 48/E del 07/06/2002 dell'Agenzia delle Entrate, punto 6.6)
Spese generali	Non sono riferibili alle operazioni rientranti nel regime del margine e pertanto seguono le regole ordinarie di detrazione e compilazione della dichiarazione (C.M. 177/E del 22/06/1995).



Gli **acquisti** senza IVA effettuati **presso i contribuenti** che si sono avvalsi del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011, non vanno indicati nel rigo VF13 bensì dell'apposito rigo **VF15**.

Rigo VF14 – Acquisti esenti e importazioni non soggette ad IVA

Nel rigo **VF14** vanno indicati:

- gli acquisti effettuati all'interno dello Stato esenti da imposta ai sensi dell'art. 10 D.P.R. 633/1972;
- gli acquisti intracomunitari esenti di cui all'art. 42, co. 1 D.L. 331/1993;
- le importazioni non soggette ad imposta di cui all'art. 68, esclusa la lett. a), D.P.R. 633/1972;
- gli acquisti intracomunitari e le importazioni di oro da investimento.

Rigo VF15 – Acquisti da soggetti di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011

In tale rigo vanno indicati gli acquisti da soggetti che nel 2015 si sono avvalsi dei seguenti regimi agevolativi:

- il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011;
- il regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa arti e professioni di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, L. 190/2014. Tali acquisti vanno indicati nel campo 2.

Rigo VF16 – Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati

In tale rigo vanno indicati gli acquisti effettuati senza pagamento dell'imposta da parte dei soggetti colpiti da terremoti o altre calamità naturali, in applicazione di specifiche disposizioni agevolative di legge.

Rigo VF17 – Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)

In tale rigo vanno indicati gli acquisti all'interno, acquisti intracomunitari e importazioni, al netto dell'IVA, per i quali, ai sensi dell'art. 19-bis1, o di altre disposizioni, non è ammessa la detrazione dell'imposta. Nel rigo devono essere compresi anche gli acquisti di tartufi da raccoglitori dilettanti ed occasionali, non muniti di partita IVA, ai sensi dell'art. 1, co. 109, L. 311/2004: per tali acquisti il cessionario deve emettere autofattura, versando l'imposta relativa alle operazioni autofatturate, senza diritto alla detrazione della stessa.



L'operazione va evidenziata anche al rigo **VJ12**

VJ12 Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA
(art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)

,00

,00

Per gli acquisti per i quali è prevista la **detrazione parziale dell'imposta** (esempio 40%), va indicata soltanto la quota di imponibile corrispondente alla parte di imposta non detraibile. La restante quota di imponibile e di imposta deve essere indicata nei righi da VF1 a VF11.

Autovetture – art. 19-bis1 lett. c) e d)

L'imposta relativa all'acquisto e ai costi connessi (carburanti, lubrificanti, spese di custodia, manutenzione, impiego, locazione e transito stradale) è ammessa in detrazione nella misura forfetaria del **40%** nel caso di utilizzo non esclusivo nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Srl ha sostenuto nel corso dell'esercizio costi per la manutenzione di un'autovettura aziendale per 4.000 euro + IVA 22%.

Imponibile	4.000	Imponibile relativo all'IVA detraibile	1.600
		Imponibile relativo all'IVA indetraibile	2.400
Iva 22%	880	Iva detraibile	352
		Iva indetraibile	528
Totale	4.880		4.880

VF11	1.600,00	22	352,00
-------------	----------	----	--------

VF17 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	2.400,00
--	----------

Telefoni cellulari

La percentuale di detrazione dell'imposta relativa all'acquisto e all'utilizzo del telefono cellulare non è predeterminata, ma dipende dall'effettivo utilizzo in base al principio dell'inerenza con l'attività esercitata. In caso di utilizzo promiscuo la percentuale di indetraibilità riferita all'uso personale va determinata sulla base di criteri oggettivi.

Sono previsti specifici controlli per i contribuenti che detraggono una quota superiore al 50%, che deve essere indicata nell'apposito rigo della dichiarazione IVA **VA5**.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni



La società Beta Srl ha acquistato un telefono cellulare del valore di 500 euro + IVA 22%. La relativa imposta è stata detratta nella misura del 70%.

Imponibile	500	Imponibile relativo all'IVA detraibile	350
		Imponibile relativo all'IVA indetraibile	150
Iva 22%	110	Iva detraibile	77
		Iva indetraibile	33
Totale	610		610

VF11	350 ,00	22	77 ,00
-------------	---------	----	--------

VF17 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	150 ,00
--	---------

Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%			
VA5	Totale imponibile		Totale imposta
	1	2	3
Acquisti apparecchiature	350 ,00	77 ,00	
Servizi di gestione	,00	,00	

Rigo VF18 – Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione

Il rigo **VF18** è deputato ad accogliere:

- gli **acquisti** effettuati dai soggetti che svolgono **esclusivamente operazioni esenti** per i quali l'IVA sugli acquisti è indetraibile ai sensi dell'art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972;
- gli acquisti effettuati dai soggetti che hanno optato per la **dispensa da adempimenti** ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. 633/1972;
- gli acquisti afferenti **operazioni esenti in via occasionale**, ovvero **operazioni esenti** di cui ai **n. da 1 a 9 dell'art. 10 D.P.R. 633/1972**, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili;
- gli **acquisti** afferenti **attività esenti** nel caso di effettuazione di operazioni imponibili occasionali;
- gli **acquisti** afferenti le **operazioni non soggette** di cui agli articoli da 7 a 7-septies che non danno diritto alla detrazione.

Rigo VF19 – Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione differita ad anni successivi

Nel rigo **VF19**, **campo 1**, vanno indicati gli acquisti per i quali nel 2015 non si è verificata l'esigibilità dell'imposta in assenza del relativo pagamento.

Trattasi dei seguenti casi:

1. operazioni di cui all'art. 6, co. 5 del D.P.R. 633/72 (da indicare solo nel campo 1);
Trattasi dell'**ordinario regime di esigibilità differita** che trova naturale applicazione, nei casi previsti dalla norma (ad. esempio operazioni con enti pubblici), salvo opzione per l'esigibilità immediata dell'imposta manifestata in fattura.
2. operazioni di cui all'art. 32 bis D.L. 83/2012 (da indicare sia nel campo 1 che, ai fini dell'evidenziazione, nel "di cui" del campo 2).
Trattasi del **regime dell'IVA di cassa** in vigore dal 1/12/2012 a cui possono accedere, previa opzione da manifestare in fattura per ogni singola operazione di interesse, i soggetti con volume d'affari fino a 2.000.000 euro.

1. L'ordinario regime di esigibilità differita

In deroga alla regola che prevede l'esigibilità immediata (momento di effettuazione dell'operazione), l'**art. 6, co. 5 del D.P.R. 633/72** prevede che l'imposta sia, invece, esigibile al momento dell'incasso del corrispettivo nei seguenti casi:

- cessioni di prodotti farmaceutici di cui al n. 114 della tabella A parte III[^] effettuate da farmacisti;
- operazioni effettuate da enti ed associazioni non commerciali nei confronti di soci, associati o partecipanti;
- operazioni effettuate nei confronti dello Stato ed altri enti pubblici.

Enti pubblici (elencazione tassativa)

Ai fini in analisi, sono considerati "enti pubblici":

- lo Stato;
- gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142;
- le C.C.I.A.A.;
- gli istituti universitari;
- le unità sanitarie locali;
- gli enti ospedalieri;
- gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza.

Si precisa che tale elencazione è da ritenersi tassativa (R.M. 99/E del 30 luglio 2004 e R.M. 271/E del 28/09/2007). Non rientrano così nell'elenco, ad esempio, gli enti ospedalieri ecclesiastici (R.M. 159/E del 28 maggio 2002) o gli Enti per i Servizi Tecnico-Amministrativi di Area Vasta (ESTAV Nord-Ovest, ESTAV Centro e ESTAV Sud-Est) costituiti per l'esercizio delle funzioni tecniche, amministrative e di supporto delle aziende sanitarie (R.M. 271/E del 28/09/2007).

2. Il regime IVA per cassa "CASH ACCOUNTING"

L'art. 32-bis del D.L. 22.6.2012 n. 83, convertito nella L. 7.8.2012 n. 134, ha introdotto un regime riguardante la liquidazione dell'IVA (c.d. "IVA per cassa"), che si applica su opzione alle operazioni effettuate dall'1.12.2012.

Tale regime, che abolisce quello introdotto dall'art. 7 del D.L. 185/2008, è applicabile ai soggetti passivi che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a **2.000.000 euro**.



Circolare 44/E/12: in caso di inizio attività in corso d'anno, il limite non deve essere ragguagliato ad anno.

L'opzione per l'applicazione del regime dell'IVA per cassa si desume dal comportamento concludente del contribuente, da confermarsi con la compilazione dell'apposita casella inserita nel quadro VO (VO15 del Modello IVA 2016) della prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta effettuata, ed ha vincolo triennale.

Se, in corso d'anno, il volume d'affari supera il limite di 2.000.000 euro, il cedente o prestatore esce dal regime a partire dal mese successivo a quello in cui la soglia è stata superata.

Gli effetti dell'opzione per il nuovo regime dell'IVA per cassa si producono esclusivamente in capo al cedente o prestatore, e valgono per tutte le operazioni attive e passive; non vi sono conseguenze per il cessionario o committente che detraerà l'imposta secondo le regole ordinarie, a meno che egli stesso non abbia optato per il regime dell'IVA per cassa.

In capo al cedente o prestatore gli effetti sono i seguenti:

- l'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi d'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, ovvero, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo che il cessionario o committente, anteriormente a tale termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali;
- il diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti effettuati sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi, ovvero, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

Nel caso in cui sia effettuato un incasso (o pagamento) parziale del corrispettivo, l'imposta diventa esigibile (o detraibile) ed è computata nella liquidazione periodica nella proporzione esistente fra la somma incassata (pagata) e il corrispettivo complessivo dell'operazione.

Sono **escluse** dalla disciplina dell'**IVA per cassa**:

- le operazioni effettuate nell'ambito di regimi speciali di determinazione dell'imposta (regimi "mono-fase", regime del margine per le cessioni di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, regime delle agenzie di viaggio e turismo);
- le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni;
- le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti che assolvono l'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "**reverse charge**");
- le cessioni intracomunitarie;
- le cessioni all'esportazioni e assimilate.

Sono invece **escluse** dal differimento del diritto alla **detrazione**:

- gli acquisti di beni e servizi assoggettati a IVA con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "**reverse charge**");
- gli acquisti intracomunitari di beni;
- le importazioni di beni;
- le estrazioni di beni dai depositi IVA.

Per le operazioni alle quali si applica il regime dell'IVA per cassa, gli obblighi di fatturazione e di registrazione devono essere adempiuti secondo le regole ordinarie, con riferimento al momento di effettuazione delle operazioni poste in essere.

Le fatture emesse devono però riportare l'annotazione che si tratta di operazione con "IVA per cassa", con l'indicazione della norma di riferimento (art. 32-bis del D.L. 83/2012).

IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 6, co. 5, del D.P.R. 633/72	IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 32-bis del D.L. 83/2012
↓	↓
È un sistema naturale (si esce optando in fattura per l'esigibilità immediata)	È un sistema opzionale
Nel caso di mancato incasso l'IVA non è mai dovuta	Nel caso di mancato incasso l'IVA diventa comunque esigibile trascorso un anno, salvo procedure concorsuali in capo al cliente

Rigo VF20 – (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015

Collegato al rigo precedente, nel rigo VF20 va indicato l'ammontare degli acquisti annotati nel **2014** o precedentemente, per i quali l'imposta è divenuta esigibile nel 2015 in quanto si è provveduto al relativo pagamento. Di conseguenza il relativo imponibile e IVA andrà indicato nei righi appositi da VF1 a VF11 a seconda dell'aliquota applicata, e l'imponibile andrà indicato con il segno "meno" nel rigo VF20 in modo da non alterare la determinazione dell'ammontare totale degli acquisti di cui al quadro VF.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Ricevimento nel corso del 2015 di fattura con IVA ad esigibilità differita per 8.000 euro + IVA 22%, con pagamento in data 10.03.2016.

Pagamento nel corso del 2015 di fattura con IVA ad esigibilità differita ricevuta e registrata nel 2014 per 10.000 euro + IVA 22%.

VF11	10.000,00	22	2.200,00
VF19 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	8.000,00		
	8.000,00		
VF20 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015	10.000,00		

Rigo VF21 – Totale acquisti e importazioni

SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF21	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI				,00		,00	
	VF22	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)							,00
	VF23	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)							,00
			Imponibile				Imposta		
	Acquisti intracomunitari	1		,00	2		,00	,00	
	VF24		Imponibile				Imposta		
	Importazioni	3		,00	4		,00	,00	
			con pagamento IVA			senza pagamento IVA			
	Acquisti da San Marino	5		,00	6		,00	,00	
		Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):							
VF25	1 Beni ammortizzabili	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	4 Altri acquisti e importazioni					
		,00	,00	,00					

L'importo di colonna 1 va poi slittato secondo il dettaglio richiesto dal rigo VF25.

VF21 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI			
		,00	,00
Ripartizione totale acquisti e importazioni (riga VF21):			
VF25			
1 Beni ammortizzabili	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	4 Altri acquisti e importazioni
,00	,00	,00	,00

In caso di differenza tra l'ammontare dell'imposta di cui al rigo VF21 colonna 2 e quella risultante dai registri IVA, il relativo importo va indicato, preceduto dal segno "+" o "-" a rigo VF22.

In tale rigo va indicato l'importo che si ottiene come somma algebrica di quanto indicato nei righi VF21 colonna 2 e VF22.

I contribuenti che nel corso del 2015 hanno effettuato **acquisti intracomunitari**, siano essi imponibili,

non imponibili o esenti, devono indicare il relativo importo, nel campo 1 del corrispondente rigo VF24, e la relativa IVA, anche se non detraibile, a colonna 2.



Acquisti intracomunitari: modalità di integrazione e registrazione delle fatture

Il contribuente che riceve una fattura di acquisto intracomunitario deve numerarla ed integrarla con indicazione del controvalore in euro dell'imponibile, se espresso in valuta diversa, dell'ammontare dell'IVA o del titolo di non imponibilità o esenzione.

La fattura estera, integrata come sopra, va annotata nel registro delle fatture emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento, con riferimento al mese precedente, in base alla relativa numerazione e con indicazione del corrispettivo espresso in valuta estera.

Nel registro degli acquisti non è previsto un preciso termine: si ritiene pertanto che possa essere richiamato quanto previsto dall'art. 19, co. 1, D.P.R. 633/72 in base al quale la detrazione dell'IVA a credito può essere effettuata *“al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*.

Il contribuente che effettua un'operazione di acquisto intracomunitario deve compilare nella dichiarazione IVA 2016:

- righe VF1 – VF11 a seconda della relativa aliquota IVA;
- rigo VF24 dedicato;
- rigo VJ9.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa riceve una fattura di acquisto intracomunitario relativa all'acquisto di beni per 12.000 euro assoggettati ad aliquota IVA del 22%. Di seguito gli adempimenti dichiarativi:

VF11		12.000 ,00	22	2.640 ,00			
VF24	Acquisti intracomunitari	1	Imponibile	12.000 ,00	2	Imposta	2.640 ,00
	Importazioni	3	Imponibile	,00	4	Imposta	,00
	Acquisti da San Marino	5	con pagamento IVA	,00	6	senza pagamento IVA	,00
VJ9 Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		12.000 ,00		2.640 ,00			


ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Beta riceve una fattura di acquisto intracomunitario di libri per 1.200 euro.

Di seguito gli adempimenti dichiarativi:

VF17 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		1.200,00			
VF24	Acquisti intracomunitari	1	Imponibile	2	Imposta
			1.200,00		48,00
	Importazioni	3	Imponibile	4	Imposta
			,00		,00
	Acquisti da San Marino	5	con pagamento IVA	6	senza pagamento IVA
		,00		,00	
VJ9 Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		1.200,00		48,00	

I contribuenti che hanno effettuato **importazioni** di beni risultanti dalle bollette doganali registrate nel corso del 2015 devono rilevare il relativo ammontare nel campo 3 del rigo VF24 e la relativa imposta nel campo 4, anche se non detraibile.



Le importazioni di oro industriale, argento puro, rottami e altri materiali di recupero, per le quali l'IVA non è assolta in Dogana, vanno indicate anche nel quadro VJ ai fini della determinazione dell'imposta dovuta.

VJ11 Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00	,00
--	--	-----	-----

I contribuenti che hanno effettuato **acquisti di beni da San Marino** devono indicare:

- nel campo 5 ☞ l'ammontare degli acquisti per i quali l'operatore sammarinese ha emesso fattura con addebito dell'IVA;
- nel campo 6 ☞ l'ammontare degli acquisti per i quali l'operatore sammarinese ha emesso fattura senza addebito dell'IVA, fattura integrata dal cessionario italiano che ha provveduto anche all'emissione di autofattura da rilevarsi nel quadro VJ.


Acquisti da San Marino e Città del Vaticano

Mentre gli acquisti di beni provenienti dalla Città del Vaticano vanno sempre autofatturati ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972, per gli acquisti di beni da operatori di San Marino le procedure a disposizione

degli operatori italiani sono due:

1. procedura con addebito di IVA

In questo caso il cedente sammarinese emette la fattura in **4 copie**, con l'indicazione del proprio del numero di identificazione fiscale e di partita IVA e con l'indicazione di quello del cessionario italiano. Provvede poi ad indicare la natura, la qualità e la quantità dei beni oggetto della compravendita indicando separatamente l'ammontare dell'IVA da egli stesso dovuta. Il cedente sammarinese trasmetterà poi al cessionario

nario italiano la fattura originale vidimata dall'Ufficio Tributario di San Marino. L'importo dell'IVA risultante dalla fattura andrà versata dal cedente sammarinese all'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino (che la riverserà all'Ufficio IVA di Pesaro), mentre il cessionario italiano registrerà le fatture originali a norma dell'art. 25 del D.P.R. 633/72 e detrarrà l'IVA, nei limiti oggettivi e soggettivi di cui all'art. 19 del D.P.R. 633/1972.

Gli acquisti in oggetto sono stati oggetto di comunicazione black list fino a febbraio 2014. Da marzo 2014, con l'uscita di San Marino dalla black list, è venuto meno tale obbligo.

2. procedura senza addebito di IVA

In questa seconda ipotesi il cedente sammarinese emette la fattura in **3 copie**, indicando il proprio numero di identificazione fiscale e di partita IVA, quello del cessionario italiano e la natura, qualità e quantità dei beni oggetto della compravendita e trasmette poi al cessionario italiano la fattura originale vidimata dall'Ufficio Tributario di San Marino.

Il cessionario italiano deve integrare con l'IVA la fattura vidimata dall'Ufficio Tributario sammarinese, annotarla nel registro IVA vendite e in quello degli acquisti.

Deve, poi, comunicare all'Ufficio IVA competente l'avvenuta annotazione della fattura nei registri IVA vendite e acquisti, indicando il numero progressivo.

Tale adempimento va effettuato utilizzando il Modello di Comunicazione polivalente (quadro SE) (Provvedimento 94908/2013).



Rigo VF25 – Ripartizione totale acquisti e importazioni

Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):				
VF25	1 Beni ammortizzabili	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	4 Altri acquisti e importazioni
	,00	,00	,00	,00

Per gli acquisti con IVA indetraibile si indica solo l'imponibile

Merci, materie prime, semilavorati...

Residuale ☞ spese generali, energia...

Il totale acquisti e importazioni di cui al rigo VF21 colonna 1 deve essere ripartito tra i quattro campi di cui al rigo VF25.

Circolare 12/1978 ⇨ il rigo VF25 non deve essere compilato dai **produttori agricoli** non obbligati alla tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte dirette, anche se hanno optato per l'applicazione del regime normale ex art. 34, co. 11.

BENI AMMORTIZZABILI

Nel campo 1 va riportato il costo dei beni ammortizzabili, sia materiali (art. 102 Tuir), quali immobili, impianti, macchinari, arredi, che immateriali (art. 103 Tuir), quali marchi, avviamento, software.

Vanno inoltre compresi:

- i beni di costo non superiore a 516,46 euro;
- il prezzo di riscatto per i beni in leasing riscattati nel corso del 2015.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Beta riscatta il 5 novembre 2015 un'autovettura non strumentale per l'importo di 5.000 euro + IVA 22%. L'IVA pari a 1.100 euro è detraibile per il 40%.

VF11		2.000,00	22	440,00
VF12 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00		
VF13 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00		
VF14 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00		
VF15 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi	1	,00		
art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
	2	,00		
VF16 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00		
VF17 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		3.000,00		
VF18 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00		
VF19 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	1	,00		
art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
	2	,00		
VF20 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015		,00		
VF21 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI		5.000,00		,00
VF22 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
VF23 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)				440,00
Acquisti intracomunitari				
	1	Imponibile	2	Imposta
VF24		,00		,00
Importazioni				
	3	Imponibile	4	Imposta
		,00		,00
Acquisti da San Marino				
	5	con pagamento IVA	6	senza pagamento IVA
		,00		,00
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):				
VF25	1	Beni ammortizzabili	2	Beni strumentali non ammortizzabili
		5.000,00		,00
	3	Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	4	Altri acquisti e importazioni
		,00		,00

BENI STRUMENTALI NON AMMORTIZZABILI

Nel campo 2 va riportato:

- il costo dei beni strumentali non ammortizzabili, quali in terreni;
- l'importo dei canoni di affitto, leasing, usufrutto o altri contratti a titolo oneroso, relativi a beni strumentali.

SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE			
	• agenzie di viaggio	1		
	• beni usati	2		
	• operazioni esenti	3		
	• agriturismo	4		

• associazioni operanti in agricoltura	5		
• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6		
• attività agricole connesse	7		
• imprese agricole	8		

La **sezione 3** del quadro VF va compilata dai contribuenti che operano in settori di attività per i quali è previsto uno speciale regime di determinazione dell'IVA ammessa in detrazione. Essi devono, pertanto, barrare la relativa casella.



Non può essere barrata su uno stesso modulo più di una casella.
Se coesistono più regimi è necessario compilare un modulo per ciascuno di essi.

I contribuenti che nel corso del 2015 hanno effettuato:

- operazioni esenti occasionali, ovvero operazioni imponibili occasionali in assenza di acquisti ad esse inerenti;
- esclusivamente operazioni esenti previste ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie a operazioni imponibili;
- cessioni occasionali di beni usati;
- operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse, non devono compilare il rigo VF30 ma i rigi da **VF53 a VF55**.

SEZ. 3-C
Casi particolari

Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili			
VF53	Se le operazioni esenti effettuate sono occasionali ovvero riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili barrare la casella	1	☐
	Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella	2	☐
VF54	Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella	1	☐
Riservato alle imprese agricole			
VF55	Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse	Imponibile	Imposta
		1 0,00	2 0,00

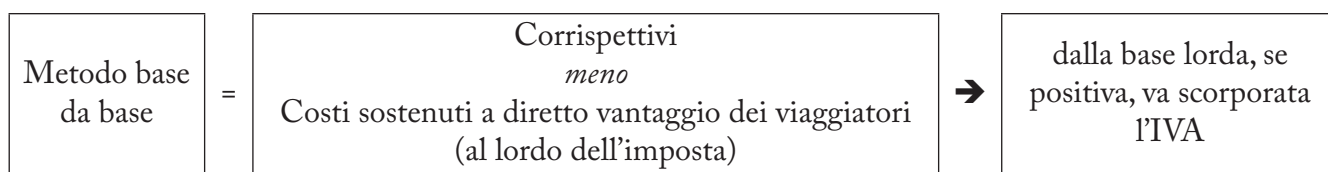
I contribuenti che effettuano operazioni relative all'oro ed applicano metodi diversi per determinare l'IVA ammessa in detrazione (art. 19, terzo comma, lett. d), e art. 19, co. 5-bis) devono provvedere alla contabilizzazione separata delle relative operazioni e compilare due moduli, uno per ogni metodo di determinazione dell'imposta.

I particolari regimi speciali previsti dal rigo VF30 riguardano la determinazione dell'IVA ammessa in detrazione per:

- **Agenzie di viaggio (art. 74-ter)**
Il regime speciale dell'art. 74-ter e D.M. 340 del 30/07/1999 prevede l'applicazione dell'IVA con il c.d. metodo "base da base".

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione



Per approfondimenti relativi al regime delle agenzie di viaggio si veda il paragrafo dedicato alle Agenzie di viaggio e turismo (prospetto A) nel capitolo dedicato al quadro VE.

- **Beni usati (D.L. 41/1993)**

Per approfondimenti sul regime dei beni usati si veda il capitolo dedicato al quadro VE.

- **Operazioni esenti**

Alle operazioni esenti è dedicata la Sezione 3-A del quadro VF a cui si rimanda.

- **Agriturismo (L. 413/1991)**

Per l'attività di agriturismo l'**IVA detraibile** relativa agli acquisti viene forfetariamente determinata nella misura del **50% dell'IVA** a debito **risultante dal rigo VE25** e va indicata direttamente nel **rigo VF57**.

SEZ. 4

IVA ammessa in detrazione

VF56 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)**VF57 IVA ammessa in detrazione**

VE25 x 50%

,00

,00

Per approfondimenti relativi all'attività di agriturismo si veda il capitolo dedicato al quadro VE.

I soggetti che svolgono attività agrituristica che non vogliono determinare forfetariamente l'imposta dovuta, comunicano l'opzione in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la scelta è stata operata, valida anche agli effetti delle imposta sui redditi. L'opzione ha validità triennale e va comunicata barrando il rigo VO32.

I soggetti che esercitano sia attività agrituristica, che agricola sono obbligati alla tenuta della contabilità separata ex art. 36, co. 4, D.P.R. 633/72, con la necessità di compilare due o più moduli in dichiarazione; è inoltre obbligatoria la fatturazione per i passaggi interni tra le attività.

Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato al quadro VE – Operazioni attive in agricoltura.

- **Associazioni operanti in agricoltura (L. 413/1991)**

Per le associazioni sindacali e di categoria operanti in agricoltura, l'**IVA detraibile** relativa agli acquisti viene forfetariamente determinata nella misura di **1/3 dell'IVA** a debito **risultante dal rigo VE25** e va indicata direttamente nel **rigo VF57**.

SEZ. 4

IVA ammessa in detrazione

VF56 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)**VF57 IVA ammessa in detrazione**

VE25 x 1/3

,00

,00

- **Spettacoli viaggianti e contribuenti minori (art. 74-quater)**

Per l'attività relativa agli spettacoli viaggianti e ai contribuenti minori ex art. 74-quater l'**IVA detraibile** relativa agli acquisti viene forfetariamente determinata nella misura del **50% dell'IVA** a debito **risultante dal rigo VE25** e va indicata direttamente nel **rigo VF57**.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione

SEZ. 4 IVA ammessa in detrazione	VF56 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	VE25 x 50%	,00
	VF57 IVA ammessa in detrazione		,00

Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato al quadro VE.

• Attività agricole connesse (art. 34-bis)

Per le attività agricole connesse ex art. 34-bis l'IVA **detraibile** relativa agli acquisti viene forfetariamente determinata nella misura del **50% dell'IVA** relativa alle operazioni imponibili effettuate e va indicata direttamente nel **rigo VF57**.

SEZ. 4 IVA ammessa in detrazione	VF56 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	VE25 x 50%	,00
	VF57 IVA ammessa in detrazione		,00

Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato al quadro VE – Operazioni attive in agricoltura.

• Imprese agricole (art. 34)

Alle imprese agricole è dedicata la Sezione 3-B del quadro VF a cui si rimanda.

SEZIONE 3-A – OPERAZIONI ESENTI

SEZ. 3-A Operazioni esenti	VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	Imponibile	2	Imposta
	VF32 Se per l'anno 2015 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1			
	VF33 Se per l'anno 2015 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1			
Dati per il calcolo della percentuale di detrazione					
	Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	
	1	2	3	4	
	,00	,00	,00	,00	
VF34	Operazioni non soggette	Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	
	5	6	7	8	
	,00	,00	,00	,00	
				Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)	
				9	%
VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF12				
VF36	IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis				
VF37	IVA ammessa in detrazione				

La sezione 3-A del quadro VF va compilata dai contribuenti che hanno effettuato operazioni esenti di cui all'art. 10 D.P.R. 633/72, escluse:

- operazioni esenti esclusivamente occasionali;
- operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili.

Per queste ultime operazioni, infatti, ai fini della determinazione dell'IVA detraibile, non torna applicabile il pro-rata, ma il criterio generale dell'utilizzazione specifica di beni e servizi, che comporta l'indetraibilità dell'IVA afferente beni e servizi, impiegati per effettuare le suddette operazioni esenti.



Di seguito si riporta una tabella che indica, per tipologia di operazione esente effettuata, le modalità di compilazione della sezione in commento.

Tipologia delle operazioni effettuate	Modalità di compilazione della sezione riservata alle operazioni esenti
Esclusivamente operazioni esenti	Esonero dalla presentazione della dichiarazione (nel caso in cui la dichiarazione venga comunque presentata, compilare il rigo VF32)
Operazioni esenti ed operazioni imponibili con contabilità unificata	1 modulo con compilazione dei rigi VF34, VF35, VF36 e VF37
Operazioni esenti ed operazioni imponibili con contabilità separata	1 modulo per operazioni esenti con compilazione rigo VF32 1 modulo per operazioni imponibili
Esclusivamente operazioni esenti con opzione art. 36-bis	Esonero dalla presentazione della dichiarazione (nel caso in cui la dichiarazione venga comunque presentata compilare il rigo VF33)
Operazioni esenti con opzione art. 36-bis ed operazioni imponibili con contabilità unificata	1 modulo con compilazione del rigo VF33
Operazioni esenti con opzione art. 36-bis ed operazioni imponibili con contabilità separata	1 modulo per operazioni esenti con compilazione rigo VF33 1 modulo per operazioni imponibili
Operazioni imponibili e operazioni esenti occasionali ovvero di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa	1 modulo con compilazione del rigo VF53 casella 1
Operazioni esenti ed operazioni imponibili occasionali con acquisti inerenti	1 modulo con compilazione dei rigi VF31 e VF37
Operazioni esenti ed operazioni imponibili occasionali senza acquisti inerenti	1 modulo con compilazione del rigo VF53 casella 2

Se un contribuente effettua sia operazioni imponibili che operazioni esenti, la detrazione dell'IVA sugli acquisti viene determinata applicando a tutta l'IVA assolta una percentuale di detraibilità detta **PRO-RATA**, pari al rapporto tra le operazioni che danno diritto alla detrazione effettuate nell'anno e le stesse aumentate delle operazioni esenti.

La Sezione 3-A del quadro VF ha proprio la finalità di determinare tale percentuale di detrazione e quindi dell'IVA ammessa in detrazione per la tipologia di contribuenti interessati.

Rigo VF31 – Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali

I soggetti che svolgono essenzialmente attività esenti e occasionalmente nel corso del 2015 hanno effettuato operazioni imponibili, possono detrarre l'IVA relativa agli acquisti destinati a queste ultime operazioni.

In tal caso, dopo aver esposto l'imponibile e l'IVA relativa a tali acquisti nei corrispondenti rigi da VF1 a VF12, devono indicarli anche nel rigo VF31.

Non devono essere compilati altri rigi nell'ambito della Sezione 3-A, e va indicato al rigo VF37 l'importo di rigo VF1 col. 2. Non deve essere barrata la casella 2 del rigo VF53, che va barrato solo se l'effettuazione di operazioni imponibili occasionali non ha portato al sostenimento di costi ad esse inerenti.

Rigo VF32 – Operazioni esclusivamente esenti

VF32 Se per l'anno 2015 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella

1

La casella va barrata nel caso in cui il contribuente abbia effettuato solo operazioni esenti che:

- non compilerà gli altri rigi della sezione;
- indicherà l'IVA relativa agli acquisti destinati a tali operazioni a rigo VF18 in quanto indetraibile.

VF18 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione

,00

I soggetti che commerciano in oro da investimento (art. 19, co. 5-bis) ed hanno effettuato solo operazioni esenti non devono barrare la predetta casella e la relativa IVA detraibile dovrà essere indicata nel rigo VF36.

Rigo VF33 – Opzione 36-bis

VF33 Se per l'anno 2015 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella

1

La casella va barrata nel caso in cui il contribuente si sia avvalso nel 2015 dell'opzione per la dispensa degli adempimenti di cui all'art. 36-bis, e che:

- non compilerà gli altri rigi della sezione;
- indicherà l'IVA relativa agli acquisti destinati a tali operazioni a rigo VF18 in quanto indetraibile.

Righi da VF34 a VF36 – Calcolo della percentuale di detrazione

I soggetti che effettuano nello svolgimento della loro attività sia operazioni imponibili che esenti, devono determinare la percentuale di detrazione dell'IVA acquisti sulla base del pro-rata (art. 19-bis), determinato secondo il seguente rapporto:

Ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione

Ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione + Ammontare delle operazioni esenti

Ci sono, tuttavia, alcune operazioni, individuate dall'art. 19-bis, co. 2, che non influenzano il calcolo della percentuale di detrazione, e delle quali non bisogna tener conto nella determinazione del rapporto di cui sopra.

Si tratta di:

- cessioni di beni ammortizzabili;
- passaggi interni di cui all'art. 36, ultimo comma, D.P.R. 633/1972;
- cessioni di denaro o crediti in denaro;
- cessioni e conferimenti in società o altri enti che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;
- cessioni di campioni gratuiti di modico valore;
- passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società;
- operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies, D.P.R. 633/1972, ovvero cessioni di beni acquistati o importati senza diritto alla detrazione totale dell'imposta;
- operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie ad operazioni imponibili (in questi casi è prevista l'indetraibilità dell'IVA per i beni e servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione ai sensi del principio di carattere generale di cui all'art. 19, co. 2 D.P.R. 633/1972).

Per determinare la percentuale di detrazione da indicare al campo 8 del rigo VF34, è necessario compilare i precedenti sei campi.

VF34 campo 1

Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	
1	,00

⇒ ammontare delle operazioni esenti di cui all'art. 10 n. 11 poste in essere da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento. Tali operazioni sono equiparate alle operazioni imponibili ai fini della determinazione del pro-rata.

VF34 campo 2

Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	
2	,00

⇒ ammontare delle operazioni esenti di cui all'art. 10 n. da 1 a 9, quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o siano accessorie ad operazioni imponibili.

C.M. 25/1979 e C.M. 71/1987: per attività propria dell'impresa si intende ogni attività compresa nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con esclusione delle attività che non risultino svolte in via principale, ma in via strumentale, accessoria o occasionale.

VF34 campo 3

Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	
3	,00

⇒ ammontare delle operazioni esenti di cui all'art. 10 n. 27-quinquies, ovvero cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza diritto alla detrazione IVA, senza considerare eventuali cessioni di beni ammortizzabili esenti (da inserire nel campo 4).

VF34 campo 4

Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	
4	,00

⇒ ammontare delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni esenti da IVA.

VF34 campo 5

Operazioni non soggette	
5	,00

⇒ si tratta di operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato che se effettuate in Italia consentirebbero la detrazione dell'IVA a credito, escluse le operazioni per le quali è stata emessa fattura ai sensi dell'art. 21, co. 6-bis (operazioni di cui agli art. da 7 a 7-septies). Tali operazioni devono essere indicate nel rigo VE34 e vanno considerate ai fini della determinazione dell'importo da indicare nel rigo VE50.

VF34 campo 6

Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	
6	,00

⇒ si tratta delle operazioni assoggettate al regime IVA monofase (rivendita generi di monopolio, ...), di cui occorre tener conto nella determinazione del pro-rata.

VF34 campo 7

Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	
7	,00

⇒ si tratta delle operazioni di cui ai nn. da 1) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori dalla Comunità, o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dalla Comunità stessa equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione dell'art. 19, co. 3, lett. a-bis).

VF34 campo 8

Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	
8	,00

⇒ si tratta delle operazioni non soggette all'imposta per carenza del requisito di territorialità di cui agli articoli da 7 a 7 septies, già comprese nel rigo VE34, che non danno diritto alla detrazione.

VF34 campo 9 – PRO-RATA

Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)	
9	%

⇒ nel campo 9 del rigo VF34 va indicata la percentuale di detrazione che si ottiene dalla seguente formula:

$$\frac{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 1 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 + VF34 \text{ campo } 7 - (VE33 - VF34 \text{ campo } 4)}{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 - VF34 \text{ campo } 2 - VF34 \text{ campo } 3} \times 100$$

Il risultato va arrotondato all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i 5 decimi. Per l'arrotondamento si deve far riferimento alle prime 3 cifre decimali:

- 0,502 ⇒ 1%;
- 7,500 ⇒ 7%.

Se la percentuale è negativa si indica 0, se è superiore a 100 deve essere indicato 100%.

Rigo VF35 – IVA non assolta su acquisti e importazioni indicati al rigo VF12

VF35 IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF12	,00
---	-----

Tale rigo è riservato ai soggetti che effettuano acquisti senza applicazione d'imposta in quanto esportatori abituali.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione

Essi devono quindi indicare in VF35 l'IVA non assolta su acquisti interni, intracomunitari e importazioni effettuati utilizzando il *plafond* e quindi indicati a rigo VF12.

Rigo VF36 – IVA indetraibile per gli acquisti relativi all'oro

VF36	IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis	,00
-------------	--	-----

Tale rigo è riservato ai soggetti che operano nel mercato dell'oro, diversi dai produttori di oro da investimento e dai trasformatori di oro in oro da investimento, che devono indicarvi l'ammontare dell'IVA detraibile di cui all'art. 19, co. 5-bis.

Se tali soggetti hanno effettuato solo operazioni esenti, l'importo di cui al rigo VF36 va riportato in VF37.

Rigo VF37 – IVA ammessa in detrazione

VF37	IVA ammessa in detrazione	,00
-------------	---------------------------	-----

In tale rigo va indicata l'IVA ammessa in detrazione il cui ammontare dipende da **diverse situazioni**:

Situazione	Importo da indicare in VF37
operazioni imponibili occasionali	⇒ rigo VF31 colonna 2
solo operazioni esenti	⇒ nessun importo
opzione 36-bis	⇒ nessun importo
operazioni esenti e operazioni imponibili	⇒ $(VF23+VF35-VF36) \times VF34 \text{ campo } 9: 100) - VF35+VF36$

L'importo del rigo VF37 va poi riportato, sommato algebricamente con l'importo di rigo VF56, al rigo VF57.

SEZIONE 3-B – IMPRESE AGRICOLE

SEZ. 3-B Imprese agricole (art.34)		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VF38	Riservato alle imprese agricole miste - Totale operazioni imponibili diverse		,00		,00
VF39			,00	2	,00
VF40			,00	4	,00
VF41			,00	7	,00
VF42	Operazioni imponibili agricole di cui alle sezioni 1 e 2 del		,00	7,3	,00
VF43	quadro VE distinte per percentuale di compensazione, al netto delle		,00	7,5	,00
VF44	variazioni in diminuzione, per la determinazione dell'IVA		,00	8,3	,00
VF45	detraibile forfettariamente		,00	8,5	,00
VF46			,00	8,8	,00
VF47			,00	12,3	,00
VF48	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
VF49	TOTALI Somma algebrica dei rigi da VF39 a VF48		,00		,00
VF50	IVA detraibile imputata alle operazioni di cui al rigo VF38				,00
VF51	Importo detraibile per le cessioni, anche intracomunitarie, dei prodotti agricoli di cui all'art. 34, primo comma, effettuate ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38 quater e 72				,00
VF52	TOTALE IVA ammessa in detrazione (VF49+VF50+VF51)				,00

La Sezione 3-B deve essere compilata da tutti i produttori agricoli soggetti al regime speciale di cui all'art. 34 D.P.R. 633/1972, in base al quale la detrazione IVA si effettua applicando le percentuali di compensazione, stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole, da ultimo modificate dal decreto 23 dicembre 2005, sull'ammontare delle cessioni dei prodotti agricoli ed ittici di cui alla Tab. A, parte I, comprese quelle non imponibili.

Si considerano **produttori agricoli** ai sensi dell'art. 34, secondo comma:

- a) i soggetti che esercitano le attività indicate nell'art. 2135 del c.c. e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi, crostacei, nonché di allevamento di rane;
- b) gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessione di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
- c) le cooperative, i loro consorzi, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori. Si evidenzia che l'art. 10, co. 1, lettera a), del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35, ha modificato la disposizione in esame prevedendo nei confronti degli organismi associativi che provvedono alla vendita di prodotti agricoli prevalentemente prodotti dai soci, l'applicazione del regime speciale di detrazione sulla totalità delle cessioni di prodotti agricoli ed ittici rientranti fra quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al D.P.R. 633/1972 (cfr. circolare 1 del 17 gennaio 2006).

Rigo VF38 – Riservato alle imprese agricole miste

	1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VF38 Riservato alle imprese agricole miste - Totale operazioni imponibili diverse		,00		,00

Tale rigo è riservato alle imprese agricole miste di cui all'art. 34, co. 5, ovvero alle imprese che effettuano anche operazioni imponibili diverse da quelle per le quali si applica il regime speciale agricolo.

Le operazioni non agricole devono essere:

- distintamente annotate nel registro delle fatture emesse;
- separatamente evidenziate nella dichiarazione annuale.

Tali soggetti devono applicare l'IVA sulle operazioni non agricole secondo le regole normali, e quindi senza detrazione forfetaria, ma detraendo dall'IVA applicata su tali operazioni l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi direttamente connessi, escluse spese generali e beni strumentali.

Il contribuente deve, pertanto, indicare nel rigo VF38 imponibile (colonna 1) e imposta (colonna 2) relativa alla cessione dei prodotti/servizi non agricoli, compresi nella sezione 2 del quadro VE.

L'imposta detraibile va poi indicata al rigo **VF50**.

VF50 IVA detraibile imputata alle operazioni di cui al rigo VF38	,00
---	-----

Per il calcolo dell'imposta detraibile nei limiti previsti dal quinto comma dell'art. 34, il contribuente deve provvedere ad effettuare separatamente i calcoli sulla base dei chiarimenti forniti con **circolare 328/E del 24 dicembre 1997, paragrafo 6.4.**

Righi da VF39 a VF47– Operazioni imponibili agricole

Nei righi da VF39 a VF47 viene calcolata l'IVA detraibile forfetizzata (colonna 2), in base alle aliquote di compensazione secondo le regole del regime speciale agricolo. L'imposta detraibile deriva dall'applicazione delle citate aliquote di compensazione agli imponibili delle operazioni agricole attive da riportare (a seconda delle aliquote previste per i vari prodotti) nei righi di colonna 1. Tali valori derivano dagli imponibili indicati nelle sezioni 1 (cessioni con aliquote di compensazione) e 2 (cessioni con aliquote edittali) del quadro VE.

Rigo VF51 – Importo detraibile per le cessioni di prodotti agricoli effettuate ai sensi degli artt. 8, co. 1, 38 quater e 72

Nel rigo VF51 deve essere indicato l'importo detraibile (c.d. IVA teorica) a norma dell'art. 34, co. 9, da parte dei produttori agricoli che hanno effettuato cessioni di prodotti agricoli compresi nella Tabella A parte I, nei confronti di soggetti domiciliari o residenti all'estero (Ue ed extra Ue), ai sensi dell'art. 8, primo comma, dell'art. 38-quater e dell'art. 72, nonché cessioni intracomunitarie.

La finalità è quella di consentire ai soggetti che effettuano tali operazioni, per i quali non è consentito acquistare senza applicazione d'imposta mediante lettera d'intento, il recupero dell'IVA assolta a monte in relazione alle operazioni non imponibili effettuate.

L'importo da indicare nel presente rigo deve essere calcolato applicando le percentuali di compensazione che sarebbero applicabili se le predette operazioni fossero state effettuate nel territorio dello Stato.

Rigo VF52 – Totale IVA ammessa in detrazione

L'importo corrisponde alla seguente somma:

$$\text{VF49} + \text{VF50} + \text{VF51}$$

Di seguito si riporta una tabella di sintesi sulle modalità compilative della dichiarazione IVA nel settore agricolo.

Casistica	Mod. IVA 2016	Modalità compilazione
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2015 (1) con vol. aff. 2015 ≤ € 7.000 e cessioni agricole ≥ 2/3 vol. aff.	NO	Esonero dalla dichiarazione 2015 Regime di esonero anche per 2016
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2015 (1) con vol aff. 2015 > € 7.000 e cessioni agricole 2015 ≥ 2/3 vol. aff	NO	Esonero dalla dichiarazione 2015 No regime di esonero dal 2016
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2015 (1) con operazioni 2015 diverse da quelle agricole superiori al limite di 1/3	SI	VE Sez. 1 Operazioni agricole con percentuali di compensazione VE Sez. 2 Operazioni diverse con aliquote proprie VF Acquisti registrati VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse VF50 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38 da VF39 a VF47 (da VE sez. 1) VF51 detrazione IVA teorica (2) VH NO

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

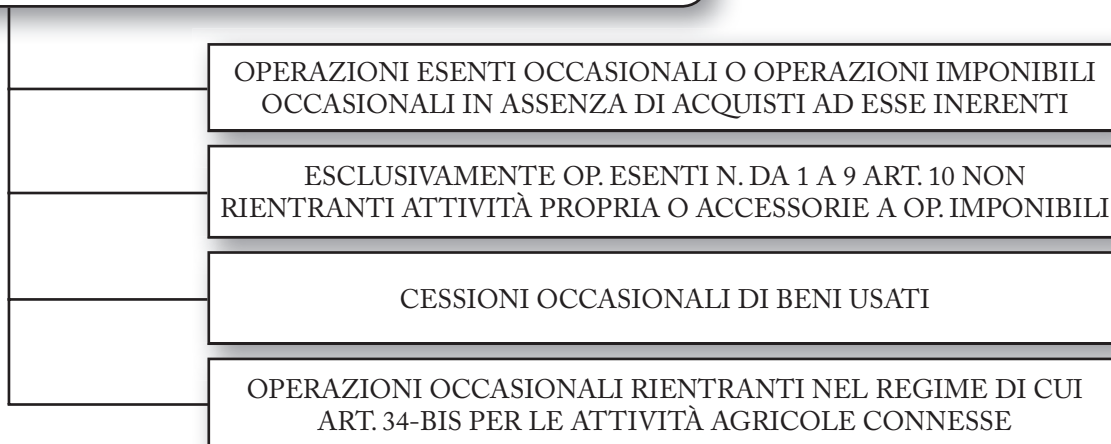
Sezione 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione

Casistica	Mod. IVA 2016	Modalità compilazione
Produttore Agricolo in regime speciale	SI	VE Sez. 1 Conferimenti a cooperative con percentuali di compensazione VE Sez. 2 Cessioni di prodotti agricoli ad aliquota propria. Operazioni diverse ad aliquote proprie VF Acquisti registrati VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse VF50 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38 VF39 a VF47 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF51 detrazione IVA teorica (2) VH SI
Cooperative e altri soggetti di cui alle lett. b) e c) art. 34	SI	VE Sez. 1 Conferimenti a consorzi con percentuali di compensazione VE Sez. 2 Cessioni di prodotti agricoli ad aliquota propria Operazioni diverse ad aliquote proprie VF Acquisti registrati VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse VF50 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38 VF39 a VF47 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF51 detrazione IVA teorica (2) VH SI
Attività agricola in regime art. 34 e attività agricola connessa in regime art. 34-bis	SI	Obbligo di adozione di contabilità separate: - 1 modulo attività agricola e compilazione sezione 3-B quadro VF; - 1 modulo attività agricola connessa e compilazione rigo VF30 casella 7.
Attività agricola in regime ordinario su opzione e attività agricola connessa in regime art. 34-bis	SI	Obbligo di adozione di contabilità separate: - 1 modulo attività agricola - 1 modulo attività agricola connessa (individuato dalla compilazione rigo VF30 casella 7)
Attività agricola in regime art. 34 e operazioni occasionali in regime art. 34-bis	SI	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art. 34-bis: - attività agricola compilazione sezione 3-B quadro VF - operazioni occasionali 34-bis compilazione rigo VF55
Attività agricola in regime ordinario su opzione e operazioni occasionali in regime art. 34-bis	SI	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art. 34-bis. Per operazioni occasionali 34-bis compilazione anche del rigo VF55.
(1) Vol. aff. 2014 ≤ € 7.000 e cessioni agricole ≥ 2/3 vol. aff. (2) Relativa a cessioni intracomunitarie ed esportazioni (art. 34, co. 9).		

SEZIONE 3-C – CASI PARTICOLARI

SEZ. 3-C Casi particolari	Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili		
	VF53	Se le operazioni esenti effettuate sono occasionali ovvero riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili barrare la casella ☐ 1 ☐	
		Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella ☐ 2 ☐	
	VF54	Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella ☐ 1 ☐	
	Riservato alle imprese agricole		
VF55	Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse	Imponibile 1 ,00	Imposta 2 ,00

SEZIONE 3-C RISERVATA AI SOGGETTI CHE HANNO EFFETTUATO



È possibile la compilazione contemporanea di tutti e tre i righi (VF53, VF54 E VF55) anche in caso di utilizzo di un regime speciale di determinazione dell'imposta.

Rigo VF53

La **casella 1** va barrata in caso di effettuazione di operazioni esenti occasionali o esclusivamente operazioni esenti di cui dai n. 1 a 9 art. 10 non rientranti dell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili.

ammontare operazioni esenti	⇒	VE33
acquisti inerenti	⇒	VF18

La **casella 2** va barrata da parte di soggetti che svolgono essenzialmente attività esenti e, nell'esercizio di tali attività, solo occasionalmente hanno effettuato operazioni imponibili.

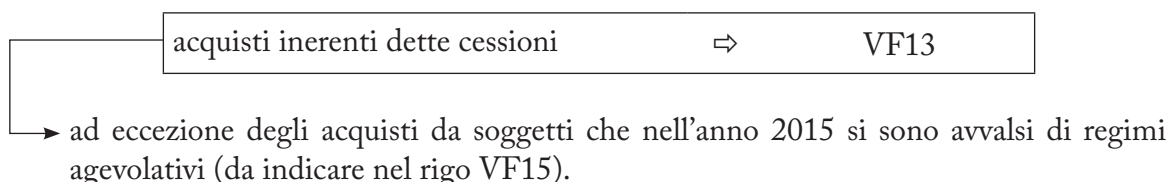


Si evidenzia che la casella è riservata ai contribuenti che non hanno effettuato acquisti inerenti tali operazioni. Infatti, in presenza di acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali e ai fini della relativa detrazione deve essere compilato il rigo VF31.

Le caselle 1 e 2 sono tra loro alternative.

Rigo VF54

La casella va barrata in caso di effettuazione di cessioni occasionali dei beni usati con applicazione del regime (vedi approfondimento del regime del margine nel quadro VE).



Rigo VF55

Nel rigo VF55 vanno indicati imponibile ed imposta relativi alle operazioni occasionali di cui al regime dell'art. 34-bis, già compresi nel quadro VE.

L'IVA ammessa in detrazione viene determinata applicando la percentuale del 50% all'importo di cui al campo 2.

Gli acquisti afferenti vanno indicati in VF13.

Attività agricola in regime art. 34 e attività agricola connessa in regime art. 34-bis	Obbligo di adozione di contabilità separate: - 1 modulo attività agricola e compilazione sezione 3-B quadro VF; - 1 modulo attività agricola connessa e compilazione rigo VF30 casella 7.
Attività agricola in regime ordinario su opzione e attività agricola connessa in regime art. 34-bis	Obbligo di adozione di contabilità separate: - 1 modulo attività agricola; - 1 modulo attività agricola connessa (individuato dalla compilazione rigo VF30 casella 7).
Attività agricola in regime art. 34 e operazioni occasionali in regime art. 34-bis	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art. 34-bis: - attività agricola compilazione sezione 3-B quadro VF; - operazioni occasionali 34-bis compilazione rigo VF55.
Attività agricola in regime ordinario su opzione e operazioni occasionali in regime art. 34-bis	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art. 34-bis. Per operazioni occasionali 34-bis compilazione anche del rigo VF55.

SEZIONE 4 - IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sez. 4

IVA ammessa in detrazione

VF56 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

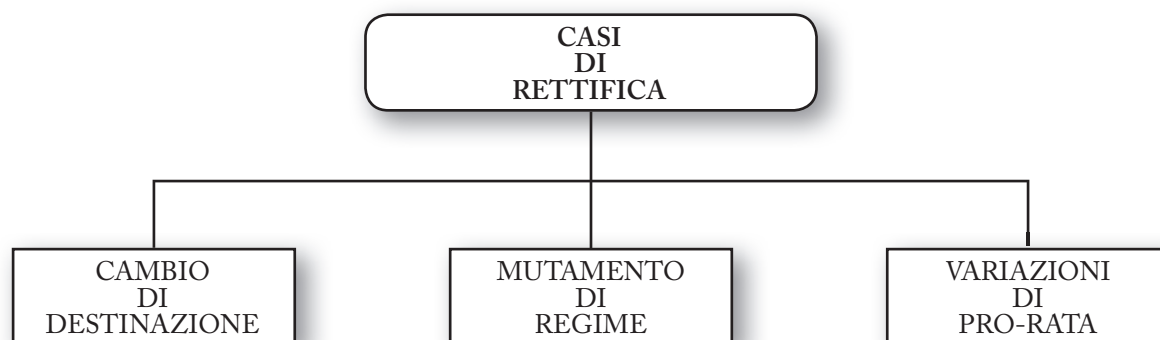
,00

VF57 IVA ammessa in detrazione

,00

Tale sezione deve essere compilata da tutti i contribuenti al fine di determinare l'IVA ammessa in detrazione.

Le rettifiche di cui al rigo **VF56** si rendono necessarie ai sensi dell'art. 19-bis2 quando cambiano le condizioni originarie in relazione alle quali è stato realizzato l'acquisto.



Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 98 del 2011

Nell'ipotesi di passaggio al regime ordinario, il rigo deve essere compilato nella dichiarazione relativa all'anno in cui lo stesso è avvenuto, indicando la rettifica della detrazione al netto della parte eventualmente già utilizzata in diminuzione delle rate ancora dovute per la rettifica d'ingresso al regime.

Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti e professioni di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014

I soggetti che dal 2016 intendono avvalersi del regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, devono indicare nel rigo VF56 l'eventuale imposta dovuta per effetto della rettifica della detrazione di cui all'art. 1, co. 61, L. 190/2014.

Ricordiamo che gli stessi soggetti devono barrare la casella di rigo VA14, a cui si rimanda per il commento al nuovo regime forfetario.

Lo stesso rigo deve essere compilato nella dichiarazione relativa all'anno in cui è avvenuto il passaggio al regime ordinario indicando l'eventuale imposta a credito per effetto della rettifica della detrazione di cui all'art. 1, co. 61, L. 190/2014.

Per un'agevole determinazione dell'importo da indicare a rigo VF56 può utilizzarsi il prospetto D, riportato in appendice alle Istruzioni ministeriali, nel quale è previsto un apposito rigo per ogni tipologia di rettifica di cui all'art. 19-bis2, e un rigo per la correzione della detrazione spettante in relazione ad acquisti effettuati in anni precedenti ai sensi dell'art. 19, comma1.

I relativi importi devono essere indicati con il segno (+) o (-) a seconda che si tratti di un aumento o di una diminuzione della detrazione.

PROSPETTO D
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

Art. 19 bis - 2	1	Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili (comma 1)	
	2	Rettifica per variazione dell'utilizzo di beni ammortizzabili (comma 2)	
	3	Rettifica per mutamenti nel regime fiscale (comma 3)	
	4	Rettifica per variazione del pro-rata (comma 4)	
Art. 19, comma 1	5	Variazione della detrazione relativa ad acquisti effettuati in anni precedenti	
TOTALE	6	Somma algebrica dei rigi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF56)	

• **Rigo 1 – Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili**

Va indicata la rettifica per i beni non ammortizzabili e i servizi, qualora gli stessi siano utilizzati per

effettuare operazioni che danno diritto a detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata (si deve far riferimento all'ammontare della detrazione operata in via presuntiva all'atto dell'acquisto e di quella spettante nel momento del loro primo utilizzo).

Se:

- il primo utilizzo avviene nel corso dell'anno di acquisto ⇒ nessuna rettifica;
- se il primo utilizzo avviene negli anni successivi a quello di acquisto ⇒ rettifica, con segno + o - a seconda se l'imposta sia maggiore o minore.

• **Rigo 2 – Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni ammortizzabili**

Va indicata la rettifica per i beni ammortizzabili in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione, ovvero nei 4 anni successivi.

La rettifica è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio.

• **Rigo 3 – Rettifica per mutamenti di regime fiscale**

Va indicata la rettifica della detrazione già operata, a seguito di mutamenti di regime fiscale, quali:

- mutamento del regime fiscale applicabile alle operazioni attive effettuate, tale da avere riflessi sull'entità della detrazione spettante (ad esempio, passaggio, a seguito di modifiche legislative, da un regime di totale esenzione ad un regime di totale imponibilità o viceversa, o a seguito dell'opzione per la separazione delle attività ex art. 36);
- adozione o abbandono, per opzione o in forza di legge, di un regime speciale che ha alla base un sistema forfetario per la detrazione dell'imposta a monte, come ad esempio si verifica nei settori dell'agricoltura, dello spettacolo, ecc.;
- mutamenti nell'attività esercitata dal contribuente, ai quali si accompagna una modifica del diritto alla detrazione;
- passaggio dal regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011, al regime ordinario;
- passaggio dal regime ordinario IVA al regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (si veda commento rigo VA14).
- passaggio dal regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 a quello ordinario.

La rettifica va eseguita limitatamente ai beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati e, per i beni ammortizzabili, se non sono trascorsi quattro anni da quello di entrata in funzione degli stessi;

• **Rigo 4 – Rettifica per variazione % pro-rata**

Va indicata la rettifica della detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili se, nei quattro esercizi successivi la loro entrata in funzione, la percentuale di pro-rata si discosti di oltre il 10% da quella relativa all'anno di acquisto.

La rettifica va effettuata in ragione di un quinto della differenza fra ammontare della detrazione operata nell'anno di acquisto e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno in corso.

Se la variazione del pro-rata è inferiore al 10%, la rettifica è facoltativa e va manifestata con opzione nel quadro VO, opzione vincolante per almeno cinque anni consecutivi.

Nel caso di cessione di beni ammortizzabili prima della scadenza del periodo nel quale devono essere effettuate le rettifiche, questa va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo, considerando la percentuale di detrazione pari al 100% se la cessione è soggetta ad imposta.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 4 - IVA ammessa in detrazione

- Rigo 5 – Rettifica relativa ad acquisti effettuati in anni precedenti**

Ai sensi dell'art. 19, co. 1, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto medesimo è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della sua nascita.

Di conseguenza se nel 2015 un contribuente ha annotato nel quadro VF acquisti effettuati nel 2013, e la percentuale di detrazione nel 2013 era diversa da quella applicata nella dichiarazione relativa al 2015, la rettifica va indicata a rigo 5.

- Rigo 6 – Somma**

La somma dei rigi da 1 a 5 va riportata a rigo 6 e l'importo così determinato va riportato a rigo VF56.

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Acquisto cespiti per 60.000 euro + IVA 20% nel 2011.

	2011	2012	2013	2014	2015
operazioni imponibili	220.000,00	400.000,00	450.000,00	500.000,00	
operazioni esenti	350.000,00	800.000,00	400.000,00	1.000.000,00	1.200.000,00
% pro-rata	38,60%	33,33%	52,94%	33,33%	0,00%
variazione pro-rata		-5,27%	14,34%	-5,27%	-38,60%
rettifica		facoltativa	obbligatoria	facoltativa	obbligatoria
differenza IVA			1.720,80		(4.632,00)
rettifica (1/5)			344,16		(926,40)

PROSPETTO D
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

Art. 19 bis - 2	1	Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili (comma 1)	
	2	Rettifica per variazione dell'utilizzo di beni ammortizzabili (comma 2)	
	3	Rettifica per mutamenti nel regime fiscale (comma 3)	
	4	Rettifica per variazione del pro-rata (comma 4)	926
Art. 19, comma 1	5	Variazione della detrazione relativa ad acquisti effettuati in anni precedenti	
TOTALE	6	Somma algebrica dei rigi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF56)	926

A rigo **VF57** deve essere indicato, tenendo conto delle rettifiche di cui al rigo VF56:

- l'importo di rigo VF23 se:**

- nessuna casella di VF30 barrata

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
• beni usati	2	☐	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☐
• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

- barrata casella 1 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

• agenzie di viaggio	1	☒	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
• beni usati	2	☐	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☐
• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

- barrata casella 2 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
• beni usati	2	☒	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☐
• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

- l'importo di rigo VF37 se:

- barrata casella 3 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
• beni usati	2	☐	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☐
• operazioni esenti	3	☒	• attività agricole connesse	7	☐
• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

- 50% dell'importo di rigo VE25 se:

- barrata casella 4 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
• beni usati	2	☐	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☐
• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• agriturismo	4	☒	• imprese agricole	8	☐

- 1/3 dell'importo di rigo VE25 se:

- barrata casella 5 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☒
• beni usati	2	☐	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☐
• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

- 50% dell'importo di rigo VE25 se:

- barrata casella 6 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
• beni usati	2	☐	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☒
• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

- 50% dell'importo di rigo VE25 se:

- barrata casella 7 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1	☐	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐
• beni usati	2	☐	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	☐
• operazioni esenti	3	☐	• attività agricole connesse	7	☒
• agriturismo	4	☐	• imprese agricole	8	☐

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 4 - IVA ammessa in detrazione

- **l'importo di rigo VF52 se:**
 - barrata casella 8 di VF30

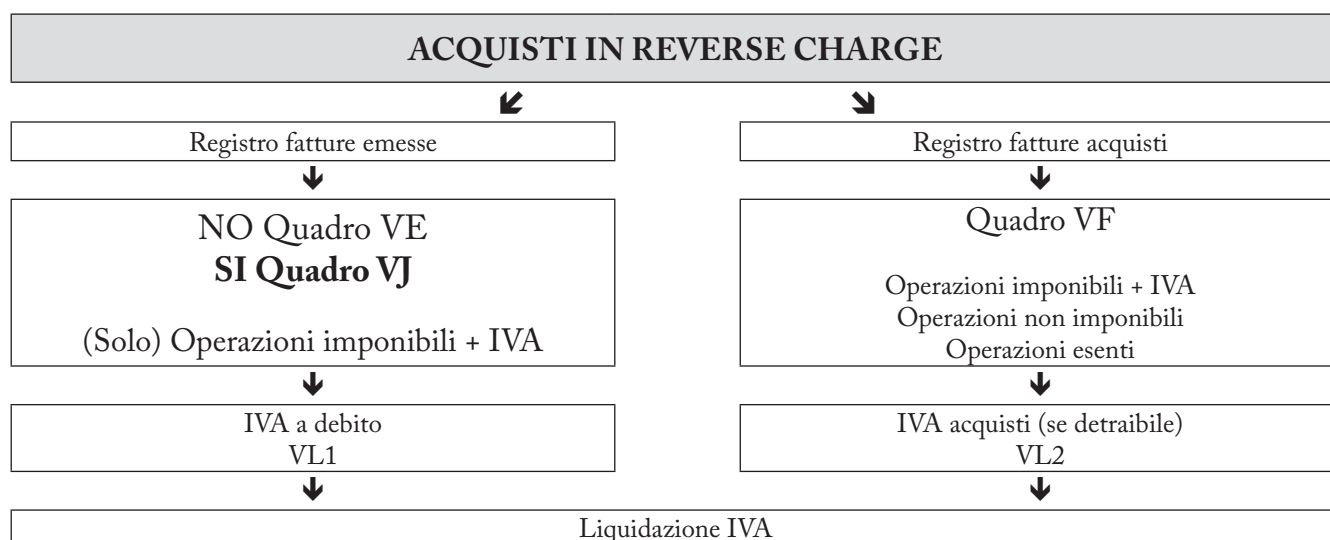
VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1		• associazioni operanti in agricoltura	5	
• beni usati	2		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	
• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	
• agriturismo	4		• imprese agricole	8	X

In caso di compilazione del rigo VF55 è necessario tener conto del 50% del relativo importo nel determinare l'imposta di cui al rigo VF57.

QUADRO VJ PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Il **quadro VJ** è riservato all'esposizione di **particolari tipologie di operazioni** la cui imposta è dovuta:

- dal **cessionario/committente operatore economico**;
- da **soggetti operanti in particolari settori di attività per le provvigioni da loro corrisposte**.



L'ammontate dell'imposta e dell'imponibile da indicare nel quadro VJ devono **tener conto delle eventuali variazioni** di cui all'art. 26 D.P.R. 633/1972.

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		,00		,00
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2		,00		,00
VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00		,00
VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)				
VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8				
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)				
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00		,00
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00		,00
VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)		,00		,00

VJ6
Compresa nuova casistica
pallet recuperati

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		
VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		
VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		
VJ16	Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)		
VJ17	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		
VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		
VJ19	Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter		
VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ19)		

VJ17
 Nuove casistiche reverse pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento edifici

VJ18
 Nuove casistiche reverse settore energetici

VJ19
 Acquisti con split payment (per dichiarazione enti con partita IVA)

VJ1 – ACQUISTI DI BENI DALLLO STATO CITTÀ DI VATICANO E DALLA REPUBBLICA DI SAN MARINO

	1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VJ1 Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)				

Nel **rigo VJ1** vanno indicati **imponibile ed imposta relativi agli acquisti di beni**, inclusi quelli di oro industriale, argento puro, rottami e altri materiali di recupero, provenienti dalla **Città di Vaticano** e dalla **Repubblica di San Marino**; si tratta di acquisti per i quali il cessionario, generalmente, ha provveduto all'assolvimento degli obblighi impositivi con **emissione di autofattura sulla base di quanto previsto dall'art. 17**.



Acquisti da San Marino e Città del Vaticano

Mentre gli acquisti di beni provenienti dalla Città del Vaticano vanno sempre autofatturati ai sensi dell'art. 17, co. 2, per gli acquisti di beni da operatori di San Marino le procedure a disposizione degli operatori italiani sono due:

1. procedura con addebito di IVA ex artt. 8-12 D.M. 24/12/93 (che non coinvolge la compilazione del rigo VJ1)

In questo caso il cedente sammarinese emette la fattura in 4 copie, con l'indicazione del proprio numero di identificazione fiscale e di partita IVA e di quello del cessionario italiano. Provvede poi ad indicare la natura, la qualità e la quantità dei beni oggetto della compravendita, esponendo separatamente l'ammontare dell'IVA da egli stesso dovuta. Il cedente sammarinese trasmetterà poi al cessionario italiano la fattura originale vidi-mata dall'Ufficio Tributario di San Marino.

L'importo dell'IVA risultante dalla fattura andrà versata dal cedente sanmarinese all'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino (che la riverserà all'Ufficio IVA di Pesaro), mentre il cessionario italiano registrerà le fatture originali a norma dell'art. 25 e detraerà l'imposta, nei limiti oggettivi e soggettivi definiti dall'art. 19.

2. procedura senza addebito di IVA ex artt. 13-16 D.M. 24/12/93 (che coinvolge la compilazione del rigo VJ1)

In questa seconda ipotesi il cedente sammarinese emette la fattura in 3 esemplari, indicando il proprio numero di identificazione fiscale e di partita IVA, quella del cessionario italiano e la natura, qualità e quantità dei beni oggetto della compravendita; trasmette poi al cessionario italiano la fattura originale vidimata dall'Ufficio Tributario di San Marino.

Il cessionario italiano, ai sensi dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972, deve integrare con l'IVA la fattura vidimata dall'Ufficio Tributario sammarinese (molti emettono autofattura), annotandola poi nel registro degli acquisti e nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.

Deve inoltre comunicare all'Agenzia delle Entrate competente l'avvenuta annotazione della fattura nei registri IVA vendite e acquisti indicando i numeri di protocollo (da **ottobre 2013** tale adempimento è sostituito dall'utilizzo della **comunicazione polivalente** – quadro SE – da presentare entro la fine del mese successivo; vedi oltre).

Correlazioni con altri quadri ed adempimenti

Gli **acquisti di beni provenienti da San Marino** devono essere riportati in dichiarazione anche nel **rigo VF24**:

- **campo 5**, nel caso di acquisti con addebito dell'IVA da parte dell'operatore sammarinese;
- **campo 6**, nel caso di acquisto senza addebito di IVA da assoggettare alla procedura di **reverse charge** da parte del cessionario nazionale

	1	Imponibile	2	Imposta
Acquisti intracomunitari		,00		,00
VF24				
Importazioni	3	Imponibile	4	Imposta
		solo imponibile		solo imponibile
		,00		,00
Acquisti da San Marino	5	con pagamento IVA	6	senza pagamento IVA
		,00		,00



Si evidenzia che gli acquisti di servizi resi da operatori sammarinesi non vanno indicati né nel rigo VF24 né nel rigo VJ1, bensì, laddove territoriali in Italia, nel rigo VJ3 unitamente agli altri acquisti territoriali da non residenti.



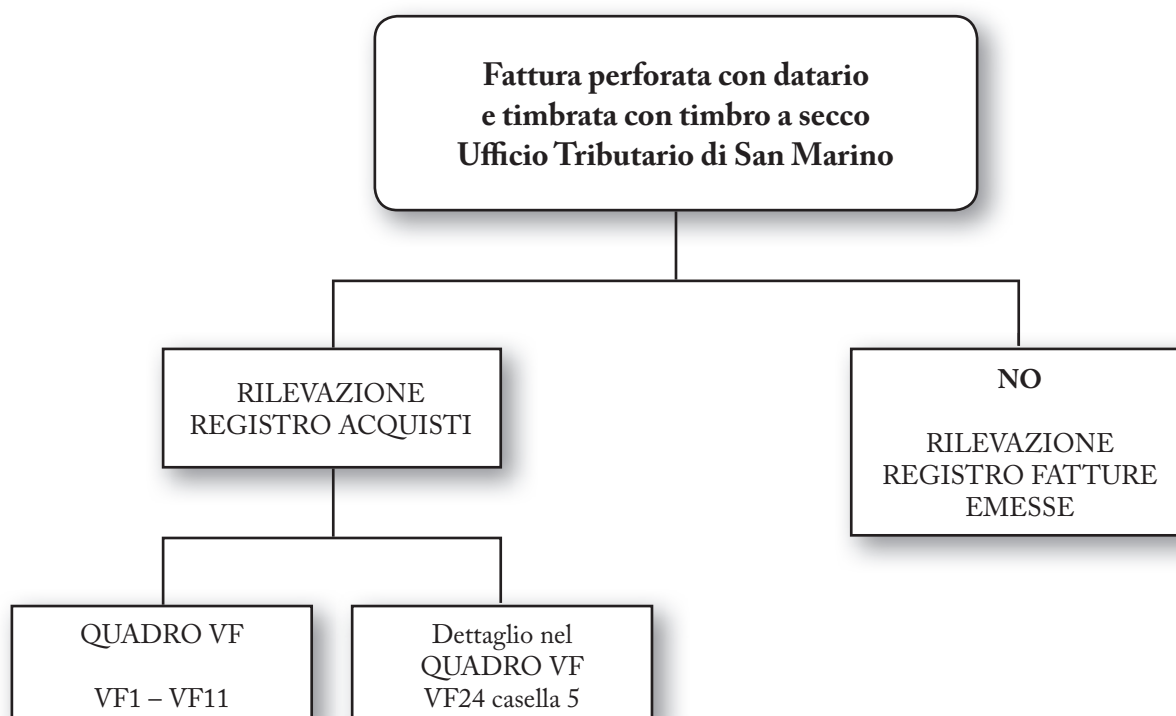
Comunicazione polivalente e operazioni con San Marino

Con D.M. 12/2/2014 (G.U. 14/2/2014) San Marino è stato depennato dalla black list con la conseguenza che, da marzo 2014, è venuto meno l'obbligo della comunicazione telematica (quadro BL) di cui all'art. 1, commi da 1 a 3, del D.L. 40/2010. Si evidenzia che gli acquisti di beni in reverse charge da San Marino (quelli che finiscono in VJ1 della dichiarazione IVA) vanno comunicati telematicamente (quadro SE modulistica polivalente) entro il mese successivo a quello in cui viene assolta l'imposta in inversione contabile.

ACQUISTI DA SAN MARINO: PROCEDURA SENZA ADDEBITO DI IVA DA PARTE DEL FORNITORE



ACQUISTI DA SAN MARINO: PROCEDURA CON ADDEBITO DI IVA DA PARTE DEL FORNITORE



VJ2 – ESTRAZIONE DI BENI DA DEPOSITI IVA

VJ2 Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993) ,00 ,00

Nel **rigo VJ2** vanno indicati **imponibile ed imposta relativi ai beni estratti da un deposito IVA** (art. 50-bis D.L. 331/93), con applicazione dell'imposta in reverse charge (autofattura o integrazione a seconda dei casi), per l'ipotesi di utilizzo o commercializzazione nel territorio dello Stato (art. 50-bis, co. 6).



Depositi IVA

I **depositi fiscali IVA**, istituiti con L. 28/1997 e regolamento n. 419 del 18/12/1998, sono regolati dall'**art. 50-bis del D.L. 331/1993**: sono speciali depositi fiscali istituiti per la **custodia** di beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi stessi e non soggetti all'IVA.

L'istituto dei depositi IVA consente di compiere una serie di operazioni "detassate" da IVA (vedi Tavola riepilogativa riporta nel prosieguo) come, ad esempio, l'introduzione di beni di provenienza extra comunitaria previa immissione in libera pratica (art. 50-bis, co. 4, lett. b) oppure la cessione di beni che rimangono all'interno dei depositi stessi senza assoggettare i singoli passaggi ad IVA (art. 50-bis, co. 4, lett. e). L'imposta dovuta sui beni immessi nel deposito IVA sarà assolta dall'operatore economico acquirente finale, in reverse charge, solamente al momento dell'eventuale estrazione per utilizzo o commercializzazione nel **territorio nazionale** (in tal caso l'applicazione del reverse charge, ai sensi del comma 6 dell'art. 50-bis, comporterà la compilazione de **rigo VJ2** e interesserà altresì, come vedremo negli esempi proposti a seguire, la compilazione del **quadro VF**). Nel caso in cui i beni vengano, invece, estratti per formare oggetto di cessione intracomunitaria (art. 50-bis, co. 4, lett. f) oppure di esportazione (art. 50-bis, co. 4, lett. g) l'operazione non comporterà l'assolvimento dell'imposta.

Novità introdotte nel 2011

L'art. 7 co. 2 lett. cc-ter del D.L. 70/2011 ha introdotto l'obbligo dell'importatore che immette beni nei depositi IVA di presentare idonea garanzia commisurata all'imposta non assolta in dogana (sono esonerati Amministrazioni statali, Enti pubblici, ditte affidabili e di notoria solvibilità nonché operatori con certificato AEO). La garanzia sarà svincolata solo all'estrazione dei beni previa esibizione di apposita documentazione. La novità è in vigore dal 12/9/2011 (Note AD n. 86094 del 20/7/2011, n. 84920 del 7/9/2011, n. 113881 del 5/10/2011; n. 127293 del 4/11/2011 e n. 148047 del 1°/02/2012).



Depositi IVA e circolare 12/E del 24/03/2015

La circolare ha fornito un'analisi completa della disciplina non mancando di toccare il tema dell'introduzione dei beni nel deposito, anche con riferimento alla tortuosa disciplina interpretativa contenuta nell'art. 16, co.5-bis, D.L. 185/2008 (e successive modifiche) e a seguito della sentenza Equoland.

A tal riguardo l'Agenzia sostiene che il "deposito virtuale è un'eccezione alla regola generale" dell'introduzione fisica dei beni (vedi anche comunicato stampa 24/3/2015).

In sintesi questi i punti salienti:

- con l'art.16, co.5-bis, del D.L. 185/08 non è stato introdotto un principio generale;
- l'introduzione fisica nei depositi non è necessaria solo per i beni che devono essere "lavorati" (ad esempio il perfezionamento o manipolazioni usuali) giacché tali lavorazioni possono essere svolte anche in locali ad esso limitrofi e senza obbligo di scarico;
- e altresì precisato che non è necessario che i beni, una volta lavorati, debbano venire introdotti nel deposito, purché la relativa movimentazione sia annotata negli appositi registri cui è tenuto il depositario. A tali condizioni, continua la circolare, si considerano soddisfatte le funzioni di stoccaggio e custodia da parte del depositario (funzioni che caratterizzano, ai sensi dell'art. 1766 cc, il contratto di deposito);
- in tutti gli altri casi, la merce deve entrare fisicamente nel deposito per beneficiare della disciplina agevolata in quanto, secondo la circolare, l'interpretazione autentica del citato art. 16 non si estende alle altre operazioni previste dall'art. 50-bis comma 4 (lettere a), b), c), d), e), f), g), i)). Resta quindi fermo l'obbligo, precisa la circolare, di introdurre materialmente in deposito i beni che non devono subire lavorazioni.

Tavola riepilogativa operazioni nei depositi IVA e correlazione fra i quadri della dichiarazione

Operazioni agevolate ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4	Tipo di operazione	Quadro VF (mod. IVA 2016)	Quadro VE (mod. IVA 2016)	Dettaglio statistico	Formazione del plafond per gli esportatori abituali
Acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA	Acquisto intra con introduzione	VF13 (*)	/	VF24 ca.1	/
Operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA	Importazione con introduzione	VF13 (*)	/	VF24 ca.3	/
Cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA	Cessione con introduzione	/	VE32	/	No
Cessioni dei beni elencati nella Tabella A-bis allegata al D.L. 331/1993, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA, effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli indicati nel rigo precedente)	Cessione con introduzione	VF13 (*)	VE32	/	No

Operazioni agevolate ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4	Tipo di operazione	Quadro VF (mod. IVA 2016)	Quadro VE (mod. IVA 2016)	Dettaglio statistico	Formazione del plafond per gli esportatori abituali
Cessioni di beni custoditi in un deposito IVA	Cessione di beni già introdotti	VF13 (*)	VE32	/	No
Cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato	Estrazione per cessione intra	/	VE30	VE30 ca.3	Si
Cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea	Estrazione per esportazione	/	VE30	VE30 ca.2	Si
Prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni	Servizi su beni che si trovano nei depositi	VF13 (*)	VE32	/	No
Trasferimento dei beni in altro deposito IVA	Estrazione per introduzione in altro deposito IVA	/	VE32	/	No

(*) Nel caso in cui l'estrazione dei beni per utilizzo o commercializzazione in Italia (art. 50-bis, co. 6) avvenga nello stesso anno in cui è stata effettuata l'immissione ovvero l'acquisto del bene custodito in deposito, l'imponibile e la relativa imposta vanno indicati esclusivamente nei righe da VF1 a VF11.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Estrazione depositi IVA avvenuta in un anno successivo a quello dell'introduzione

La ditta Beta, a gennaio 2015, ha effettuato l'estrazione dal deposito IVA (art. 50-bis D.L. 331/1993), per utilizzo o commercializzazioni in Italia, di merce precedentemente immessa in libera pratica (importata dall'estero) ed introdotta nel citato deposito senza assolvere IVA in dogana ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. b). Le operazioni connesse alla citata operazione sono state le seguenti.

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

Dicembre 2014	- fattura del fornitore estero rilevata ai fini della contabilità generale è 98.000 euro - bolletta doganale annotata ai fini IVA con vincolo all'introduzione nel deposito IVA (regime 45 00 risultante da casella 37) → base imponibile IVA risultante dalla casella 47 in corrispondenza del codice 405 = 102.000 euro (di cui 2.000 euro dazi)
Gennaio 2015	- fattura relativa al compenso pagato al gestore del deposito = 1.000 euro (addebitato senza IVA ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. h) del D.L. 331/1993) - autofattura emessa per l'estrazione ai sensi dell'art. 50-bis, co. 6, del D.L. 331/1993 e dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 → base imponibile = 103.000 euro + IVA 22%

Per il **2014** (modello IVA 2015) il **quadro VF** della dichiarazione doveva essere compilato come segue.

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA	VF1		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
----- omissis -----						
	VF11		,00	22		,00
	VF12 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00			
	VF13 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		102.000			
	VF14 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00			
	VF15 Acquisti da soggetti di cui all'art. 27, commi 1 e 2, decreto-legge 98/2011		,00			
	VF16 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00			
	VF17 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		,00			
	VF18 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00			
	VF19 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1				
		2	,00			
	VF20 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2014					
	VF21 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI		102.000,00			,00
SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF22 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
	VF23 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)					,00
		Imponibile		Imposta		
	VF24 Acquisti intracomunitari	1	,00	2	,00	
		Imponibile		Imposta		
	Importazioni	3	102.000,00	4	,00	
		con pagamento IVA		senza pagamento IVA		
	Acquisti da San Marino	5	,00	6	,00	
	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):					
VF25	1 Beni ammortizzabili	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	4 Altri acquisti e importazioni		
	,00	,00	102.000,00	,00		

Valore importazione risultante dalla bolletta

Per il **2015** (modello IVA 2016) la dichiarazione andrà compilata come segue:

- quadro **VJ** (rigo VJ2) per la posta a debito dell'autofattura di estrazione annotata nel registro vendite

QUADRO VJ		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	VJ1 Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
	VJ2 Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		103.000		22.660
	VJ3 Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2		,00		,00
	VJ4 Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00		,00

VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)	,00	,00
VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8	,00	,00
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)	,00	,00
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)	,00	,00
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	,00	,00
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)	,00	,00
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)	,00	,00
VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)	,00	,00
VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	,00	,00
VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	,00	,00
VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00	,00
VJ16	Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)	,00	,00
VJ17	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00	,00
VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00	,00
VJ19	Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter	,00	,00
VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ19)		22.660,00

• quadro VF per le seguenti annotazioni che risultano dal registro acquisti 2015

a) fattura gestore deposito

Imponibile	Aliquota	IVA	Trattamento/norma	Progr. IVA
+ 1.000	/	/	Servizi non soggetti IVA ex art. 50-bis, co. 4 lett. h)	VF13

b) autofattura per estrazione (posta a credito)

Imponibile	Aliquota	IVA	Trattamento/norma	Progr. IVA
+ 103.000	22%	22.660	Estrazione – imp. ex art. 50.bis, co. 6	VF13
- 102.000	/	/	Estrazione – importo es. precedenti	VF20
- 1.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF13

QUADRO VF	1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE	VF1	,00	2	,00	
E IVA AMMESSA	VF2	,00	4	,00	
IN DETRAZIONE	VF3	,00	7	,00	

omissis

VF11	103.000,00	22	22.660,00
VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00	
VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	0,00	VF13 = 1000 - 1000 = 0
VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00	
VF15	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	,00	
VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00	
VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00	
VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00	
VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	,00	
VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015	102.000,00	
VF21	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	,00	22.660,00
VF22	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		,00
VF23	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)		22.660,00
VF24	Acquisti intracomunitari	Imponibile	Imposta
		,00	,00
	Importazioni	Imponibile	Imposta
		,00	,00
	Acquisti da San Marino	con pagamento IVA	senza pagamento IVA
		,00	,00
VF25	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):		
	1 Beni ammortizzabili	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi
	,00	,00	,00
			4 Altri acquisti e importazioni
			1.000,00

Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Estrazione depositi IVA avvenuta nello stesso anno di immissione

Si considerino i seguenti dati dell'esempio precedente con la sola variante che tutte le operazioni siano avvenute nel 2015.

Gennaio 2015	- fattura del fornitore estero rilevata ai fini della contabilità generale 98.000 euro - bolletta doganale annotata ai fini IVA con vincolo all'introduzione nel deposito IVA (regime 45 00 risultante da casella 37) → base imponibile IVA risultante dalla casella 47 in corrispondenza del codice 405 = 102.000 euro (di cui 2.000 euro dazi) - fattura relativa al compenso pagato al gestore del deposito = 1.000 euro (addebitato senza IVA ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, lett. h) del D.L. 331/1993) - autofattura emessa per l'estrazione ai sensi dell'art. 50-bis, co. 6, del D.L. 331/1993 e dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 → base imponibile = 103.000 euro + IVA 22%
--------------	--

Per il **2015** (modello IVA 2016) la dichiarazione andrà compilata come segue:

- quadro **VJ** per la posta a debito dell'autofattura di estrazione annotata nel registro vendite

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		103.000	,00	22.660
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2		,00		,00
VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00		,00
VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)		,00		,00
VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8		,00		,00
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00		,00
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00		,00
VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)		,00		,00
VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00		,00
VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00		,00
VJ16	Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)		,00		,00
VJ17	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00		,00
VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		,00		,00
VJ19	Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter		,00		,00
VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei righe da VJ1 a VJ19)				22.660

- quadro **VF** per le seguenti annotazioni che risultano dal registro acquisti 2015

a) bolletta d'importazione con introduzione nel deposito IVA

Imponibile	Aliquota	IVA	Trattamento/norma	Progr. IVA
+ 102.000	/	/	Importazione non soggetta IVA ex art. 50-bis, co. 4 lett. b)	VF13

b) fattura gestore deposito

Imponibile	Aliquota	IVA	Trattamento/norma	Progr. IVA
+ 1.000	/	/	Servizi non soggetti IVA ex art. 50-bis, co. 4 lett. h)	VF13

c) autofattura per estrazione da deposito (posta a credito)

Imponibile	Aliquota	IVA	Trattamento/norma	Progr. IVA
+ 103.000	22%	22.660	Estrazione – imponibile ex art. 50-bis, co. 6	VF11
- 102.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF13
- 1.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF13

QUADRO VF	1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1		,00	2		,00
VF2		,00	4		,00
VF3		,00	7		,00

omissis

VF11	103.000,00	22	22.660,00
VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00	
VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00	
VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00	
VF15	Acquisti da soggetti di cui all'art. 27, commi 1 e 2, decreto-legge 98/2011	,00	
VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00	
VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00	
VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00	
VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	,00	
	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012		
	2	,00	
VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2014		
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF21 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	,00	22.660,00
	VF22 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		,00
	VF23 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)		22.660,00
	Imponibile	Imposta	
VF24	Acquisti intracomunitari	,00	,00
	Importazioni	102.000,00	,00
	con pagamento IVA		
	Acquisti da San Marino	,00	,00
	senza pagamento IVA		
	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):		
VF25	1 Beni ammortizzabili	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi
	,00	,00	102.000,00
			1.000,00

$$VF13 = 102.000 + 1.000 - 103.000 = 0$$

VJ3 – ACQUISTI DI BENI E SERVIZI DA SOGGETTI NON RESIDENTI

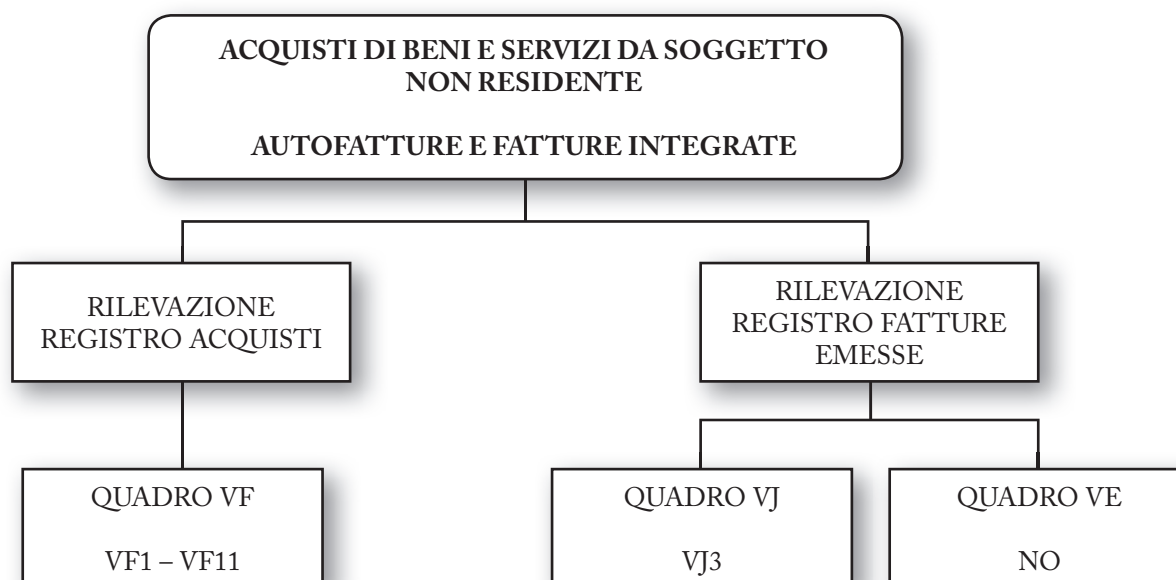
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2	,00	,00
-----	---	-----	-----

Nel rigo VJ3 vanno indicati **imponibile ed imposta relativi ai beni e servizi**, territoriali, **acquisiti da parte di un acquirente italiano con fornitore o prestatore residente all'estero**. In questo rigo vanno indicati:

- sia gli acquisti (da fornitore extra UE) per i quali il reverse charge è stato applicato con la tecnica dell'autofattura;

- sia gli acquisti (diversi da quelli intracomunitari di beni) per i quali è stata effettuata l'integrazione della fattura emessa dal fornitore (UE).

Acquisti da non residenti



Novità dal 2013 nella tecnica applicativa del reverse charge

La L. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013), fra le altre, ha introdotto, con effetto per le operazioni effettuate **dal 1° gennaio 2013**, modifiche all'art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 che oggi così recita: *“Gli obblighi 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, compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, co. 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, 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 adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”*. Sulla base della nuova formulazione la tecnica dell'integrazione risulta estesa a tutte le forniture rese da fornitore stabiliti in altro Stato UE mentre l'autofattura rimane la tecnica per quelle rese da fornitori extra UE.

Casistica	Fino al 31/12/2012	Dal 01/01/2013
Acquisti di servizi generali da non residenti extra UE	Autofattura art. 17, co. 2	Autofattura art. 17, co. 2
Acquisti di servizi generali da fornitore UE	Integrazione della fattura (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 632/1972 e art. 46 D.L. 331/1993) (*)	Integrazione fattura fornitore UE (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 632/1972 e art. 46 D.L. 331/1993)

Casistica	Fino al 31/12/2012	Dal 01/01/2013
Altri acquisti territoriali da non residenti (servizi speciali o beni)	Autofattura art. 17, co. 2	Autofattura art. 17, co. 2 quando il fornitore è extra UE Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 632/1972 e art. 46 D.L. 331/1993)
Acquisti intracomunitari di beni	Integrazione fattura fornitore UE (art. 46 D.L. 331/1993)	Integrazione fattura fornitore UE (art. 46 D.L. 331/1993)
(*) La tecnica dell'integrazione per i servizi generali resi da prestatori UE è prevista normativamente dal 17/3/2012 ma la prassi (C.M. 12/E/2010 e C.M. 37/E/2011) ne aveva già ammesso (in via facoltativa) l'applicazione.		

Oltre alle novità di tecnica applicativa, va evidenziato che, dal 2013, risultano altresì sensibilmente dilatati i termini entro cui adempiere all'applicazione del reverse charge e che possono essere così riassunti:

- le **autofatture** (acquisti da fornitori extra UE) godono dei nuovi termini di fatturazione previsti dall'art. 21, co. 4 e quindi della possibilità di procedere **entro il 15 del mese successivo a quello del fatto generatore** con obbligo, però, di computare l'operazione del mese del fatto generatore;
- le **operazioni rese da fornitori UE** (acquisti intracomunitari di beni e servizi), previa integrazione, vanno registrate **entro il 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura emessa dal fornitore** ma con imputazione al mese precedente (quello di arrivo della fattura); se la fattura non arriva entro il secondo mese da quello di effettuazione, allora bisogna emettere autofattura ai sensi dell'art. 46, co. 5, entro i 15 giorni successivi ed annotarla, però, con riferimento al mese precedente (cioè quello in cui spira il secondo mese di tolleranza).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Acquisti da non residenti di servizi imponibili in Italia

Un soggetto IVA italiano ha effettuato i seguenti acquisti da soggetti non residenti per i quali ha applicato il reverse charge come segue:

- integrazione e doppia registrazione (acquisti/vendite) fatture per trasporti intracomunitari resi da prestatori UE per 10.000 euro + IVA 2.200;
- integrazione e doppia registrazione (acquisti/vendite) fatture provvigioni pagate ad agente comunitario (su cessioni intracomunitarie) 20.000 euro + IVA 4.400;
- autofatture e doppia registrazione (acquisti/vendite) per manutenzione di un ufficio in Italia di proprietà di un'azienda svizzera 24.000 euro + IVA 5.280.

L'annotazione effettuata nel registro acquisti va indicata nel **quadro VF** come segue:

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	7		,00
----- omissis -----						
	VF11		54.000	,00	22	11.880
	VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00			
	VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00			
	VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00			
	VF15	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi	1	,00		
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2	,00			
	VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00			
	VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00			
	VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00			
	VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	1	,00		
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2	,00			
	VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015	,00			
SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF21	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	,00			,00
	VF22	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
	VF23	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)				,00
		Imponibile	1		2	Imposta
		Acquisti intracomunitari	,00			,00
	VF24	Importazioni	3		4	Imposta
		con pagamento IVA	,00			,00
		Acquisti da San Marino	5		6	senza pagamento IVA
		,00				,00
	VF25	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):				
		1 Beni ammortizzabili	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	4 Altri acquisti e importazioni	
		,00	,00	,00		54.000

L'annotazione effettuata nel registro vendite va indicata nel **quadro VJ** (rigo VJ3) come segue:

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
	VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino - art. 71, comma 2 - (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	,00		,00
	VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)	,00		,00
	VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2	54.000	,00	11.880
	VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)	,00		,00
	VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)	,00		,00
	VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8	,00		,00
	VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)	,00		,00
	VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)	,00		,00
	VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	,00		,00
	VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)	,00		,00
	VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)	,00		,00
	VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)	,00		,00
	VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	,00		,00
	VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	,00		,00
	VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00		,00
	VJ16	Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)	,00		,00
	VJ17	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00		,00
	VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00		,00
	VJ19	Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter	,00		,00
	VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei rigi da VJ1 a VJ19)			11.880

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE****Acquisti da non residenti di servizi non imponibili o esenti**

Un soggetto IVA italiano ha effettuato i seguenti acquisti da soggetti non residenti per i quali ha applicato il reverse charge come segue:

- integrazione e doppia registrazione (acquisti/vendite) fatture per trasporti su beni in esportazione resi da prestatori UE per 10.000 euro (operazioni non imponibile ai sensi dell'art. 9 n. 2/4);
- autofatture e doppia registrazione (acquisti/vendite) per trasporti su beni in esportazione resi da prestatori extra UE per 5.000 euro (operazioni non imponibile ai sensi dell'art. 9 n. 2/4);
- integrazione e doppia registrazione (acquisti/vendite) fatture provvigioni pagate ad agente UE per intermediazioni su esportazioni 2.000 euro (operazioni non imponibile ai sensi dell'art. 9 n. 7);
- integrazione e doppia registrazione (acquisti/vendite) fattura per interessi di finanziamento pagati a fornitore UE 1.000 euro (operazione esente art. 10).

L'annotazione effettuata nel registro acquisti va indicata nel **quadro VF** come segue:

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1					
	VF2		,00	2		,00
	VF3		,00	4		,00
<i>omissis</i>						
	VF11		,00	22		,00
	VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
	VF13		17.000			,00
	VF14		1.000			,00
	VF15		,00			,00
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2	,00			
	VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati				
	VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)				
	VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione				
	VF19		,00			,00
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2	,00			
	VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015				
	VF21	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI				
			18.000			,00
	VF22	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				
	VF23	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)				
						,00
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	Acquisti intracomunitari					
	1	Imponibile	,00	2	Imposta	,00
	Importazioni					
	3	Imponibile	,00	4	Imposta	,00
	Acquisti da San Marino					
	5	con pagamento IVA	,00	6	senza pagamento IVA	,00
	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):					
	VF25	1 Beni ammortizzabili	,00	2 Beni strumentali non ammortizzabili	,00	
		3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	,00	4 Altri acquisti e importazioni		18.000
			,00			,00

Come precisato nella C.M. 12/E/2010 nel **quadro VJ non vanno** indicate le operazioni **non imponibili o esenti**.

QUADRO VJ		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00	,00
	VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		,00	,00
	omissis				
	VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2	/	,00	/



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Acquisti da non residente identificato o con RF

Un soggetto IVA italiano ha ricevuto le seguenti fatture relative a forniture eseguite in Italia da soggetti non residenti identificati direttamente o con rappresentante fiscale:

- 19/2/2015 fattura di 500 euro senza addebito di IVA per fornitura interna di beni (attrezzature) in conseguenza della quale il cessionario (o committente) nazionale ha applicato il reverse charge ai sensi dell'art. 17, co. 2 (500 + IVA 110);
- 30/4/2015 fattura di 1.000 euro + IVA 220 per servizi generali (esempio: trasporto nazionale o intracomunitario di beni);
- 15/5/2015 nota di accredito per l'IVA sulla fattura del 30/4/2014 in conseguenza della quale il committente nazionale ha applicato il reverse charge ai sensi dell'art. 17, co. 2 (1.000 euro + IVA 220);
- 31/8/2015 fattura di 2.000 euro senza addebito di IVA per fornitura di cancelleria (oppure servizi generali o speciali) in conseguenza della quale il cessionario (o committente) nazionale ha applicato il reverse charge ai sensi dell'art. 17, co. 2 (2.000 + IVA 440).

L'annotazione effettuata nel registro acquisti va indicata nel **quadro VF** come segue (per semplicità espositiva sono stati ipotizzati solo acquisti soggetti ad IVA ordinaria completamente detraibile):

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1					
	VF2		,00	22		,00
	VF3		,00	4		,00
omissis						
VF11			4.500,00	22		990,00
VF12		Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
VF13		Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali				
VF14		Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta				
VF15		Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi				
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2				
VF16		Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati				
VF17		Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)				
VF18		Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione				
VF19		Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi				
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2				
VF20		(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015				
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino		VF21 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI		4.500,00		990,00
		VF22 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
		VF23 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)				990,00
				Imponibile		Imposta
		1		2		
			,00			,00
VF24				Imponibile		Imposta
		3		4		
			,00			,00
				con pagamento IVA		senza pagamento IVA
		5		6		
			,00			,00
		Acquisti da San Marino				
		Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):				
VF25		Beni ammortizzabili		Beni strumentali non ammortizzabili		Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi
		500,00				
				Altri acquisti e importazioni		4.000,00

L'annotazione effettuata nel registro vendite va indicata nel **quadro VJ** come segue:

QUADRO VJ		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino - art. 71, comma 2 - (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)			
	VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)			
			,00		,00
<i>omissis</i>					
	VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2			
			4.500,00		990,00

Si ricorda che dal 2010 il rappresentante fiscale non può addebitare l'IVA nei confronti del cessionario/committente soggetto passivo nazionale essendo quest'ultimo il debitore d'imposta ai sensi dell'art. 17, co. 2. Come precisato nella C.M. 14/E/2010, considerati i ritardi nell'emanazione del D.Lgs. 18/2010, era "tollerata" l'errata emissione dalla fattura con IVA da parte del rappresentante fiscale nel periodo dal 1° gennaio al 19 febbraio 2010 per le operazioni derogabili della Direttiva, vale a dire l'estensione generalizzata del reverse (operata dal legislatore nazionale) a tutti gli acquisti di beni e servizi (non solo "generalisti" ma anche "speciali") territorialmente rilevanti effettuati da non residenti. Per le violazioni commesse successivamente, ferma restando la detraibilità dell'imposta in capo al cessionario/committente ai sensi dell'art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. 471/1997, è applicabile la sanzione per omessa applicazione del reverse charge. Si consideri altresì che nella R.M. 21/E/2015 l'Agenzia ha precisato che la fattura emessa dalla posizione italiana del fornitore estero (non stabilito, nda) sia da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e debba essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero.

VJ4 – OPERAZIONI DI CUI ALL'ART. 74, CO.1, LETT. E)

VJ4 Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)	,00	,00
---	-----	-----

Nel **rigo VJ4** vanno indicati i **compensi corrisposti ai rivenditori di documenti di viaggio dagli esercenti trasporti pubblici urbani di persone e ai rivenditori di documenti di sosta dagli esercenti attività di autoparcheggio**.

In base a quanto stabilito dall'**art. 74, co. 1 lett. e)**, infatti, per la vendita di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani o di documenti di sosta, **l'imposta è dovuta dall'esercente** l'attività di trasporto o di gestione del parcheggio sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in regime "monobasico".

VJ5 – PROVVIGIONI CORRISPOSTE DALLE AGENZIE DI VIAGGIO AI LORO INTERMEDIARI

VJ5 Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)	,00	,00
--	-----	-----

Nel **rigo VJ5** vanno indicati l'ammontare imponibile e l'imposta relativi alle **provvigioni corrisposte agli intermediari dalle agenzie di viaggio**.

L'**art. 74-ter, co. 8** prevede, infatti, che le agenzie di viaggio emettano mensilmente, per conto degli intermediari, una **fattura riepilogativa** con l'ammontare delle provvigioni corrisposte nel mese di riferimento. La fattura va **registrata** dall'agenzia di viaggio sia nel **registro delle fatture emesse**, che in quello **degli acquisti** (al fine di rendere neutra l'operazione); l'intermediario, dal canto suo, la annota, invece, unicamente nel registro delle fatture emesse, senza contabilizzazione dell'IVA.

VJ6 – ACQUISTI ALL'INTERNO DI BENI DI CUI ALL'ART. 74, COMMI 7 E 8

VJ6 Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8	,00	,00
---	-----	-----

Nel **rigo VJ6** vanno indicati **imponibile e imposta relativi agli acquisti di:**

- **rottami e altri materiali di recupero;**

- di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili con oggetto la trasformazione di rottami non ferrosi.

In base all'art. 74 commi 7 e 8, per le cessioni all'interno del territorio dello Stato di **rottami** ed altri **materiali di recupero** si applica il meccanismo del reverse charge: l'IVA non è quindi dovuta dal cedente, ma dal cessionario soggetto passivo di imposta.

Quest'ultimo deve integrare la fattura ricevuta con indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa imposta dovuta, procedendo poi alla sua annotazione sia nel registro degli acquisti, che in quello delle fatture emesse (o dei corrispettivi).



Il meccanismo del reverse charge presuppone, chiaramente, che il cessionario sia un soggetto passivo, in grado di assolvere gli adempimenti IVA, e non si applica pertanto nel caso del cessionario consumatore finale. In quest'ultimo caso la cessione sarà quindi assoggettata ad IVA da parte del cedente ed andrà indicata nel rigo VE22.

Rottami e materiali di recupero



NOVITÀ 2015 - Estensione reverse pallet "recuperati"

Dal 01/01/2015 (legge di Stabilità 2015) è stato integrato l'art. 74 co.7 estendo l'applicazione del reverse interno (nelle operazioni B2B) anche alla cessione (autonoma) di "bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo". Nella risposta ad un interpello (914-112/2015), la DRE Campania dell'Agenzia delle Entrate ha confermato che per la cessione di bancali di legno (pallet) "usati" unitamente alla merce, si seguono le regole dell'accessorietà per cui il corrispettivo addebitato per la cessione dell'imballaggio ha lo stesso trattamento dell'operazione principale. In questo caso, quindi, non trova applicazione il reverse charge di cui all'art. 74 comma 7 del D.P.R. 633/72.

Nella C.M. 14/E/2015 (§ 3) la direzione centrale dell'Agenzia ha altresì precisato

di essere dell'avviso che la disciplina dei "bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo" faccia riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo e cioè a tutte le fasi di rivendita successive alla prima a prescindere che il pallet sia stato utilizzato o meno. In altri termini l'Agenzia ha voluto precisare che l'unico soggetto (per le cessioni autonome) che non applica il reverse è il produttore nella cessione dei pallet nuovi. Infatti, poiché il bene è normalmente sottoposto al trasporto, magazzinaggio, selezione, etc. dalla cessione (autonoma) successiva (anche se il pallet non è mai stato utilizzato) trova applicazione l'inversione contabile ex art. 74 comma 7 poiché (dice l'Agenzia) il bene è di fatto recuperato a un ciclo successivo al primo.

VJ7 – ACQUISTI ALL'INTERNO DI ORO INDUSTRIALE E ARGENTO PURO

VJ7 Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)

,00

,00

Il **rigo VJ7** è deputato ad accogliere l'ammontare di **imponibile ed imposta relativi alle operazioni di acquisto di oro industriale e argento puro**.

La **L. 7/2000** ha definito le caratteristiche delle diverse tipologie di oro da investimento o industriale e dell'argento puro:

Legge 7/2000	
ORO DA INVESTIMENTO	Oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi rappresentato o meno da titoli; monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese d'origine, normalmente vendute ad un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esso contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non ricomprese nel suddetto elenco. Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono stabilite le modalità di trasmissione alla Commissione delle Comunità europee delle informazioni in merito alle monete negoziate nello Stato italiano che soddisfano i suddetti criteri
ORO INDUSTRIALE	Il materiale d'oro diverso da quello di investimento, sia in forma di semilavorati con purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza
ARGENTO PURO	Argento in lingotti o grani di purezza pari o superiore a 900 millesimi

Dal punto di vista IVA, bisogna distinguere gli acquisti:

- di **oro industriale ed argento puro** che, nel B2B, sono sempre soggetti all'**inversione contabile** in base al disposto dell'**art. 17, co. 5**;
- da quelli dell'**oro da investimento**, per i quali il regime naturale è, invece, quello dell'**esenzione** ai sensi dell'art. 10 n. 11 del D.P.R. 633, salvo opzione per l'applicazione dell'IVA concessa, anche solo per singole cessioni, per i soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento o che commerciano oro da investimento. Nel caso di opzione l'IVA va assolta con il sistema del reverse charge, se il cessionario (ovviamente) è soggetto passivo.



L'opzione effettuata va evidenziata in dichiarazione, da parte del fornitore, nel quadro VO, rigo VO13.

Nel **rigo VJ7** va indicato, quindi, imponibile ed imposta relativi agli acquisti di oro industriale e argento puro per i quali si applica, appunto, il meccanismo del *reverse charge* nonché di quello da investimento, ma solo in caso di opzione da parte del cedente. In questi casi, quindi, il cedente emette **fattura senza addebito di imposta ex art. 17, co. 5.** ed il **cessionario deve integrare la fattura** con indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, annotarla nel registro degli acquisti e in quello delle fatture emesse o dei corrispettivi.



Precisazioni relative alla cessione di gioielli usati a soggetti industriali che operano nel settore del recupero dei metalli preziosi

Con la **R.M. 92/E del 12/12/2013** l'Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti in merito al corretto **assolvimento** dell'IVA nelle **cessioni di oggetti di oreficeria** (prodotti finiti) usati (d'oro o d'argento) effettuate da soggetti passivi IVA (ad esempio "compro oro" o oreficerie) a soggetti che li impiegano nell'attività industriale di trasformazione e affinazione del metallo. Per le cessioni ai citati soggetti di oggetti d'oro usati, infatti, era stata messa in dubbio l'applicazione del *reverse charge* ai sensi dell'art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972 nel caso in cui il bene non fosse un rottame in senso stretto (cioè rotto o difettoso e non riparabile) in luogo del regime del margine di cui all'art. 36 del D.L. 41/1995 per il caso di beni usati precedentemente acquistati da privati (o da altro soggetto che ha applicato il regime del margine) e suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione. Nel confermare l'assimilazione alla cessione di "oro industriale" dei c.d. "rottami d'oro" (cioè degli oggetti in oro quali anelli, collane, ecc. non più idonei alla vendite a insuscettibili di utilizzazione) e quindi del *revers charge* operata con la R.M. 375/E/2002, con la nuova R.M. l'Agenzia:

- da una parte precisa che **il regime riguarda non solo i rottami in senso stretto** ma qualsiasi bene di oro usato a prescindere dalle condizioni in cui si trova (sia esso integro ovvero rotto o difettoso, riparabile o meno);
- dall'altra, però, sottolinea che **"il reinserimento di tali beni nel processo di lavorazione industriale deve risultare in modo univoco** (ndr cioè "inequivocabile") **e non dipendere dalla scelta dell'industria di affinazione"** essendo *"necessario che il cessionario svolga effettivamente sul bene d'oro usato (che gli è stato ceduto) attività di fusione e trasformazione industriale del metallo"*.

A quest'ultimo riguardo la risoluzione offre un approccio interpretativo basato sull'attività svolta dal cessionario, laddove precisa che *"i beni d'oro usati possono essere ritenuti per vocazione destinati ad un processo di trasformazione industriale ogniqualvolta il cessionario è un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, ovvero ogniqualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione ai sensi del D.Lgs. 251 del 1999, che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso al fine di immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione"*, precisando, altresì, che *"in linea con quanto precisato nella risoluzione 375 del 2002, pertanto, l'imposta è dovuta con il meccanismo*

del reverse charge nell'ipotesi in cui la rivendita di beni d'oro usati è finalizzata al processo industriale di fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso ivi contenuto" e che "tale caso si verifica sia qualora l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi è l'attività esclusiva svolta dall'azienda cessionaria, sia qualora l'attività di lavorazione industriale è strumentale alla produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione, di cui al D.Lgs. 251 del 1999, dell'azienda cessionaria".

Di converso, invece, l'esercizio di un'attività di trasformazione e, contestualmente, di commercializzazione di beni usati esclude che i beni d'oro possano essere ritenuti per vocazione sempre destinati a un processo di trasformazione industriale e pertanto, a detta dell'Agenzia delle Entrate, non si applicano le disposizioni dell'art. 17, co. 5.

VJ8 – ACQUISTI DI ORO DA INVESTIMENTO IMPONIBILE PER OPZIONE

VJ8 Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)

,00

,00

Il **rigo VJ8** è, invece, dedicato all'indicazione di **imponibile ed imposta per gli acquisti di oro da investimento**.

Le cessioni di oro da investimento sono di regola **esenti** in base all'**art. 10, co. 1 n. 11**, salva l'**opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari con aliquota ordinaria**.

In quest'ultimo caso, l'IVA viene assolta con il **meccanismo del reverse charge**, sulla base di quanto previsto dall'**art. 17, co. 5**.



Nel **rigo VJ8** vanno dunque indicati **imponibile ed imposta relativi agli acquisti di oro da investimento per i quali il cessionario abbia optato per l'applicazione dell'IVA**.

Se viene esercitata l'opzione, il cedente deve emettere **fattura senza addebito di imposta ex art. 17, co. 5**, mentre il cessionario deve **integrare la fattura** con indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, annotandola nel registro degli acquisti e in quello delle fatture emesse o dei corrispettivi.

VJ9 – ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI

VJ9 Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)

,00

,00

Nel **rigo VJ9** vanno indicati gli **acquisti intracomunitari di beni**, compresi quelli di oro industriale, argento puro, rottami e altri materiali di recupero.



Acquisti intracomunitari: modalità di integrazione e registrazione delle fatture

Il contribuente che riceve una fattura di acquisto intracomunitario deve numerarla ed integrarla con indicazione del controvalore in euro dell'imponibile, se espresso in valuta diversa, dell'ammontare dell'IVA o del titolo di non imponibilità o esenzione.

La fattura integrata deve essere **annotata**:

- nel **registro delle fatture emesse**, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, ma con imputazione al mese di ricevimento della stessa;
- nel **registro degli acquisti** (entro i termini ordinari) ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione.

In alternativa, è possibile la tenuta di un **unico registro sezionale** per gli acquisti intracomunitari, tale da assolvere le funzioni sia di registro delle fatture emesse che di quello degli acquisti.



Autofattura per mancato ricevimento della fattura

L'art. 46, co. 5, del D.L. 331/1993 impone al cessionario l'emissione di un'autofattura laddove la fattura che il fornitore UE è tenuto ad emettere non arrivi entro la fine del 2° mese successivo al fatto generatore (dal 2013 il fatto generatore degli acquisti intracomunitari di beni è rappresentato dalla spedizione o consegna dal Paese del fornitore e non più dall'arrivo in Italia dei beni). L'autofattura va annotata nel registro delle fatture emesse entro il giorno 15 del 3° mese successivo al fatto generatore, ma con imputazione al 2° mese. Ai fini dell'esercizio della detrazione dell'IVA, la medesima autofattura va annotata (entro i termini ordinari) anche nel registro degli acquisti.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Acquisti intracomunitari di beni

Un soggetto IVA italiano ha effettuato i seguenti acquisti intracomunitari di beni integrando le relative fatture ed effettuando la doppia registrazione acquisti/vendite:

- a) acquisto di oro da investimento per 50.000 euro (esente ai sensi dell'art. 10 n. 11)
- b) acquisto di oro industriale per 100.000 euro (imponibile ad IVA 22%);
- c) acquisti di altri beni per 60.000 euro (imponibili ad IVA 22%).

L'annotazione effettuata nel registro acquisti va indicata nel **quadro VF** come segue (per semplicità espositiva sono stati ipotizzati solo acquisti con IVA ordinaria completamente detraibile):

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1					
	VF2					
	VF3					
<i>omissis</i>						
	VF11		160.000	22		35.200
	VF12	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
	VF13	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali				
	VF14	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	50.000			
	VF15	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi				
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2				
	VF16	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati				
	VF17	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)				
	VF18	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione				
	VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi				
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2				
	VF20	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015				
	VF21	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	210.000			35.200
	VF22	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				
	VF23	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF21 colonna 2 ± VF22)				35.200
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intra-comunitari, importazioni e acquisti da San Marino		Imponibile			Imposta	
	VF24	Acquisti intracomunitari	210.000		35.200	
		Imponibile			Imposta	
		Importazioni				
		con pagamento IVA			senza pagamento IVA	
		Acquisti da San Marino				
		Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF21):				
	VF25	Beni ammortizzabili			Beni strumentali non ammortizzabili	
					Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	
					Altri acquisti e importazioni	

L'annotazione effettuata nel registro vendite va indicata nel **quadro VJ** come segue:

QUADRO VJ		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino - art. 71, comma 2 - (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)			
	VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)			
<i>omissis</i>					
	VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	160.000		35.200

Si evidenzia che, come precisato nella C.M. 12/E/2010, nel quadro VJ **non** vanno indicate le operazioni non imponibili o esenti (nel nostro esempio l'acquisto di oro da investimento).

VJ10 – IMPORTAZIONI DI BENI DI CUI ALL'ART. 74, CO.7 E 8, SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA

VJ10 Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00	,00
--	--	-----	-----

Nel **rigo VJ10** vanno indicate le **importazioni di rottami e altri materiali di recupero** individuati dall'**art. 74 co. 7 e 8** per le quali l'**imposta non viene versata in dogana**, ma va **assolta in reverse charge** mediante integrazione della bolletta doganale e doppia registrazione della medesima nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) e nel registro degli acquisti (art. 70, co. 6).



Termini annotazione bolletta importazione in reverse charge

Particolare attenzione va prestata al fatto che, ai fini del tempestivo assolvimento dell'imposta in reverse charge, la bolletta va annotata con riferimento al mese di rilascio del documento stesso (cioè di accettazione della bolletta doganale).

VJ11 – IMPORTAZIONI DI ORO INDUSTRIALE E ARGENTO PURO SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA

VJ11 Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00	,00
--	--	-----	-----

Nel **rigo VJ11** vanno indicate le **importazioni di oro industriale e argento puro** per le quali l'**imposta non viene versata in dogana**, ma assolta mediante **annotazione della bolletta doganale** nel registro degli acquisti ed in quello delle fatture emesse o dei corrispettivi, sulla base di quanto disposto dall'**art. 70, co. 5**.



Termini annotazione bolletta importazione in reverse charge

Particolare attenzione va prestata al fatto che, ai fini del tempestivo assolvimento dell'imposta in reverse charge, la bolletta va annotata con riferimento al mese di rilascio del documento stesso (cioè di accettazione della bolletta doganale).

VJ12 – ACQUISTI DI TARTUFI DA RIVENDITORI DILETTANTI ED OCCASIONALI NON MUNITI DI PARTITA IVA

VJ12 Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)		,00	,00
---	--	-----	-----

Nel **rigo VJ12** vanno indicati gli **acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali** non muniti di partita IVA, per i quali, ai sensi dell'art. 1, co. 109 della L. 311/2004, il cessionario deve emettere autofattura con la particolarità di omettere l'indicazione delle generalità del cedente (C.M. 41/E/2005 § 1).



Tali acquisti non danno diritto alla detrazione IVA e vanno inclusi nel rigo VF17 - acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1).

VJ13 – ACQUISTI DI SERVIZI RESI DA SUBAPPALTATORI NEL SETTORE EDILE

VJ13 Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)

,00

,00

Nel **rigo VJ13** vanno indicati gli **acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile**, soggetti al regime **dell'inversione contabile** ai sensi dell'**art. 17, co. 6 lett. a)**.



Il subappalto nel settore edile

Il D.L. 223/2006 ha introdotto, a decorrere dal 1/1/2007, per le operazioni di subappalto in edilizia, la regola dell'inversione contabile per l'assolvimento dell'imposta.

L'obiettivo perseguito è quello di contrastare le frodi IVA in un settore considerato ad alto rischio quale quello edile, evitando che il committente porti in detrazione un'imposta che il prestatore non ha mai versato, con un duplice danno a carico dell'Erario.

L'art. 17, co. 6 lett. a) stabilisce che il meccanismo del *reverse charge* si applica alle “prestazioni di servizi, **diversi da quelli di cui alla lettera a-ter (inciso introdotto dal 01/01/2015, vedi nel prosieguo VJ17)**, 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”.

Il meccanismo del **reverse charge**, come chiarito dalla circolare 37/2006, si applica **solo alle prestazioni di subappalto** (esclusi quindi i contratti di fornitura e di fornitura con posa in opera) intercorrenti tra imprese che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici **Ateco** riferiti alla sezione **F “Costruzioni”**.

Il regime del **reverse charge** va applicato nelle ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendano servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio. Dal punto di vista operativo il prestatore emette la fattura senza addebito di IVA, indicando la norma che prevede l'applicazione dell'inversione contabile: “fattura in inversione contabile ai sensi dell'art. 17, co. 6, del D.P.R. 633/1972”.

Il committente deve integrare la fattura emessa dal prestatore indicando sul documento l'aliquota ordinaria e la relativa IVA, e annotarla nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti nel mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese.



Prassi in materia di reverse charge nei subappalti in edilizia

- C.M. 28 del 04/08/2006 – disposizioni D.L. 223/2006;
- **C.M. 37 del 29/12/2006** – circolare esplicativa in materia;
- Interrogazione parlamentare 5-00621 del 31/01/2007 – posa cavi sotterranei e aerei;
- Interrogazione parlamentare 5-00663 del 07/02/2007 – posa cavi sotterranei e aerei;
- **C.M. 11 del 16/02/2007** (§ 5.1 - 5.2 - 5.3) – appaltatore e subappaltatore esteri, committente principale extra edilizia, costruzione e installazione di infissi;
- Interrogazione parlamentare 5-00753 del 21/02/2007 – posa cavi sotterranei e aerei;
- C.M. 19 del 04/04/2007 – parziale revisione posizione in materia di rapporti associativi (consorzi);
- R.M. 148 del 28/06/2007 – armature in acciaio, rilevanza del contratto a monte;
- R.M. 154 del 05/07/2007 – installazione e manutenzione impianto idraulico sanitario;
- R.M. 155 del 05/07/2007 – general contractor;
- R.M. 164 del 11/07/2007 – installazione e manutenzione impianti di allarme;
- R.M. 172 del 13/07/2007 – rilevanza non decisiva del nomen juris, associazione temporanea d'impresa;
- R.M. 187 del 26/07/2007 – noleggio di ponteggi con installazione;
- R.M. 205 del 03/08/2007 – noleggio di mezzi d'opera con operatore;
- R.M. 220 del 10/08/2007 – controsoffitti e pareti in cartongesso;
- R.M. 243 del 11/09/2007 – tinteggiatura e stuccatura - cooperative;
- R.M. 295 del 18/10/2007 – contratto di avvalimento;
- R.M. 303 del 25/10/2007 – “franchising servizi”;
- R.M. 347 del 28/11/2007 – fornitura di aereografi per impianti eolici;
- C.M. 12 del 19/02/2008 (§ 10.1 - 10.2 - 10.3) – nuovo sistema sanzionatorio;
- R.M. 76 del 04/03/2008 – prefabbricati in calcestruzzo;
- R.M. 97 del 14/03/2008 – vendita di “bene futuro”;
- R.M. 101 del 18/03/2008 – società di progetto;
- R.M. 111 del 28/03/2008 – rilevanza dell'operatività occasionale nell'edilizia, general contractor e nuovo sistema sanzionatorio;
- R.M. 113 del 28/03/2008 – pannelli a messaggio variabile per caselli autostradali;
- Interpello 954-49553 del 08/04/2008 DRE Lombardia – facciate ventilate in gres porcellanato, barriere stradali metalliche, coperture in legno lamellare;
- R.M. 155 del 16/04/2008 – r.c. applicabile al modello “in house providing”;
- R.M. 173 del 24/04/2008 – variazione/aggiunta di codice attivi in corso di esecuzione del contratto;
- R.M. 174 del 24/04/2008 – costruzione di centrale elettrica a turbogas con subappalto realizzazione opere civili;
- R.M. 245 del 16/06/2008 – impianti di antincendio su immobili, piattaforme e navi;
- R.M. 246 del 16/06/2008 – fornitura con semplice posa di prodotti non metalliferi per l'edilizia, realizzazione di sottofondi, fatturazione nel caso di ATI trasparente;
- R.M. 255 del 20/06/2008 – pannelli in acciaio porcellanato per rivestimenti di opere edili, ATI trasparente;
- R.M. 380 del 10/10/2008 – lavori appaltati ad ATI;
- R.M. 432 del 12/11/2008 – global service immobiliare;
- R.M. 474 del 05/12/2008 – impianti fotovoltaici;
- Interpello 954-56676/2009 del 09/04/2009.



Expo 2015 e reverse charge

Con D.M. 10/7/2012 l'applicazione del reverse charge è stata estesa, con effetto dal 01/09/2012, anche alle **prestazioni di appalto**, compresa la prestazione di manodopera, rese da appaltatori, nel settore edile, **nei confronti della Aexpo Apa e della Expo 2015 Spa** rispettivamente titolare delle aree e società di gestione dell'Esposizione Universale, assegnata dal Bureau International des Expositions, che avrà luogo in Milano dal 1° maggio al 31 ottobre 2015. Inoltre, l'art. 46-ter, co. 3, del D.L. 69/2013 ha esteso (in via interpretativa) l'applicazione del reverse anche alle **prestazioni di servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria** previste al Capo IV, Sezione I (artt. da 90 a 96), del D.Lgs. 163 del 2006 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture).

Le istruzioni, dalla modulistica IVA 2015 (relativa al 2014), confermano che le prestazioni in analisi ricevute dalle citate società devono essere indicate nel rigo VJ13.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Subappalto in edilizia

L'imprenditore individuale sig. Rossi ha eseguito in base ad un contratto di sub-appalto stipulato con l'impresa di costruzioni Alfa Srl delle prestazioni di servizi per la ristrutturazione di un immobile.

Ha emesso fattura per 12.000 euro senza addebito di IVA ex art. 17, co. 6 lett. a) D.P.R. 633/1972.

Dichiarazione IVA del prestatore sig. Rossi

Operazioni con applicazione del reverse charge		1	12.000 ,00
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	2	,00	
Cessioni di oro e argento puro	3	,00	
VE35 Subappalto nel settore edile	4	12.000 ,00	
Cessioni di fabbricati	5	,00	
Cessioni di telefoni cellulari	6	,00	
Cessioni di microprocessori	7	,00	

Dichiarazione IVA del committente Alfa Srl

Quadro VJ (assolvimento d'imposta)	VJ13 Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	12.000 ,00	1.200 ,00
Quadro VF (detrazione)	VF9	12.000 ,00	1.200 ,00

VJ14 – ACQUISTI DI FABBRICATI

VJ14 Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)

,00

,00

Nel **rigo VJ14** vanno indicati **imponibile ed imposta relativi agli acquisti di fabbricati per i quali si applica il meccanismo del reverse charge**.

In queste fattispecie il **cedente emette fattura in inversione contabile** (senza addebito di imposta) ai sensi dell'**art. 17, co. 6 lett. a-bis**, mentre il **cessionario deve integrare la fattura** con indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, annotarla nel registro degli acquisti e in quello delle fatture emesse o dei corrispettivi.

Cessione fabbricati



Trattamento IVA cessioni di fabbricati

Con la “controriforma” dell’IVA in edilizia apportata dall’art. 9 del D.L. 83/2012, in vigore **dal 26/6/2012**, le disposizioni dei numeri 8-bis e 8-ter del D.P.R. 633/1972 hanno subito numerose modifiche. La normativa aggiornata prevede:

- l’applicazione naturale con addebito dell’IVA per le **cessioni** sia di abitazioni che di fabbricati strumentali per natura **effettuate dalle imprese costruttrici** (o ristrutturatrici) nel termine di 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione (o dell’intervento);
- l’applicazione del regime naturale di **esenzione, negli altri casi** (quindi anche oltre i 5 anni per le imprese di costruzione), **salvo** la possibilità, in occasione dell’atto di cessione, di **optare per** l’applicazione dell’IVA:
 - per l’impresa di costruzione/ristrutturazione (solo per queste) di fabbricati abitativi;
 - per l’impresa cedente (costruttrice o non) di fabbricati strumentali per natura.

Contestualmente è stato altresì modificato l’art. 17, co. 1, lett. a-bis) del D.P.R. 633/1972, con la previsione dell’applicabilità del **meccanismo del reverse charge** per i casi in cui il cedente abbia

optato per l'imponibilità dell'operazione (anche se si tratta di fabbricati abitativi) e l'acquirente sia (ovviamente) un soggetto passivo IVA. I casi di applicazione del reverse charge risultano, quindi, notevolmente estesi rispetto al passato come di può osservare dalla tavola seguente.

Per ulteriori approfondimenti in merito al trattamento delle cessioni di fabbricati in regime IVA, si rinvia alle tavole sinottiche a commento del quadro VE, righe VE33 e VE34.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Cessione fabbricato strumentale nel B2B

La società Alfa Srl acquista da Beta Srl un fabbricato strumentale per il quale il cedente opta per l'imponibilità ai fini IVA.

Beta Srl ha emesso fattura in data 01/12/2015 per 250.000 euro senza addebito di IVA, con inversione contabile, ex art. 17, co. 6 lett. a-bis) D.P.R. 633/1972.

Dichiarazione IVA cedente Alfa Srl

Operazioni con applicazione del reverse charge		1	
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero		2	,00
Cessioni di oro e argento puro		3	,00
VE35	Subappalto nel settore edile	4	,00
	Cessioni di fabbricati	5	250.000 ,00
	Cessioni di telefoni cellulari	6	,00
	Cessioni di microprocessori	7	,00

Dichiarazione IVA cessionario Beta Srl

Quadro VJ (assolvimento d'imposta)	VJ14 Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	250.000,00	55.000,00
Quadro VF (detrazione)	VF11	250.000,00 22	55.000,00

VJ15 – ACQUISTI DI TELEFONI CELLULARI

VJ15 Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00	,00
---	-----	-----

Nel **rigo VJ15** vanno indicati **imponibile ed imposta relativi agli acquisti di telefoni cellulari per i quali si applica il meccanismo del reverse charge**, ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. b, a decorrere dal 1/4/2011.



Per approfondimenti vedi, a seguire, i commenti al rigo VJ16.

VJ16 – ACQUISTI DI MICROPROCESSORI

VJ16 Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)

,00

,00

Nel **rigo VJ16** vanno indicati **imponibile ed imposta relativi agli acquisti di microprocessori e unità centrali di elaborazione per i quali si applica il meccanismo del reverse charge**, ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. c, a decorrere dal 1/4/2011.

Reverse charge per cellulari e microprocessori

Le ipotesi di reverse charge contemplate nell'art. 17, co. 6, lettere b) e c), del D.P.R. 633/1972 (introdotte dalla Finanziaria 2007) sono diventate operative **dal 01/4/2011** (come precisato nella C.M. 59 del 23/12/2010) a seguito dell'autorizzazione comunitaria assunta con Decisione del Consiglio 2010/720/CE UE del 22/11/2010 (pubblicata sulla G.U.U.E. del 25/11/2010). Va evidenziato che l'autorizzazione presenta un contenuto parzialmente diverso rispetto a quanto previsto nel testo della normativa domestica.

Testo della norma nazionale (art. 17, co. 6, lett. b) e c) del D.P.R. 633/1972)	Testo autorizzazione UE (Decisione del Consiglio del 22/11/2010 n. 2020/710/CE)
... b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori; c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori; ...	... “a) telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo; b) dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”

Il testo comunitario è da considerarsi prevalente rispetto al diritto interno e, come precisato nella C.M. 59/E/2010, la lettera c) della norma domestica trova pertanto applicazione *“solo per la parte che si riferisce ai componenti di personal computer cui possono ricondursi i concetti di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*. Il reverse charge **non trova** pertanto **applicazione per la cessione di personal computer** la cui fatturazione deve quindi avvenire con addebito di IVA da parte del fornitore nazionale.

È stato altresì precisato che per i prodotti in questione (cellulari e microprocessori), il reverse charge va applicato alle **sole cessioni di beni effettuate nella fase distributiva che precede in commercio al dettaglio** e non trova quindi applicazione nella fase di commercio al dettaglio e cioè verso utilizzatori finali (ancorché quest'ultimi siano soggetti passivi).



Nella **R.M. 36/E del 31/3/2011** è stato precisato che:

- il riferimento al “commercio al dettaglio” è da intendersi anche alle attività assimilate dell’art. 22 del D.P.R. 633 (... spacci interni, apparecchi di distribuzione, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante);
- dal punto di visto soggettivo **si applica a tutte le cessioni** che avvengono **prima dell’installazione** in beni destinati al consumo finale, indipendentemente dalla circostanza che il cessionario abbia eventualmente l’intenzione di installare/assemblare i beni su prodotti destinati al consumo finale (anche eventualmente in esecuzione di prestazioni di riparazione/manutenzione);
- il meccanismo del reverse **non si applica alla cessione di componenti e accessori** (caricabatterie, auricolari, ecc) di telefoni cellulari (poiché l’autorizzazione comunitaria ha limitato l’applicazione ai soli telefoni cellulari), tranne l’ipotesi di cessione accessoria a quella principale ex art. 12 del D.P.R. 633/1972;
- il meccanismo del reverse **si applica** alla cessione, come da testo comunitario, di tutti i *“dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, ivi comprese le cessioni di beni destinati ad essere installati in apparati analoghi ai personal computer, quali ad esempio i server aziendali”* e che il riferimento ai *“microprocessori e unità centrali di elaborazione appare esemplificativo e, pertanto, si è dell’avviso che ricadano nell’ambito applicativo del reverse charge anche quei dispositivi comunque riconducibili ai concetti di circuiti integrati elettronici di cui al codice NC 8542.3190.00 della nomenclatura tariffaria”* doganale.

Infine, in merito ai dispositivi a circuito integrato, nella **R.M. 13/E del 7/2/2012** è stato ulteriormente specificato che:

- *“le unità centrali di elaborazione (CPU) il cui compito è quello di eseguire le istruzioni di un programma (che deve essere in memoria) sono generalmente implementate fisicamente attraverso microprocessori di cui al codice NC 8542 3190, tuttavia le CPU, specie negli utili tempi, vengono anche realizzate con tecnologia multi-core, nel senso che la CPU è costituita da più core, ovvero da più nuclei di processori fisici montati sullo stesso package, classificabili al codice NC 8542 3110 in base alla nota 8 b) 3 al capitolo 85 NC”* e che *“i microprocessori sono classificabili, pertanto, alla sottovoce NC 8542 3190 mentre le unità centrali di elaborazione (CPU) sia nella NC 8542 3190 che nella 8542.3110”*;
- il sistema del reverse deve essere **applicato ai microprocessori e unità centrali di elaborazione**, individuati dai predetti codici, **a prescindere alla loro effettiva destinazione all’installazione in personal computer** (o apparati analoghi) piuttosto che in altre apparecchiature (ad esempio elettrodomestici); si tratta, in sostanza, di microprocessori “oggettivamente” idonei ad essere installati in pc (o apparecchi analoghi) a prescindere dalla loro effettiva destinazione finale.

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

Cedente	Cessionario	Obblighi cedente	Obblighi IVA del cessionario
Produttore o grossista	Soggetto passivo d'imposta	Fattura senza addebito di IVA ai sensi dell'art. 17, co. 6 lett. c) e d) (*)	Integra la fattura nel mese di ricevimento ed effettua la doppia registrazione (*)
	Privato o Ente non commerciale che svolge solo attività istituzionale oppure che effettua l'acquisto nella sfera istituzionale	Fattura con IVA esposta	/
Negoziante e assimilati	Soggetto passivo d'imposta	Fattura con IVA esposta	Registrazione fattura acquisto
	Privato o Ente non commerciale che svolge solo attività istituzionale oppure che effettua l'acquisto nella sfera istituzionale	Come sopra	/
	Grossista	Fattura senza addebito di IVA ai sensi dell'art. 17, co. 6 lett. c) e d) (*)	Integra la fattura nel mese di ricevimento ed effettua la doppia registrazione (*)
(*) A meno che non si tratti di utilizzatore finale			

VJ17 – ACQUISTI DI SERVIZI DEL COMPARTO EDILE E SETTORI CONNESSI

VJ17 Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00	,00
---	-----	-----

Nel **rigo VJ17** vanno indicato l'acquisto delle seguenti prestazioni di servizi (senza distinzione fra appalti o subappalti) relativi **ad edifici**:

- *prestazioni di pulizia;*
- *prestazioni di demolizione;*
- *prestazioni di installazione di impianti;*
- *prestazioni di completamento.*

Trattasi di una nuova casistica di reverse charge in vigore per le prestazioni effettuate dal 01/01/2015 ed introdotta dal comma 629 lett. a) n. 1 e n. 2 della L. 190/2014 (legge di Stabilità 2015). Più nel dettaglio, le disposizioni in esame:

- hanno introdotto nel D.P.R. 633/1972, all'articolo 17, comma 6, una nuova lettera a-ter), disponendo l'applicazione del reverse charge anche alle "*prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici*";
- hanno modificato, per motivi di coordinamento, la lettera a) del medesimo comma 6 del citato art. 17

(reverse charge nei subappalti), precisando che tale disposizione trova applicazione per i servizi diversi da quelli della nuova lettera a-ter).

È utile osservare che differenza della disciplina dei subappalti in edilizia (lettera a dell'art. 17 co. 6), le disposizioni della nuova lettera a-ter), trovano applicazione a prescindere dalla qualifica soggettiva dei soggetti prestatori/cessionari dei servizi, fermo restando che il reverse opera solo tra soggetti passivi d'imposta (B2B). Da ciò consegue che, con effetto dal 1 gennaio 2015, per le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, il reverse charge trova applicazione:

- non solo nel rapporto fra subappaltatore e appaltatore (**sub appalto o sub contratto d'opera**) ma anche nel rapporto fra quest'ultimo e il committente principale (**appalto**);
- a prescindere dall'appartenenza delle parti coinvolte al settore "costruzioni" (e quindi, ad esempio, anche quando il committente non opera nel settore edile).

Più precisamente, la norma parla in senso generale di "prestazioni di servizio".

E confermato (in linea con l'indirizzo interpretativo già fornito per il reverse dei subappalti della lettera a), che rimangono **escluse** dalla disciplina in analisi:

- le prestazioni di noleggio (vuoi a freddo, vuoi a caldo) dei ponteggi e altre attrezzature per l'edilizia (i relativi codici, infatti, non sono stati richiamati fra quelli selezionati nella C.M. 14/E/2015 ai fini dell'individuazione delle casistiche in analisi);
- le cessioni con posa in opera/installazione, poiché non rappresentano una prestazione di servizio ma una fornitura (cessione) con prestazione accessoria (C.M. 14/E/2015 § 1.1).

I primi chiarimenti in materia sono stati forniti nella C.M. 14/E/2015 e nella C.M. 37/E/2015.

VJ18 – ACQUISTI DEL SETTORE ENERGETICO

VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00	,00
-------------	---	-----	-----

Nel **rigo VJ18** vanno indicati gli acquisti di beni e servizi del settore energetico per i quali l'imposta è dovuta nei seguenti casi ai sensi delle nuove lettere d-bis, d-ter e d-quater dell'art. 17 comma 6 del D.P.R. 633/1972:

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

La norma è in vigore con effetto dal 01/01/2015 e rimarrà efficace per 4 anni. I primi chiarimenti in materia sono stati forniti nella C.M. 6/E/2015 e C.M. 14/E/2015.

VJ19 – ACQUISTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI IN SPLIT PAYMENT

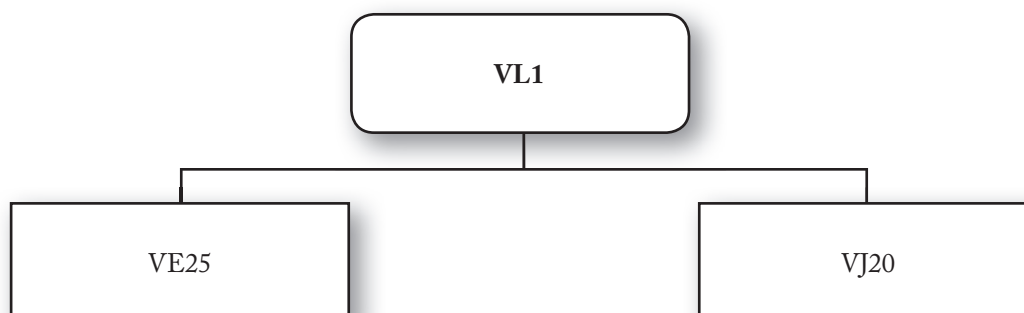
VJ19 Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter	,00	,00
--	-----	-----

Nel **rigo VJ19** le pubbliche amministrazioni titolari di partita IVA, nel compilare la dichiarazione annuale IVA, indicano l'imposta che hanno trattenuto ai propri fornitori per versarla direttamente all'erario ai sensi della nuova disciplina dello split payment di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 in vigore dal 01/01/2015. Le disposizioni attuative sono contenute nel D.M. 23/1/2015 (come modificato dal D.M. 20/2/2015). I principali chiarimenti di prassi in materia sono contenuti nelle CC.MM., n. 1 e 15/E/2015.

VJ20 – TOTALE IMPOSTA

VJ20 TOTALE IMPOSTA (somma dei rigi da VJ1 a VJ19)		,00
---	--	-----

Nel **rigo VJ20** va indicato il totale dell'IVA relativa alle operazioni indicate nel quadro VJ. L'importo va poi riportato nel rigo VL1.



TECNICHE APPLICATIVE DEL REVERSE CHARGE

A conclusione di questo capitolo riteniamo utile proporre alcune tavole che riassumono per ogni casistica la tecnica di reverse charge (integrazione o autofattura) prevista dalla norma o riconosciuta dalla prassi.

1. Modalità applicative del reverse charge nelle operazioni con l'estero

Settore/operazioni	Modalità applicativa del reverse	Note
Acquisto servizi “speciali”, laddove territoriali, resi da prestatori Ue o extra UE;	Fino al 31/12/2012 Autofattura art. 17, co. 2 del D.P.R. 633/1972	/
Acquisto servizi “generalisti” resi da prestatori extra UE; Acquisti da non residenti territorialmente rilevanti in Italia (compreso San Marino (1) e Città del Vaticano), diversi da quelli di cui sotto	Dal 01/01/2013 Autofattura art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e art. 46 D.L. 331/1993)	Art.17, co. 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'art. 1, co. 325, lett. b) L. 228/2012
Acquisti intracomunitari di servizi territorialmente rilevanti <i>ex</i> art. 7-ter co. 1/a (servizi generali)	Fino al 16/3/2012 Autofattura art. 17, co. 2 o Integrazione fattura acquisto servizi Intra	C.M. 12/E/10 § 3.2 C.M. 37/E/11 § 4.3
	Dal 17/3/2012 Integrazione fattura acquisto servizi Intra (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e art. 46 D.L. 331/1993)	Art.17, co. 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'art. 8, co. 2, lett. g) della L. 217/2011
Acquisti intracomunitari di beni <i>ex</i> art. 38 D.L. 331/93	Integrazione <i>ex</i> art. 46 del D.L. 331/93	/
Estrazione beni da depositi IVA di cui all'art. 50-bis del D.L. 331/1993	Autofattura art. 17, co. 2, nel caso estrazione di merce precedentemente importata	La merce risulta in carico sulla base di una bolletta d'importazione
	Integrazione fattura se la merce che viene estratta risulta documentata da fattura di acquisto (anche intracomunitario)	Chi estrae ha introdotto la merce a seguito di acquisto Intra, oppure ha acquistato merce già introdotta
Importazioni di oro industriale e argento puro	Integrazione della bolletta doganale <i>ex</i> art. 70, co. 5, del D.P.R. 633/1972	Nel mese di accettazione della bolletta
Importazione di rottami ed assimilati	Integrazione della bolletta doganale <i>ex</i> art. 70, co. 6, del D.P.R. 633/1972	Nel mese di accettazione della bolletta
Introduzione nel territorio dello Stato di gas naturale attraverso rete di distribuzione ed energia elettrica nonché (dal 17/3/2012) di calore o freddo mediante reti di riscaldamento o raffreddamento	Fino al 31/12/2012 Autofattura <i>ex</i> art. 17, co. 2	C.M. 54/E/04 Art.7-bis, co. 3, D.P.R. 633/1972
	Dal 01/01/2013 Autofattura art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e art. 46 D.L. 331/1993)	Art.17, co. 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'art. 1, co. 325, lett. b) L. 228/2012

QUADRO VI – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Tecniche applicative del reverse charge

Settore/operazioni	Modalità applicativa del <i>reverse</i>	Note
Acquisti di beni e servizi (territorialmente rilevanti) da soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, per le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre	Fino al 31/12/2012 Autofattura <i>ex</i> art. 17, co. 2 (già art. 17, co. 3)	Modifiche introdotte dal D.L. 135/2009 a seguito della Sentenza della Corte di Giustizia del 16/07/2009 (Causa C-244/08)
	Dal 01/01/2013 Autofattura art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e art. 46 D.L. 331/93)	Art.17, co. 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'art. 1, co. 325, lett. b) L. 228/2012
Acquisti di beni e servizi (territorialmente rilevanti) da soggetti non stabiliti con identificazione diretta o rappresentante fiscale in Italia	Dal 01/01/2010 fino al 31/12/2012 Autofattura <i>ex</i> art. 17, co. 2	Il fornitore non residente non deve addebitare l'IVA italiana (C.M. 14/E/10 e R.M. 89/E/10)
	Dal 01/01/2013 Autofattura art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e art. 46 D.L. 331/1993)	
(1) Nel caso in cui il fornitore sammarinese non addebiti l'IVA (italiana) secondo la particolare procedura disciplinata dagli artt.13-16 del D.M. 24/12/1993 (fattura perforata con datario e timbrata con l'impronta a secco dell'Ufficio tributario sammarinese). Più precisamente va altresì evidenziato che l'art. 16 del decreto parla di corresponsione dell'imposta a norma dell'articolo 17 terzo comma (dal 2010 leggasi secondo) indicando l'ammontare sull'originale fattura rilasciata dall'operatore sammarinese		
N.B. Tutte le ipotesi sopra elencate riguardano acquisti/importazioni effettuate da cessionari/committenti operatori IVA.		

2. Modalità applicative del reverse charge nelle operazioni interne

Settore/operazioni	Modalità applicativa	Note
Provvigioni corrisposte da agenzie viaggio ai loro intermediari	Emissione fattura riepilogativa da parte dell'agenzia organizzatrice	Art. 74-ter, co. 8
Compensi corrisposti a rivenditori di documenti di viaggio	Emissione fattura da parte dell'esercente l'attività di trasporto pubblico urbano	Art. 74, co. 1 lett. e) e D.M. 30/07/2009
Oro industriale ed argento e (nel caso di opzione) oro da investimento	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 5 - dal 5/2/2000
Acquisto di rottami ed assimilati compresi, dal 01/01/2015, pallet usati	Integrazione fattura del fornitore	Art. 74, co. 7 e 8 - dal 2/10/2003
Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti e occasionali	Emissione autofattura	Art. 1, co. 109 L. 311/2004 - dal 1/1/2005
Subappalti in edilizia	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 6 lett. a) - dal 1/1/2007
Prestazioni appalto in edilizia e servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria rese nei confronti della Aexpo Apa e della Expo 2015 Spa	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 7; D.M. 10/7/2012; art. 46-ter, co. 3, del D.L. 69/2013 - dal 1/9/2012

Settore/operazioni	Modalità applicativa	Note
Talune cessione di fabbricati strumentali ai sensi dell'art. 10 n. 8-ter (1)	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 7 e D.M. 25/05/2007 - dal 1/10/2007 al 29/2/2008 Art. 17, co. 6 lett. a-bis) - dal 1/3/2008
Cessioni di fabbricati abitativi di cui all'art. 10 n. 8-bis da parte dell'impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni, nel caso di opzione in atto (2).	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 6 lett. a-bis) - dal 26/6/2012
Telefonia e accessori	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 6 lett. b) - dal 1/4/2011 (3)
Microprocessori	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 6 lett. c) - dal 1/4/2011 (3)
Prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese da appaltatori, nel settore edile, nei confronti della Aexpo Apa e della Expo 2015 Spa	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17 comma 7 e D.M. 10/7/2012 - dal 1/9/2012
Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17 co. 6 lett. a-ter) - dal 01/01/2015
Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della Direttiva 2003/87/CE	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co.6, lett. d-bis, del DPR 633/72 - dal 01/01/2015 - durata 4 anni
Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi a gas e energia elettrica	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co.6, lett. d-ter, del DPR 633/72 - dal 01/01/2015 - durata 4 anni
Cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore ex art. 7-bis, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co.6, lett. d-quater, del DPR 633/72 - dal 01/01/2015 - durata 4 anni
Materiali e prodotti lapidei provenienti da cave	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 6 lett. d) - non in vigore (4)
1) Dal 1/10/2007 trattasi di cessione effettuata da soggetto che non si trova nelle situazioni di cui alle lettere a), b) o c) dell'art. 10 n. 8-ter e che opta (in atto), ai sensi della lett. d) della medesima norma (versione ratine temporis), per l'applicazione dell'IVA in luogo della esenzione. Dal 1/3/2008 l'applicazione del reverse è stata estesa come regime obbligatorio per le cessioni nei confronti di un cessionario soggetto passivo che esercita attività che conferiscono il diritto a detrarre l'IVA per non più del 25%. Dal 26/6/2012 l'applicazione del reverse charge è stata estesa a tutti i casi nei quali il cedente opta per applicare l'IVA in luogo del regime di esenzione (nel B2B, pertanto, il reverse non può trovare applicazione per le cessioni effettuate dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni nel qual caso la fattura va emessa con applicazione dell'IVA). (2) Dal 26/6/2012 il reverse charge trova applicazione (nel B2B) anche per le cessioni di fabbricati abitativi oltre 5 anni da parte dell'impresa costruttrice/ristrutturatrice se opta in atto per l'applicazione dell'IVA in luogo del regime naturale di esenzione. (3) In vigore a seguito della Decisione di esecuzione del Consiglio UE 22/11/2010, n. 2010/710/UE, pubblicata G.U.U.E. 25/11/2010. Si segnala che l'autorizzazione UE si discosta significativamente dalle fattispecie di cui all'art. 17, co. 6. Si rinvia per alcuni approfondimenti alle note riportate a commento del rigo VE34 oppure all'analisi della C.M. 59/E/10 del 23/12/2010 e della R.M. 36/E/11 del 31/3/2011. (4) Sarà in vigore solo a partire dalle cessioni successive alla data della (eventuale) autorizzazione comunitaria ottenuta dallo Stato italiano (art. 1, comma 45, L. 296/2006).		
N.B. Tutte le ipotesi sopra elencate riguardano acquisti effettuati da cessionari/committenti operatori IVA.		

3. Differenze fra autofattura ed integrazione

Tecniche a confronto		
Adempimenti	Autofattura Art.17, co. 2, D.P.R. 633/1972	Integrazione <i>ex art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e/o art. 46, co. 1, D.L. D.P.R. 331/1993</i>
Emissione documenti da parte del cessionario /committente	SI, in unico esemplare (art. 21, co. 5) con obbligo di indicare la dicitura “autofatturazione” (art. 21, co. 6- <i>ter</i>)	NO, si usa la fattura del fornitore
Vantaggi/svantaggi	Tutti i dati devono essere indicati dal cessionario/committente	La maggior parte dei dati sono già contenuti nella fattura emessa dal fornitore (1)
Termini per l'adempimento	Fino al 31/12/2012: in linea normativa fatturazione “immediata” (momento di effettuazione ai sensi dell’art. 6) salve alcune aperture di prassi (2)	Non previsto (vale la tempistica della registrazione)
	Dal 01/01/2013: si ritiene siano applicabili i nuovi termini per la fatturazione differita (entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione) nel rispetto delle condizioni previste dall’art. 21, co. 4 lett. a) e d)	
Termine registrazione nel registro fatture attive (art. 23) o corrispettivi (art. 24)	Fino al 31/12/2012: entro 15 gg e con riferimento alla data di emissione (salvo imputazione nel mese di consegna/spedizione per acquisti documentati da ddt)	Fino al 31/12/2012: entro il mese di ricevimento o entro 15 gg ma, comunque, con riferimento al mese di ricevimento (3)
	Dal 01/01/2013: entro 15 gg e con riferimento alla data di emissione, salvo imputazione al mese di effettuazione per la fatturazione differita nei casi della lettera a) e d) dell’art. 21, co. 4	Dal 01/01/2013: entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente (4)
Registrazione nel registro fatture passive (art. 25)	Registrazione anteriormente alla liquidazione periodica (o d.a. IVA) in cui viene esercitato il diritto alla detrazione dell’IVA	Fino al 31/12/2012: entro il mese di ricevimento (3)
		Dal 01/01/2013: anteriormente alla liquidazione periodica in cui viene esercitato il diritto alla detrazione (4)
Detrazione dell’IVA passiva	Secondo le regole ordinarie	Secondo le regole ordinarie
Autofattura per mancato ricevimento fattura fornitore	/	SI (5)

(1) Il cessionario, previa eventuale conversione in euro, si limita ad indicare, aliquota, IVA e/o titolo di non applicazione dell’imposta oltre a protocollare la stessa.

(2) Già prima del 2013 l’Agenzia ha riconosciuto la praticabilità della fatturazione riepilogativa mensile per i servizi resi da fornitori esteri (C.M. 29/E/11, §2.3) e per le cessioni territoriali, con d.d.t, effettuate dai medesimi soggetti (C.M. 37/E/11 § 4.3).

(3) Art.47, co. 1, D.L. 331/93 nella versione in vigore per le operazioni effettuate fino al 31/12/2012.

(4) Art.47, co. 1, D.L. 331/93 nella versione in vigore per le operazioni effettuate dal 01/01/2013.

(5) Art.46, co. 5, del D.L. 331/93 per acquisto intracomunitario di beni e, dal 17/3/2012, anche di servizi generali intracomunitari nonché dal 01/01/2013 anche per gli altri acquisti non territoriali da fornitore UE.

Il quadro di nuova istituzione a partire dalla dichiarazione IVA 2016 (per il 2015) è riservato ai **fornitori degli esportatori abituali** che hanno ricevuto, per l'anno d'imposta oggetto della dichiarazione IVA, dichiarazioni d'intento dai propri cessionari o committenti. L'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge n. 746 del 1983, come modificato dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 175 del 2014 (decreto semplificazioni), prevede, infatti, che i fornitori degli esportatori abituali devono riepilogare nella dichiarazione annuale i dati delle dichiarazioni di intento ricevute.



QUADRI VJ-VI
IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI,
DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE

Mod. N.

.....*omissis*.....

Numero	Anno
Attribuito dal dichiarante	
Numero	Anno
Attribuito dal fornitore o prestatore	

Nella presente dichiarazione devono essere riepilogate le dichiarazioni di intento **relative all'anno d'imposta 2015**. Sono da comprendere, quindi, anche le eventuali dichiarazioni consegnate dagli esportatori abituali in via anticipata a dicembre 2014 per il 2015.

Le istruzioni precisano che nei righi da VI1 a VI6 vanno indicati:

- **campo 1** il numero di partita IVA del cessionario/committente esportatore abituale;
- **campo 2** il numero di protocollo attribuito dall'Agenzia alla dichiarazione di intento trasmessa in via telematica.

È previsto che in assenza del numero di protocollo attribuito dall'Agenzia delle entrate, per l'anno d'imposta 2015, in luogo del campo 2, può essere compilato il **campo 3** indicando il numero progressivo assegnato alla dichiarazione d'intento dall'esportatore abituale. Potrebbe essere il caso, ad esempio, di una dichiarazione d'intento consegnata dal cliente prima del 12/02/2015¹ per una singola operazione eseguita prima di tale data e per la quale l'esportatore abituale non ha effettuato la trasmissione telematica secondo le nuove disposizioni.

Nel caso in cui non fossero sufficienti i 6 rigi per indicare i dati relativi a tutte le dichiarazioni di intento ricevute, deve essere utilizzato un altro quadro VI indicando "02" nel campo "Mod. N.", e così via. Le stesse modalità di compilazione devono essere adottate in presenza di operazioni straordinarie. La compilazione di più quadri VI non modifica, tuttavia, il numero dei moduli di cui è costituita la dichiarazione, da indicare sul frontespizio.

Si ricorda che l'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni d'intento, direttamente da parte dell'esportatore abituale, è stato introdotto (a pieno regime, *nda*) a partire dal 12/02/2015.



Disciplina transitoria fino al 11/2/2015

Le novità introdotte dal decreto semplificazioni in materia di dichiarazioni d'intento sono in vigore con effetto per le **dichiarazioni d'intento relative alle operazioni effettuate dal 01/01/2015**. La novità prevede che la dichiarazione d'intento deve essere consegnata al fornitore unitamente all'attestazione di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate il cui onere – diversamente da quanto in vigore per le operazioni fino al 31/12/2014 – si colloca direttamente in capo all'esportatore medesimo che rilascia la dichiarazione d'intento (cioè al cessionario/committente). Con il Provvedimento Ae 12/12/2014 n. 159674 è stato previsto un periodo transitorio che, fino al 11/02/2015, ha concesso agli operatori di completare la trasmissione telematica con riferimento alle dichiarazioni d'intento rilasciate fino a tale data (comprese quindi quelle emesse a dicembre 2014 in mancanza di software e procedure). In particolare è stato previsto che, fino all'11 febbraio 2015, gli operatori *"possono (potevano, nda) consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore secondo le modalità vigenti anteriormente alla emanazione del ... provvedimento"*. Più nel dettaglio:

- ➔ fino all'11 febbraio il fornitore non doveva necessariamente verificare l'avvenuta presentazione (telematica) della dichiarazione d'intento (punto 5.1 Provvedimento);

¹ Data limite periodo transitorio.

➔ per le dichiarazioni d'intento consegnate o inviate secondo le vecchie modalità, *“che esplicano (esplicavano, nda) tuttavia effetti anche per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, vige l'obbligo, a partire dal 12 febbraio 2015, di trasmettere in via telematica e di riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate”* (punto 5.3).

Da quanto sopra risulta, quindi, che per le dichiarazioni d'intento consegnate al fornitore alla vecchia maniera è stato necessario, ma solo per quelle con validità anche successiva al 11 febbraio 2015², procedere alla trasmissione telematica (ex post) con conseguente consegna al fornitore della ricevuta di trasmissione; da tale data, infatti, quest'ultimo diventa obbligato a riscontrarne telematicamente, tramite il sito dell'Agenzia, la validità della dichiarazione trasmessa. Per le dichiarazioni riferite ad operazioni “spot” (escluse quindi le dichiarazioni con validità fino ad una certa data successiva) effettuate prima del 12 febbraio non sono servite, invece, trasmissioni telematiche (come conferma la C.M. 6/E/2015 § 4.1).

Tavola sinottica: adempimenti ante e post decreto semplificazioni

Oggetto	Operazioni fino al 31/12/2014	Operazioni dal 01/01/2015
Status di esportatore abituale	Esportazioni ed operazioni assimilate che superano il 10% del volume d'affari rettificato	Invariato
Dichiarazioni d'intento per acquisto in sospensione da IVA, nel limite del plafond disponibile	L'esportatore abituale deve consegnare la dichiarazione d'intento al proprio fornitore prima dell'effettuazione dell'operazione	Oltre alla dichiarazione d'intento l'esportatore abituale deve consegnare anche la ricevuta di presentazione telematica rilasciata dall'Agenzia
Comunicazione telematica al fisco	È a carico del fornitore	Passa a carico del cliente esportatore abituale
Sanzioni in capo al fornitore	- Sanzione amministrativa dal 100% a 200% dell'imposta non applicata in fattura art. 8/c) in caso di mancanza della dichiarazione d'intento o di omissione/ritardo nella comunicazione telematica- Solidarietà per il mancato pagamento dell'imposta in caso di frode o splafonamento dell'esportatore abituale	La sanzione amministrativa scatta solo, in caso di mancato riscontro telematico , per le fatture emesse in 8/c a fronte di dichiarazioni d'intento non valide A seguito del D.Lgs. 158/2015 la sanzione scende ad € da 250 a € 2.000
Tenuta registro delle dichiarazioni emesse	È a carico dell'esportatore abituale	Invariato (C.M. 31/E/2014)
Tenuta registro delle dichiarazioni ricevute	È a carico del fornitore	Invariato (C.M. 31/E/2014)
Elenco dichiarazioni d'intento in dichiarazione annuale IVA	Non previsto	Nuovo quadro VI dichiarazione annuale IVA presentata dal fornitore

² Di solito si tratta del caso più diffuso poiché gli esportatori abituali spesso emettono dichiarazioni d'intento con validità fino alla fine dell'anno, salvo procedere alla successiva revoca in caso di esaurimento del plafond disponibile.

Validità delle dichiarazioni d'intento ricevute

Anche se il tema non attiene alla compilazione del nuovo quadro DI si ritiene utile ricordare che la dichiarazione ricevuta può essere emessa dall'esportatore abituale con la seguente validità:

1. per ogni singola operazione (cioè ordine di acquisto o bolletta d'importazione);
2. per gli acquisti nell'anno fino ad un massimale di valore (opzione utilizzabile per gli acquisti interni e, dal 25/5/2015³, anche in dogana per le importazioni);
3. acquisti posti in essere dalla data della richiesta sino ad una data che non può essere successiva al 31 dicembre dell'anno in corso (opzione non utilizzabile per le importazioni).

A tal riguardo è utile precisare quanto segue:

- **la data della richiesta** di sospensione d'imposta **non può essere retroattiva** ossia la dichiarazione d'intento deve essere consegnata o spedita al fornitore o prestatore (o alla dogana in caso di importazione) **anteriamente all'effettuazione** dell'operazione da determinarsi secondo i criteri di cui all'art. 6 del D.P.R. 633/72 (R.M. n. 470163 del 15/12/1990 e C.M. 8/D/2003 § 6);
- la dichiarazione d'intento si considera presentata **nel giorno in cui l'Agenzia delle Entrate riceve i dati (istruzioni nuovo modulistica Prov. 12/12/2015)**;
- se il fornitore non ha ancora ricevuto la dichiarazione d'intento, egli è tenuto ad emettere la fattura con applicazione dell'imposta e, a sua volta, il cessionario/committente ha diritto ad esercitare la detrazione (C.M. 8/E/2009 § 6.9).

Protocollo delle dichiarazioni d'intento

Com'è noto, è ammessa la possibilità di emettere le dichiarazioni d'intento per il nuovo anno anche prima del primo gennaio (la trasmissione telematica è tuttavia accettata solo dal 1° dicembre). La condizione ovviamente è che l'esportatore abituale sia sicuro di conseguire i requisiti (status di esportatore abituale e plafond) anche per il nuovo anno. Va ricordato che la dichiarazione d'intento deve rispettare la protocollazione dell'anno di riferimento del plafond anche se emessa alla fine dell'anno precedente (R.M. 26/07/1985 n. 355803 e C.M. 8/D/2003 § 7.2.) e che la medesima va annotata nell'apposito registro entro 15 giorni dall'emissione.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE Protocollo dichiarazioni d'intento

A dichiarazione emessa il 20/12/2015 per le operazioni da eseguire entro il 31/12/2015	Prende il protocollo xxx/2015
B dichiarazione emessa il 20/12/2015 per le operazioni dal 01/01/2016 al 31/12/2016	Prende il protocollo 1/2016
C Dichiarazione d'intento emessa il 2/1/2016 per le operazioni dal 02/01/2016 al 31/12/2016	Prende il protocollo 2/2016

³ R.M. 38/E del 13/4/2015 e Nota Dogane n. 58510/RU del 20/5/2015.

L'annotazione della dichiarazione di cui all'esempio B va annotata separatamente a quella dell'esempio A pure avendo entrambe la stessa data (R.M. 26/07/1985 n. 355803). La B, infatti, va annotata nella pagina dedicata al 2016 a cui seguirà l'annotazione della dichiarazione C.

Ricordiamo che anche chi riceve le dichiarazioni d'intento (il fornitore) deve annotare le medesime nell'apposito registro (lo conferma la C.M. 31/E/2014) tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 del D.P.R. 633/72, entro 15 giorni dal ricevimento. Il fornitore deve attribuire una propria numerazione che inizia ogni anno con riferimento all'anno del plafond. **Le dichiarazioni ricevute a dicembre 2015, ma riferite ad operazioni 2016, vanno quindi protocollate con la nuova numerazione 2016 e non vanno inserite nel quadro DI della dichiarazione IVA 2016 (relativa al 2015) ma andranno indicate nel modello IVA 2017 (relativo al 2016).**

Si fa notare, infine, che la modulistica della dichiarazione d'intento riporta in alto a destra lo spazio per attribuire il protocollo di ricevimento (subito sotto quello assegnato dal cliente esportatore abituale).

DICHIARAZIONE D'INTENTO

DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA
APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Numero	Anno
Attribuito dal dichiarante	
Numero	Anno
Attribuito dal fornitore o prestatore	

QUADRO VH

LIQUIDAZIONI PERIODICHE

QUADRO VH		CREDITI		DEBITI	Ravvedimento	CREDITI		DEBITI	Ravvedimento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE	VH1	1	2	3		VH7			
	VH2					VH8			
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH3					VH9			
	VH4					VH10			
	VH5					VH11			
	VH6					VH12			
	VH13	Accanto dovuto		Metodo		VH14	Subfornitori art. 74, comma 5		
Sez. 2 - Versamenti immatricolazione auto UE	VH20					VH22			
	VH24					VH26			
	VH28					VH30			
						VH23			
						VH27			
						VH31			

Il **quadro VH** si compone di **due sezioni**:

- **Sezione 1** ⇨ dedicata all'indicazione dei crediti/debiti di imposta risultanti dalle liquidazioni periodiche, mensili o trimestrali; vanno inoltre indicati anche i crediti/debiti trasferiti al gruppo dalle società controllate nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo.
- **Sezione 2** ⇨ dedicata all'esposizione dei versamenti effettuati tramite il Modello F24 immatricolazione auto UE (Provvedimento 29 marzo 2010).

SEZIONE 1 - LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Righi da VH1 a VH12 – Liquidazioni periodiche di tutte le attività esercitate

Nei righi da **VH1 a VH12** va indicata **l'imposta a debito o l'imposta a credito** risultante dalle **liquidazioni periodiche IVA**: la colonna 1 e la colonna 2 sono pertanto alternative.

L'imposta a debito da riportare a colonna 2 prescinde dall'importo versato e deve essere indicata:

- al netto di crediti di imposta previsti da particolari disposizioni di legge;
- al netto di crediti ricevuti dalle società di gestione del risparmio;
- comprensivo della quota di interessi pari all'1% in caso di contribuenti trimestrali.

Liquidazione IVA di gruppo

I righi da **VH1 a VH12** vanno compilati anche dalle società che hanno aderito alla liquidazione IVA di gruppo, per indicare i crediti/debiti trasferiti.

Se dalle liquidazioni periodiche emerge un debito non superiore a 25,82 euro comprensivo degli interessi dovuti dai contribuenti trimestrali, esso non deve essere versato e quindi non va indicato nella colonna debiti del periodo di riferimento, ma va riportato in quello successivo.



LIQUIDAZIONI MENSILI

LIQUIDAZIONE MESE DI:	CODICE TRIBUTO	SCADENZA	QUADRO VH
gennaio	6001	16 febbraio	VH1
febbraio	6002	16 marzo	VH2
marzo	6003	16 aprile	VH3
aprile	6004	16 maggio	VH4
maggio	6005	16 giugno	VH5
giugno	6006	16 luglio	VH6
luglio	6007	16 agosto	VH7
agosto	6008	16 settembre	VH8
settembre	6009	16 ottobre	VH9
ottobre	6010	16 novembre	VH10
novembre	6011	16 dicembre	VH11
dicembre	6012	16 gennaio	VH12

Nel rigo VH12 va indicato il risultato della liquidazione di dicembre comprensivo dell'ammontare dell'acconto eventualmente versato (da indicarsi a rigo VH13).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Srl presenta i seguenti dati relativi al mese di dicembre 2015:

- IVA a debito: 4.500 euro
- IVA a credito: 1.800 euro

IVA dovuta mese dicembre: 2.700 euro

Acconto pagato 27 dicembre con il metodo storico: 1.200 euro

IVA da versare: 1.500 euro

QUADRO VH		CREDITI		DEBITI		Ravvedimento		CREDITI		DEBITI		Ravvedimento	
LIQUIDAZIONI PERIODICHE		VH1	1		2		3		VH7				
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH2				,00				VH8				,00
	VH3				,00				VH9				,00
	VH4				,00				VH10				,00
	VH5				,00				VH11				,00
	VH6				,00				VH12			2.700	,00
	VH13 Acconto dovuto					1.200	,00	Metodo 1	VH14 Subfornitori art. 74, comma 5				
	Sez. 2 - Versamenti immatricolazione auto UE		VH20			,00			VH21			,00	
VH24				,00				VH22			,00		
VH28				,00				VH26			,00		
				,00				VH30			,00		
				,00				VH31			,00		

LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI

Possono effettuare le **liquidazioni con cadenza trimestrale** i soggetti IVA che presentano un volume d'affari:

- non superiore a 400.000 euro, in caso di svolgimento di attività di prestazioni di servizi o arti e professioni;
- non superiore a 700.000 euro, negli altri casi.

I contribuenti trimestrali devono versare l'IVA maggiorata degli interessi dovuti (1%) e indicare la somma dei due importi nei corrispondenti righi del quadro VH.

Non va compilato il rigo VH12 in quanto la liquidazione del 4° trimestre confluisce nel versamento in sede di dichiarazione annuale (VL32 se a debito/VL33 se a credito).

TIPO ATTIVITÀ	LIMITE VOLUME D'AFFARI PER ACCESSO LIQUIDAZIONE TRIMESTRALE
Attività di servizi e per i professionisti	• fino a € 400.000
Altre attività d'impresa	• fino a € 700.000
Attività mista	• con distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento al limite corrispondente all'attività prevalente
	• senza distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento ad € 700.000

LIQUIDAZIONE	CODICE TRIBUTO	SCADENZA	QUADRO VH
1° trimestre	6031	16 maggio	VH3
2° trimestre	6032	16 agosto	VH6
3° trimestre	6033	16 novembre	VH9

CONTRIBUENTI MENSILI POSTICIPATI

I contribuenti che affidano la **contabilità a terzi** (studi professionali, centri di elaborazione, ...) hanno la facoltà, ai sensi del D.P.R. 100/1997, di liquidare l'IVA sulla base dell'importo esigibile nel secondo mese precedente, anziché nel primo.

Ad esempio, il versamento da effettuarsi entro il 16 febbraio 2016 avrà come base di riferimento il mese di dicembre 2015; il codice tributo da indicare nel Modello F24 sarà quello corrispondente al mese di liquidazione (e quindi 6001) e nella dichiarazione annuale IVA andrà compilato il rigo VH1.

In sede di dichiarazione annuale il contribuente effettua il conguaglio tra quanto versato nel 2015, e quanto effettivamente dovuto sulla base delle operazioni registrate nel 2015: il conguaglio può far emergere un credito o un debito IVA.

QUADRO VH – LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Sezione 1 - Liquidazioni periodiche

Anno 2015	Codice Tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2014; in caso di inizio attività gennaio 2015
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2015
VH3	6003	16 aprile	febbraio 2015
VH4	6004	16 maggio	marzo 2015
VH5	6005	16 giugno	aprile 2015
VH6	6006	16 luglio	maggio 2015
VH7	6007	16 agosto	giugno 2015
VH8	6008	16 settembre	luglio 2015
VH9	6009	16 ottobre	agosto 2015
VH10	6010	16 novembre	settembre 2015
VH11	6011	16 dicembre	ottobre 2015
VH12	6012	16 gennaio	novembre 2015
Anno 2016	Codice Tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2015
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2016

CONTRIBUENTI TRIMESTRALI SPECIALI

Particolari **categorie di soggetti** (art.73, co.1, lett. e): imprese di somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento, imprese esercenti impianti di lampade votive, imprese telefoniche,...; art.74, co.4: distributori di carburante, autotrasportatori, ...) possono liquidare l'imposta trimestralmente, a prescindere dal volume d'affari realizzato, senza applicazione della maggiorazione dell'1% a titolo di interesse.

I dati delle liquidazioni periodiche vanno così riportati nel quadro VH:

- liquidazione 1° trimestre ➤ VH3
- liquidazione 2° trimestre ➤ VH6
- liquidazione 3° trimestre ➤ VH9
- liquidazione 4° trimestre ➤ VH12 (comprensivo dell'eventuale acconto versato)

RAVVEDIMENTO

La **casella 3** dei righi da VH1 a VH12 va barrata se il contribuente ha effettuato i versamenti periodici a seguito di **ravvedimento operoso**.

Nell'importo da indicare nel quadro VH non vanno tuttavia ricompresi gli interessi e le sanzioni da ravvedimento.



La società Alfa Srl presenta i seguenti dati relativi al mese di maggio 2015:

- IVA a debito: 8.500 euro
- IVA a credito: 3.700 euro

Il versamento del saldo a debito della liquidazione di maggio viene effettuato, anziché alla scadenza prevista (16 giugno), in data 12 settembre:

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione / regione / prov. / mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		1991		2015	28,93				
		6005		2015	4.800,00				
		8904		2015	180,00				
codice ufficio	codice atto								
				TOTALE A	5.008,93 B				SALDO (A-B)
									5.008,93

QUADRO VH		CREDITI		DEBITI		Ravvedimento		CREDITI		DEBITI		Ravvedimento	
LIQUIDAZIONI PERIODICHE	VH1	1	,00	2	,00	3		VH7	,00		,00		
	VH2		,00		,00			VH8	,00		,00		
	VH3		,00		,00			VH9	,00		,00		
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH4		,00		,00			VH10	,00		,00		
	VH5		,00		,00			VH11	,00		,00		
	VH6		,00		,00			VH12	,00		,00		
	VH13	Accanto dovuto			,00		Metodo	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5				
Sez. 2 - Versamenti immatricolazione auto UE	VH20		,00	VH21	,00	VH22	,00	VH23			,00		
	VH24		,00	VH25	,00	VH26	,00	VH27			,00		
	VH28		,00	VH29		VH30	,00	VH31					

Nella colonna 1 del **rigo VH13** va indicato l'acconto dovuto anche se non versato: se l'importo è inferiore a 103,29 euro non va versato, né indicato a rigo VH13.

Nella casella denominata “metodo” deve essere indicato uno dei seguenti codici:

- “1” ☞ in caso di utilizzo del metodo storico
- “2” ☞ in caso di utilizzo del metodo previsionale
- “3” ☞ in caso di utilizzo del metodo analitico-effettivo
- “4” ☞ in caso di contribuente operante nei settori delle telecomunicazioni, acqua, energia elettrica, ...



 A seguito della soppressione del modello IVA 26/LP, il rigo VH13, ad esclusione della casella metodo, va compilato anche dalle società che partecipano alla procedura di **liquidazione IVA di gruppo**, che devono indicare gli importi trasferiti alla società controllante tenuta a determinare l'acconto dovuto per il gruppo.

Sono obbligati al versamento dell'acconto tutti i contribuenti IVA, ad eccezione di:

- coloro che non sono tenuti a effettuare le liquidazioni periodiche IVA, mensili o trimestrali: ad esempio gli agricoltori esonerati (art.34, co.6, D.P.R. 633/1972) e chi ha aderito ai regimi agevolativi minimi (art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011; nuovo regime forfetario, art. 1, co. 58, L. 190/2014);

- gli enti pubblici territoriali che esercitano attività rilevanti ai fini IVA: ad esempio i comuni che gestiscono l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- nei seguenti ulteriori casi:
 - cessazione dell'attività entro il 30 novembre se mensili, o entro il 30 settembre se trimestrali;
 - inizio attività nel corso dell'anno;
 - base di riferimento a credito;
 - importo dovuto a titolo d'acconto non superiore a 103,29 euro;
 - i contribuenti che, nel periodo d'imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta o, comunque, senza obbligo di pagamento dell'imposta;
 - i produttori agricoli;
 - i soggetti che esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale;
 - le associazioni sportive dilettantistiche, nonché le associazioni senza fini di lucro e quelle pro loco, in regime forfetario (L. 398/1991);
 - i raccoglitori e i rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo;
 - gli imprenditori individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda, entro il 30 settembre, se contribuenti trimestrali o entro il 30 novembre, se contribuenti mensili, a condizione che non esercitino altre attività soggette all'IVA;
 - i contribuenti usciti nel 2015 dal regime dei "minimi" (art.27, co.1 e 2, D.L. 98/2011);
 - i contribuenti che adottano il regime semplificato degli ex minimi (art.27, co.3, D.L. 98/2011);
 - i contribuenti che sono usciti dal regime delle nuove iniziative produttive a decorrere dall'anno con riferimento al quale si presenta la dichiarazione (nella fattispecie 2015).

L'acconto IVA deve essere versato entro il 27 dicembre di ogni anno e va determinato con uno dei seguenti metodi:

- **metodo storico**
- **metodo previsionale**
- **metodo delle operazioni effettuate**

Il **metodo storico** prevede che l'acconto sia pari all'**88%** della base di riferimento (saldo a debito) individuata sulla base della periodicità di liquidazione adottata dal contribuente:

Liquidazione	Base di riferimento	Dich. IVA 2016
Mensile	debito liquidazione dicembre anno precedente	VH12
Trimestrale	debito da dichiarazione anno precedente	VL38 – VL36 + VH13
Mensile posticipato	debito liquidazione dicembre anno precedente effettuata sulla base delle operazioni di novembre	VH12
Trimestrale speciale	debito liquidazione quarto trimestre anno precedente	VH12

Non vanno in ogni caso considerati gli interessi dell'1% applicati in sede di dichiarazione annuale (R.M. 157/E/2004) e l'eventuale adeguamento agli studi di settore o parametri per il 2014 non influenza l'ammontare dell'acconto.

Nel caso il cui il contribuente abbia variato la periodicità di liquidazione dell'IVA nel 2015 rispetto all'anno precedente, si possono verificare i due seguenti casi:

- contribuenti trimestrale nel 2014 e mensile nel 2015: l'acconto va commisurato ad 1/3 del saldo IVA della dichiarazione relativa al 2014 (saldo + acconto);
- contribuente mensile 2014 e trimestrale nel 2015: l'acconto va commisurato alla somma delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2014.

Il **metodo previsionale** commisura l'acconto al **dato previsionale del mese di dicembre/quarto trimestre/dichiarazione annuale dell'anno in corso**.

L'acconto versato per il 2015 non deve in ogni caso risultare inferiore all'88% a quanto effettivamente dovuto per il mese di dicembre, quarto trimestre o dichiarazione IVA relativa al 2015.

Il **metodo delle operazioni effettuate** consiste da ultimo nel determinare l'effettivo ammontare dell'acconto dovuto dal contribuente tenendo conto delle operazioni effettuate ai sensi dell'art. 6 D.P.R. 633/1972 facendo riferimento al periodo 1.12 – 20.12 (contribuente mensile), 1.10 – 20.12 (contribuente trimestrale).

Il contribuente deve quindi effettuare una liquidazione atipica dell'IVA relativa ai predetti periodi (1.12 – 20.12.2015 o 1.10 – 20.12.2015), il cui risultato a debito dovrà essere versato interamente (e non nella misura dell'88%).

Il versamento dell'acconto IVA va effettuato utilizzando il modello di pagamento F24 con i seguenti codici tributo: "6013" per i contribuenti mensili e "6035" per quelli trimestrali. L'anno di riferimento da indicare è il "2015".

Per i soggetti che operano nei settori delle telecomunicazioni, somministrazione di acqua, energia elettrica, raccolta e smaltimento rifiuti, ..., e che abbiano versato IVA nell'anno precedente per un importo superiore a 2.000.000 euro, l'acconto va determinato in misura pari al 97% dell'importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Trimestre	IVA a debito	IVA a credito	IVA dovuta	Interessi 1%	IVA da versare
1° trimestre	1.200	750	450	5	455
2° trimestre	400	550	-150		-150
3° trimestre	1.350	820	380	4	384
Dich.annuale	1.500	1.200	300	3	303

Acconto versato con il metodo storico per 200 euro.

QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE			CREDITI			DEBITI			Ravvedimento		
			VH1	1	,00	VH2	,00	,00	VH7	,00	,00
			VH3	,00	,00	VH4	,00	,00	VH8	,00	,00
			VH5	,00	,00	VH6	150,00	,00	VH9	,00	384,00
			VH13	Acconto dovuto	200,00	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5				

Ipotizzando che il contribuente abbia un credito IVA risultante dalla dichiarazione relativa al 2014 per 350 euro che ha utilizzato in detrazione nella liquidazione del 1° trimestre, che riporta quindi un debito di 100 euro + interessi.

QUADRO VH – LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Sezione 1 - Liquidazioni periodiche

QUADRO VH		CREDITI		DEBITI	Ravvedimento	CREDITI		DEBITI	Ravvedimento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE		1	2	3					
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH1		,00	,00		VH7		,00	,00
	VH2		,00	,00		VH8		,00	,00
	VH3		,00	101,00		VH9		,00	384,00
	VH4		,00	,00		VH10		,00	,00
	VH5		,00	,00		VH11		,00	,00
	VH6	150,00		,00		VH12		,00	,00
	VH13 Acconto dovuto			200,00	Metodo 1	VH14 Subfornitori art. 74, comma 5			

Ipotizzando che il contribuente abbia un credito IVA risultante dalla dichiarazione relativa al 2014 per 350 euro che ha utilizzato in compensazione orizzontale nel Modello F24 a scomputo della liquidazione del 1° trimestre, quindi anziché versare 455 euro ne ha versati 105 euro.

QUADRO VH		CREDITI		DEBITI	Ravvedimento	CREDITI		DEBITI	Ravvedimento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE		1	2	3					
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH1		,00	,00		VH7		,00	,00
	VH2		,00	,00		VH8		,00	,00
	VH3		,00	455,00		VH9		,00	384,00
	VH4		,00	,00		VH10		,00	,00
	VH5		,00	,00		VH11		,00	,00
	VH6	150,00		,00		VH12		,00	,00
	VH13 Acconto dovuto			200,00	Metodo 1	VH14 Subfornitori art. 74, comma 5			

Rigo VH14 – Subfornitori art. 74, co. 5

Il rigo va barrato dai soggetti che si sono avvalsi della facoltà di versare trimestralmente l'IVA relativa alle operazioni derivanti da contratti di subfornitura, utilizzando gli appositi codici tributo.

Contribuente mensile

Il contribuente mensile deve procedere normalmente alla liquidazione periodica mensile, mentre per quanto riguarda il versamento dell'eventuale IVA a debito invece, sarà effettuata:

- trimestralmente (entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento) se ha effettuato solo operazioni di subfornitura agevolabili;
- se ha effettuato anche altre operazioni, oltre quelle di subfornitura, il beneficio del versamento trimestrale riguarda esclusivamente all'IVA relativa alle operazioni di subfornitura, con la necessità quindi di scomporre i due importi.

Contribuente trimestrale

Il contribuente trimestrale liquiderà l'IVA trimestralmente e applicherà gli interessi dell'1% esclusivamente sulla differenza IVA a debito relativa alle operazioni diverse da quelle di subfornitura agevolabili.

	codice tributo	
	mensili	trimestrali
1° trimestre	6720	6724
2° trimestre	6721	6725
3° trimestre	6722	6726
4° trimestre	6723	6727

L'imposta relativa a tali operazioni deve essere compresa nel rigo corrispondente al periodo di liquidazione in cui sono state effettuate, anche se il versamento è effettuato trimestralmente senza corresponsione di interessi.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Contribuente mensile che effettua anche operazioni di subfornitura agevolabili:

	gennaio	febbraio	marzo
IVA a debito	7.500	8.000	3.800
- di cui subfornitura	2.800	6.000	3.800
IVA a credito	3.500	4.500	2.300
IVA dovuta	4.000	3.500	1.500
- versamento mensile	1.200		
- versamento trimestrale (F24 16/5 codice tributo 6720)	2.800	3.500	1.500

Acconto versato con il metodo storico per 200 euro.

QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE	CREDITI		DEBITI		Ravvedimento	CREDITI		DEBITI		Ravvedimento
	1	2	3	4		5	6	7	8	
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH1	,00	1.200,00			VH7	,00	,00		
	VH2	,00	3.500,00			VH8	,00	,00		
	VH3	,00	1.500,00			VH9	,00	,00		
	VH4	,00	,00			VH10	,00	,00		
	VH5	,00	,00			VH11	,00	,00		
	VH6	,00	,00			VH12	,00	,00		
Sez. 2 - Versamenti immatricolazione auto UE	VH13	Acconto dovuto	,00		Metodo	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5			X
	VH20	,00				VH21	,00			
	VH24	,00				VH25	,00			
	VH28	,00				VH26	,00			
						VH27	,00			
						VH29	,00			

CASI PARTICOLARI

A) Contribuenti con contabilità separate

In caso di tenuta di **più contabilità separate** (art. 36), nel quadro VH vanno indicati i **dati riepilogativi** di tutte le attività esercitate; inoltre il contribuente deve effettuare distinte liquidazioni periodiche per le attività contabilizzate separatamente.

In coincidenza dell'ultimo mese di ogni trimestre solare (marzo, giugno, settembre, nonché dicembre per i soli contribuenti di cui all'art. 74, co.4) le risultanze delle liquidazioni mensili possono essere compensate o cumulate con le risultanze delle liquidazioni trimestrali, purché siano rispettati i termini previsti per le rispettive liquidazioni e versamenti mensili.

Nei righi del quadro VH deve pertanto essere indicato un unico importo risultante dalla somma algebrica dei crediti e debiti emergenti dalle liquidazioni dei singoli periodi.

L'indicazione unitaria deve essere fatta anche se non si intende cumulare (debito con debito, credito con credito), o compensare (debito con credito) i saldi delle liquidazioni mensili e trimestrali in coincidenza del terzo mese di ogni trimestre.

Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione IVA 2016 forniscono un prospetto per illustrare le modalità di riporto del credito IVA in caso di compresenza di liquidazioni mensili e trimestrali, che viene riassunto nella tabella sottostante:

QUADRO VH – LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Sezione 1 - Liquidazioni periodiche

credito di:	da riportare in detrazione nella liquidazione di:
gennaio	febbraio
febbraio	marzo
marzo	1° trimestre
1° trimestre	aprile
aprile	maggio
maggio	giugno
giugno	2° trimestre
2° trimestre	luglio
luglio	agosto
agosto	settembre
settembre	3° trimestre
3° trimestre	ottobre
ottobre	novembre
novembre	dicembre
dicembre	4° trimestre



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Srl svolge due attività per le quali ha attivato contabilità separate e che liquidano l’IVA una a cadenza mensile e l’altra trimestrale.

liquidazione	attività A		attività B	
	debito	credito	debito	credito
gennaio	1.000			
febbraio	1.500			
marzo / 1° trimestre		2.000	4.000	
aprile		1.000		
maggio	1.200			
giugno / 2° trimestre	1.500		2.000	
luglio	3.400			
agosto		2.200		
settembre / 3° trimestre		5.500	4.500	
ottobre	1.700			
novembre		3.000		
dicembre / 4° trimestre	2.000		1.000	

QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate

	CREDITI	DEBITI	Rovvedimento
VH1	1	2	3
VH2	,00	,00	
VH3	,00	,00	
VH4	,00	,00	
VH5	,00	,00	
VH6	,00	,00	
VH13	Acconto dovuto	,00	Metodo

	CREDITI	DEBITI	Rovvedimento
VH7	,00	,00	
VH8	,00	,00	
VH9	,00	,00	
VH10	,00	,00	
VH11	,00	,00	
VH12	,00	,00	
VH14	Subfornitori art. 74, comma 5		

Il versamento del 1° trimestre, compensando il credito del mese di marzo, deve essere anticipato al 16 aprile.

Precisano inoltre che “*ai fini dell'imputazione dell'acconto versato per le singole attività separate ai sensi dell'art. 36, e, di conseguenza, dell'esatta determinazione del saldo da versare relativamente alle ultime liquidazioni periodiche dell'anno, l'acconto corrisposto dovrà essere detratto, dall'imposta dovuta per la prima liquidazione a debito di una qualsiasi delle attività svolte, fino a concorrenza dell'intero importo a debito risultante dalle successive liquidazioni relative allo stesso anno*”.

Di conseguenza nel caso di contribuenti tenuti a liquidazioni sia mensili che trimestrali, l'importo versato a titolo di acconto andrà detratto in via prioritaria dall'imposta complessiva dovuta per il mese di dicembre; l'eventuale eccedenza andrà poi detratta dall'importo dovuto per l'ultimo trimestre solare (art. 74, co.4) ed infine, per l'eventuale importo ancora residuo, dall'ammontare dell'imposta dovuta a titolo di conguaglio in sede di dichiarazione annuale.

B) Soggetti colpiti da eventi eccezionali

I soggetti che, colpiti da eventi eccezionali, hanno fruito di particolari agevolazioni (sospensione dei termini di adempimenti e versamenti d'imposta), devono comunque indicare nel quadro VH, in corrispondenza dei singoli periodi (mesi o trimestri), gli importi a debito risultanti dalle liquidazioni periodiche e dell'acconto, e nel rigo VL29, campo 3, l'importo dei versamenti periodici e dell'acconto dovuti, anche se non versati per effetto della sospensione. Tale importo deve confluire nel campo 1 del rigo VL29.

C) Contribuenti che hanno utilizzato crediti speciali d'imposta o crediti IVA ceduti da società di gestione del risparmio

Il contribuente che in sede di liquidazione periodica o in sede di acconto, utilizza speciali crediti d'imposta nonché crediti ricevuti da società di gestione del risparmio, deve indicare, nel campo “debiti” dei righi compresi tra VH1 e VH13, le risultanze delle liquidazioni e l'importo dell'acconto al netto dei crediti utilizzati.

Righi da VH1 a VH13 ⇒ ammontare delle liquidazioni/acconto – crediti utilizzati

La somma dei crediti così utilizzati deve essere compresa nel rigo VL28, campo 1; nel campo 2 va indicata la parte relativa ai crediti ricevuti da società di gestione del risparmio.

VL28	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto di cui ricevuti da società di gestione del risparmio ²	¹ _____ _____,00
-------------	---	-----------------------------------

I crediti speciali d'imposta nonché quelli ricevuti da società di gestione del risparmio, utilizzati in sede di dichiarazione annuale, devono invece essere rispettivamente riportati nei righi VL34 e VL35.

VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale	_____,00
VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale	_____,00



Se i predetti crediti d'imposta sono utilizzati in compensazione tramite Modello F24, nel quadro VH devono essere indicate le risultanze delle liquidazioni periodiche e l'importo dell'acconto senza tener conto della compensazione effettuata.

- **Liquidazione IVA di gruppo**

Le società aderenti alla **procedura di liquidazione IVA di gruppo** devono compilare il quadro VH, compreso il rigo VH13, per indicare i debiti ed i crediti risultanti dalla loro liquidazioni e trasferite al gruppo. Nel caso di uscita dal gruppo nel corso d'anno di una controllata o di cessazione del controllo in corso d'anno, deve essere compilato il quadro VH indicando tanto i crediti e debiti trasferiti, tanto le risultanze delle liquidazioni periodiche e l'acconto; inoltre dovrà essere compilata la sezione 3 del quadro VK con i dati relativi al periodo di controllo.

In caso di **incorporazione** da parte della controllante o di una controllata di altra società partecipante alla liquidazione IVA di gruppo, la società dichiarante deve indicare:

- nel quadro VH del modulo relativo alla incorporata i debiti/crediti trasferiti da quest'ultima al gruppo prima dell'incorporazione;
- nel quadro VH relativo al proprio modulo, i propri crediti e debiti trasferiti nell'anno.

- **Subfornitori**

I contribuenti che si sono avvalsi della facoltà di versare trimestralmente l'IVA relativa alle operazioni derivanti da contratti di subfornitura (utilizzando gli appositi codici tributo), devono comprendere l'imposta relativa a tali operazioni nel rigo corrispondente al periodo di liquidazione in cui sono state effettuate, anche se il versamento è stato effettuato con cadenza trimestrale.

- **Operazioni straordinarie**

Nel caso di operazione straordinaria o trasformazione sostanziale soggettiva avvenuta nel corso del 2013 il soggetto risultante dalla trasformazione deve compilare due moduli:

- nel modulo dell'avente causa il quadro VH deve essere compilato con i dati delle liquidazioni periodiche da lui effettuate comprendendovi anche le operazioni effettuate dal dante causa dalla frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'operazione;
- nel modulo del dante causa il quadro VH deve essere compilato con i dati delle liquidazioni periodiche da lui effettuate fino all'ultimo mese o trimestre anteriore alla data dell'operazione (il rigo VH13 va compilato solo se la trasformazione è avvenuta dopo la data di versamento dell'acconto).

Nel caso di trasformazione senza estinzione del dante causa, quest'ultimo deve presentare la dichiarazione compilando il quadro VH con le liquidazioni periodiche relative alle attività non trasferite.

SEZIONE 2 - VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONI AUTO UE

Sez. 2 - Versamenti
immatricolazione auto UE

VH20		,00	VH21		,00	VH22		,00	VH23		,00
VH24		,00	VH25		,00	VH26		,00	VH27		,00
VH28		,00	VH29		,00	VH30		,00	VH31		,00

Per combattere le **frodi fiscali realizzate nel settore degli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto**, ed in particolare con riferimento alla prima cessione "interna" del mezzo di trasporto oggetto di un precedente acquisto intracomunitario, con i **commi 9, 10 e 11 dell'art. 1 del D.L. 262/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 286/2006**, sono stati introdotti a carico degli operatori del settore nuovi obblighi finalizzati ad assicurare il versamento dell'IVA dovuta sulla cessione "interna" in parola.

In particolare il comma 9 dell'art. 1 del D.L. 262/2006 ha stabilito che l'immatricolazione o la successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, sia nuovi che usati, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, è subordinata alla presentazione ai competenti uffici del Dipartimento dei Trasporti terrestri della **copia del modello F24** relativo al pagamento dell'IVA assolta per la prima cessione "inter-

na” di uno di tali mezzi di trasporto; nel modello F24 deve essere indicato il numero di telaio del mezzo di trasporto oggetto della cessione.

A dare attuazione al decreto, con provvedimento del 25 ottobre 2007 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate è stato approvato il **modello F24 IVA immatricolazione auto UE**, che deve essere utilizzato per il versamento dell’IVA dovuta per l’acquisto intracomunitario di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi. Con provvedimento del 10 agosto 2009, il modello in questione è stato sostituito dal **modello F24 versamenti con elementi identificativi**.

La **Sezione 2** del quadro VH è deputata ad accogliere proprio i versamenti effettuati nel corso del 2013 utilizzando gli appositi codici tributo istituiti con R.M. 377/E/2007:

- “6201” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese gennaio”;
- “6202” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese febbraio”;
- “6203” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese marzo”;
- “6204” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese aprile”;
- “6205” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese maggio”;
- “6206” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese giugno”;
- “6207” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese luglio”;
- “6208” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese agosto”;
- “6209” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese settembre”;
- “6210” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese ottobre”;
- “6211” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese novembre”;
- “6212” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - mese dicembre”;
- “6231” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - primo trimestre”;
- “6232” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - secondo trimestre”;
- “6233” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - terzo trimestre”;
- “6234” denominato “Versamento IVA imm.ne auto Ue - quarto trimestre”.

I contribuenti che effettuano le liquidazioni a cadenza trimestrale devono indicare i dati nei righi VH22, VH25, VH28 e VH31.

Nella sezione in commento vanno anche indicati i versamenti effettuati con riferimento ad autovetture immatricolate nel 2015, ma oggetto di cessioni in anni successivi (da indicare anche nel rigo VL24).



I predetti versamenti devono essere ricompresi nel rigo VL29, campo 1.

In caso di versamenti effettuati per immatricolazioni auto UE, la **sezione 1** del quadro VH va compilata ricomprendendo nei vari rigi, oltre alle risultanze delle liquidazioni periodiche, anche i versamenti effettuati separatamente tramite gli appositi modelli F24.

In caso di versamenti di imposta anticipati, le C.M. 64/2007 e 52/2008 hanno chiarito che l'imposta deve confluire nella liquidazione periodica del periodo in cui si è perfezionata la cessione.

Di conseguenza:

- nei campi “*debiti*” dovranno essere indicati esclusivamente gli importi versati utilizzando gli ordinari codici tributo previsti per l’effettuazione dei versamenti periodici IVA;
- nei campi “*crediti*” dovranno essere indicati gli importi rideterminati per effetto dei versamenti eseguiti mediante gli appositi modelli.

QUADRO VK

SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE		
	VK1	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione
Sez. 1 - Dati generali		1	2	3
	VK2	Codice		
Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20	Totale dei crediti trasferiti	,00	VK24 Eccedenza di credito compensata
	VK21	Totale dei debiti trasferiti	,00	VK25 Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante
	VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)	,00	VK26 Crediti di imposta utilizzati
	VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)	,00	VK27 Interessi trimestrali trasferiti
Sez. 3 - Cessazione del controllo in corso d'anno	VK30	Iva a debito		,00
Dati relativi al periodo di controllo	VK31	Iva detraibile		,00
	VK32	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali		,00
	VK33	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche		,00
	VK34	Versamenti a seguito di ravvedimento		,00
	VK35	Versamenti integrativi d'imposta		,00
	VK36	Acconto riaccredito dalla controllante		,00
SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE	Firma			

Gli **enti o società controllanti e le controllate** possono avvalersi della **procedura di liquidazione IVA di gruppo** ai sensi dell'**art. 73 ultimo comma** e dell'**art. 3 del D.M. 13 dicembre 1979**, in base alla quale la liquidazione IVA del gruppo è effettuata accorpando i risultati delle liquidazioni mensili delle controllate e della controllante, compensando pertanto posizioni creditorie e debitorie.

Possono partecipare alla liquidazione IVA di gruppo oltre alla società controllante, le società di capitali **controllate con una partecipazione superiore al 50%** del capitale sociale fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Per accedere alla procedura è necessario che la capogruppo manifesti l'**opzione entro il termine per la liquidazione IVA del mese di gennaio (16 febbraio)** con effetto per l'anno in corso: l'opzione va quindi effettuata anno per anno presentando all'Agenzia delle Entrate il **modello IVA 26** sottoscritto da tutte le società aderenti alla procedura.

Le **eventuali variazioni** dei dati relativi agli enti e società controllante e controllate deve essere **comunicata entro 30 giorni** dalla relativa data di variazione tramite **modello IVA 26-bis**.

Per quanto riguarda la presentazione della dichiarazione IVA annuale:

- le **società controllate** devono presentare ognuna la propria dichiarazione annuale secondo le istruzioni generali, esclusivamente in forma autonoma, senza alcun allegato;
- le società controllate non devono allegare alla propria dichiarazione né le proprie garanzie, né l'attestazione della controllante per il credito compensato; gli importi dei crediti compensati devono essere indicati dalla controllante nel quadro VS del prospetto IVA26PR/2014; le garanzie relative ai crediti compensati devono essere trasmesse alla controllante;
- la **società o ente controllante** deve presentare la propria dichiarazione annuale comprensiva del Prospetto IVA 26PR/2014 che riepiloga la liquidazione IVA di gruppo.

Il **quadro VK** deve essere compilato sia dall'ente o società controllante che dalle società controllate.

Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato alla liquidazione IVA di gruppo.

SEZIONE 1 - DATI GENERALI

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE		
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione
	1	2	3	
	VK2	Codice		

Nel **rigo VK1**, sia la società controllante che ogni controllata, devono indicare:

- nel **campo 1** ☞ la partita IVA della controllante;
- nel **campo 2** ☞ l'ultimo mese di controllo (01 per il mese di gennaio, ..., 12 se il controllo è durato tutto l'anno);
- nel **campo 3** ☞ la denominazione della controllante.

Nel caso in cui la società controllante venga incorporata nel corso del 2015 da una società esterna al gruppo, priva dei requisiti di controllo previsti dall'art. 73 nei confronti della controllante stessa, e la procedura IVA di gruppo si interrompe, nella dichiarazione IVA della incorporante, della incorporata (da presentarsi a cura della incorporante) e delle società controllate nel campo "Ultimo mese di controllo" del quadro VK andrà indicato l'ultimo mese in cui sono state effettuate le liquidazioni di gruppo.

Se invece la procedura IVA di gruppo continua con contabilità separata rispetto a quella della incorporante, nella dichiarazione IVA della incorporata ex controllante (da presentarsi a cura della incorporante) nel campo "Ultimo mese di controllo" del quadro VK andrà indicato il mese 13, mentre nelle dichiarazioni delle società controllate andrà indicato il mese 12.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società Alfa che partecipa alla liquidazione IVA di gruppo dal 1° gennaio 2014 e che perde il requisito del controllo nel mese di maggio 2015:

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE		
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione
	1	2	3	
	VK2	Codice		



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società Alfa che partecipa alla liquidazione IVA di gruppo dal 1° gennaio 2014 in qualità di controllante e che viene incorporata da società esterna al gruppo in data 14 giugno 2015; l'incorporazione provoca l'interruzione della procedura:

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE		
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione
	1	2	3	
	VK2	Codice		

Nel **rigo VK2** va inserito il codice corrispondente alla situazione in cui versava la società al 31 dicembre 2014:

1	società che già al 31 dicembre 2014 partecipava ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo
2	società che già al 31 dicembre 2014 aderiva ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo e che nel corso dell'anno 2015 ha effettuato, in qualità di avente causa, operazioni straordinarie con soggetti esterni al gruppo (esempio incorporazione da parte di società controllata di una società esterna al gruppo IVA)
3	società che al 31 dicembre 2014 non partecipava ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo
4	società che al 31 dicembre 2014 non partecipava alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo e che nel corso dell'anno 2015 ha effettuato, in qualità di avente causa, operazioni straordinarie con soggetti esterni al gruppo
5	società che al 31 dicembre 2014 aderiva ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllante e che nel corso del 2015 ha aderito ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllata

SEZIONE 2 - DATI GENERALI

Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20 Totale dei crediti trasferiti	,00	VK24 Eccedenza di credito compensata	,00
	VK21 Totale dei debiti trasferiti	,00	VK25 Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante	,00
	VK22 Eccedenza di debito (VK21-VK20)	,00	VK26 Crediti di imposta utilizzati	,00
	VK23 Eccedenza di credito (VK20-VK21)	,00	VK27 Interessi trimestrali trasferiti	,00

Tale sezione va sempre compilata, sia in presenza di un'eccedenza di credito che di un'eccedenza di debito.

VK20 Totale dei crediti trasferiti

Nel **rigo VK20** va riportata la somma dei crediti trasferiti nelle liquidazioni periodiche relative al periodo di controllo (righe da VH1 a VH12), aumentati dell'eventuale importo indicato al rigo VX2, quale credito trasferito in sede di conguaglio annuale (se il controllo è durato tutto l'anno).

VK21 Totale dei debiti trasferiti

Nel **rigo VK21** va riportata la somma dei debiti trasferiti nelle liquidazioni periodiche relative al periodo di controllo (righe da VH1 a VH12), aumentati dell'eventuale importo indicato al rigo VX1, quale conguaglio annuale a debito (se il controllo è durato tutto l'anno).

VK22 e 23 Eccedenza di debito ed Eccedenza di credito

VK20	>	VK21	⇒	VK23 = VK20 - VK21
VK21	>	VK20	⇒	VK22 = VK21 - VK20

VK24 Eccedenza di credito compensata

L'eccedenza di credito di cui al rigo VK23 che ha trovato, nel corso del 2015, compensazione con le eccedenze di debito di altre società del gruppo, va riportata a rigo **VK24**: per tale importo deve essere prestata la garanzia di cui all'art. 6 comma 3 D.M. 13.12.1979. L'art. 13 D.Lgs. 175/2014 ha sostituito l'art. 38 bis innovando la disciplina dei rimborsi IVA eliminando l'obbligo generalizzato di prestazione della garanzia. In base alle nuove disposizioni, in estrema sintesi:

- il rimborso di importo non superiore a 15.000 euro è erogato senza prestazione di alcuna garanzia;
- il rimborso di importo superiore a 15.000 euro, richiesto da un soggetto a rischio, è erogato previa presentazione di idonea garanzia;
- il rimborso di importo superiore a 15.000 euro, richiesto da un soggetto non a rischio, è erogato previa presentazione di idonea garanzia ovvero senza la stessa ma presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità (o sottoscrizione dell'organo di controllo) allegando alla stessa una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali e il regolare versamento dei contributi previdenziali ed assicurativi.

Si veda in proposito la Circolare 30.12.2014, n. 32.

L'importo della compensazione è desumibile dall'attestazione che l'ente o società controllante è tenuta a rilasciare, alla fine di ogni anno ad ogni controllata, e deve corrispondere a quello indicato dalla controllante stessa, per ogni società, nel **campo 7 del rigo VS del prospetto riepilogativo IVA 26PR**.

Dichiarazione controllata

Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20 Totale dei crediti trasferiti	VK21 Totale dei debiti trasferiti	VK22 Eccedenza di debito (VK21-VK20)	VK23 Eccedenza di credito (VK20-VK21)
	,00	,00	,00	,00

Dichiarazione controllante

VK24 Eccedenza di credito compensata	VK25 Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante	VK26 Crediti di imposta utilizzati	VK27 Interessi trimestrali trasferiti
,00	,00	,00	,00

QUADRO VS

Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo

VS1	Partita IVA	Codice	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE	Eccedenza di credito
					,00	,00

Partita IVA controllata

Eccedenza di credito compensata	Esonero garanzia	Causale	Importo	Erogazione prioritaria	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter
,00			,00		,00

VK25 Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante

Se l'importo di cui al rigo VK23 è superiore a quello indicato in VK24, la differenza costituisce un'eccedenza di credito che la controllante può chiedere a rimborso.

A tali fini, la controllata deve possedere i requisiti di cui all'art. 30 comma per poter chiedere il rimborso: tali requisiti dovranno essere indicati dalla controllante nell'apposita **casella "Causale"** di cui al **campo 9 del quadro VS del prospetto riepilogativo IVA 26PR**.

VK26 Crediti di imposta utilizzati

Nel **rigo VK26** vanno evidenziati gli eventuali crediti di imposta utilizzati dalla società nel corso del 2015, compreso quello utilizzato in sede di conguaglio annuale.

VK27 Interessi trimestrali trasferiti

Nel **rigo VK27** vanno evidenziati gli interessi trasferiti al gruppo dalle società che hanno eseguito le liquidazioni periodiche dell'IVA a cadenza trimestrale: vanno compresi anche gli interessi maturati in sede di dichiarazione annuale.

SEZIONE 3 - DATI GENERALI

Sez. 3 - Cessazione del controllo in corso d'anno Dati relativi al periodo di controllo	VK30	IVA a debito	,00
	VK31	IVA detraibile	,00
	VK32	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00
	VK33	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche	,00
	VK34	Versamenti a seguito di ravvedimento	,00
	VK35	Versamenti integrativi d'imposta	,00
	VK36	Acconto riaccreditato dalla controllante	,00

La **sezione 3** va compilata solo nel caso di **società uscita dal gruppo** nel corso del 2015.

Nei rigi da **VK30 a VK35** vanno indicati i dati relativi solo al periodo di controllo, per la descrizione dei quali si rinvia ai corrispondenti rigi VL1, VL2, VL23, VL28, campo 1, VL29, campo 1 e VL31.

Il **rigo VK36** va compilato solo nel caso in cui la società sia uscita dal gruppo dopo il versamento dell'acconto IVA: va pertanto indicato in tale rigo l'importo dell'acconto che la controllante ha accreditato alla controllata uscente.

SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE

SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE	Firma	
--	-------	--

La sottoscrizione dell'ente o società controllante nell'ambito del quadro VK è richiesta solo nel caso di **cessazione del controllo** in corso d'anno, al fine di attestare solo i dati relativi al periodo di controllo.



CASI PARTICOLARI

- **Incorporazione da parte della controllante o controllata di altra società partecipante alla liquidazione IVA di gruppo**

La società dichiarante deve indicare:

- nel quadro VK del modulo relativo all'incorporata i debiti e i crediti trasferiti da quest'ultima prima dell'incorporazione;
- nel quadro VK del proprio modulo i propri debiti e crediti trasferiti nell'intero anno, compreso l'eventuale conguaglio dell'IVA a debito o a credito risultante dalla sezione 3 del quadro VL del modulo dell'incorporata.

- **Incorporazione da parte della controllante o controllata di altra società non partecipante alla liquidazione IVA di gruppo**

La società dichiarante deve indicare nel quadro VK del proprio modulo i debiti e crediti trasferiti al gruppo nell'intero anno, mentre non va compilato il quadro VK dell'incorporata.

QUADRO VL

DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA

QUADRO VL LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE		DEBITI		CREDITI											
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL1	IVA a debito (somma dei righe VE25 e VJ20)	,00												
	VL2	IVA detraibile (da rigo VF57)		,00											
	VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	,00												
	VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00											
Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile (*) di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*) ²		,00											
	VL9	Credito compensato nel modello F24	,00												
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00											
Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate			DEBITI		CREDITI										
	VL20	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00												
	VL21	Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00												
	VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24	,00												
	VL23	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00												
	VL24	Versamenti auto UE effettuati nell'anno ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi	,00												
	VL25	Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00											
	VL26	Eccedenza credito anno precedente		,00											
	VL27	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00											
	VL28	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto di cui ricevuti da società di gestione del risparmio ²	,00		,00										
	VL29	Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno ²		,00		,00									
				,00		,00									
	VL30	Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00											
	VL31	Versamenti integrativi d'imposta		,00											
	VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	,00												
	VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		,00											
	VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00											
	VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00											
	VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00												
	VL37	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001	,00												
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	,00													
VL39	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		,00												
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00												
QUADRI COMPILATI		VA	VB	VC	VD	VE	VF	VJ	VI	VH	VK	VL	VT	VX	VO

Il **quadro VL** è composto da **tre sezioni** dedicate:

1. alla determinazione dell'IVA dovuta o del credito IVA relativo all'esercizio;
2. al credito dell'esercizio precedente;
3. alla determinazione dell'IVA dovuta o del credito IVA relativo a tutte le attività esercitate.

Nel caso di contribuente che adotta **contabilità separate** e compila quindi più moduli, la sezione 1 del

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA

Sezione 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo di imposta

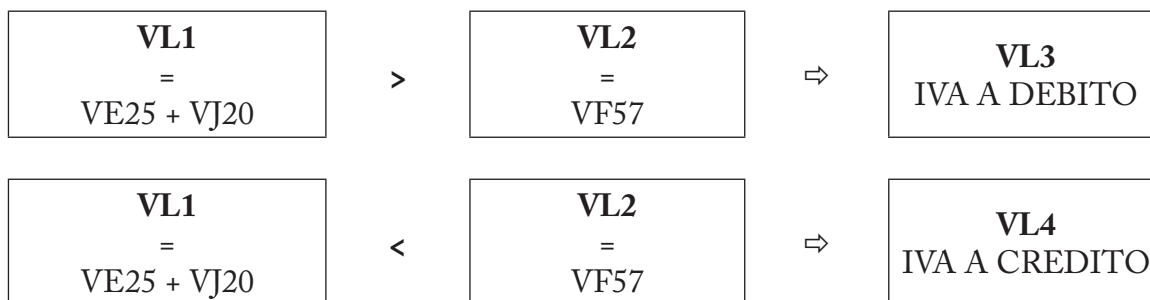
presente quadro va compilata in ogni modulo, mentre le sezioni 2 e 3 devono essere compilate, indicando i dati riepilogativi di tutte le attività dichiarate, solo sul primo modulo.

Nell'ipotesi di dichiarazione presentata da soggetto risultante da un'**operazione straordinaria** o da una **trasformazione sostanziale soggettiva**, le sezioni 2 e 3 del presente quadro devono essere compilate una sola volta per ciascun soggetto partecipante all'operazione, e qualora siano state tenute contabilità separate, le stesse sezioni 2 e 3 devono essere compilate solo sul primo dei moduli riferiti a ciascun contribuente.

SEZIONE 1 - DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO PER IL PERIODO DI IMPOSTA

QUADRO VL LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE		DEBITI	CREDITI
VL1	IVA a debito (somma dei rigli VE25 e VJ20)		,00
VL2	IVA detraibile (da rigo VF57)		,00
VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero		,00
VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00

La **Sezione 1** è dedicata alla determinazione dell'**IVA complessivamente dovuta o a credito** così calcolata:

**SEZIONE 2 - CREDITO ANNO PRECEDENTE**

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o <i>credito annuale non trasferibile (*)</i>	¹	,00
		di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*) ²		,00
	VL9	Credito compensato nel modello F24		,00
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00

La **Sezione 2** deve essere compilata dai contribuenti che chiudevano la dichiarazione relativa all'anno 2014 con un **credito IVA che non hanno chiesto a rimborso**.

Va inoltre compilata dai soggetti aderenti alla procedura di **liquidazione IVA di gruppo** a decorrere dal 2014, che non possono far confluire nella predetta liquidazione il credito IVA risultante dalla dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente a quello di adesione alla procedura.

La **R.M. 4/E/2008** ha precisato le modalità di utilizzo del predetto credito, descritte nello schema sotto riportato:



Può, inoltre, essere ceduto dai soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale di cui all'art. 117 Tuir, ai fini della compensazione dell'Ires dovuta dalla consolidante.

Rigo VL8 – Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile

Nel **rigo VL8 campo 1** va riportato il **credito 2014 non chiesto a rimborso**, risultante dal rigo VX5 (o corrispondente rigo del quadro RX).

Per i soggetti che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo per l'intero anno 2015, nel **campo 1** e nel **campo 2** va indicato il credito chiesto a rimborso in anni precedenti per il quale l'ufficio ha negato il diritto al rimborso autorizzandone l'utilizzo ai sensi D.P.R. 443/1997.

Se invece la partecipazione alla procedura IVA di gruppo si è svolta per periodi inferiori all'anno, tale credito va indicato a rigo VL27.

Nel caso di **operazione straordinaria** o **altra trasformazione sostanziale soggettiva** avvenuta nel corso del 2015, che non ha comportato l'estinzione del soggetto dante causa (scissione parziale, conferimento, ...):

- l'**avente causa** (società beneficiaria, conferitaria, ...) deve compilare il rigo VL8 nel modulo relativo al dante causa, indicando il credito IVA 2014 cedutogli, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione straordinaria;
- il **dante causa** (società scissa, conferente, ...) deve compilare il rigo VL8 indicando il credito IVA 2014 che eventualmente residua dopo la cessione a favore dell'avente causa.

Nel caso in cui il credito IVA risultante dalla dichiarazione per l'anno 2014 sia stato **variato dall'Agenzia delle Entrate a seguito della liquidazione effettuata ai sensi dell'art. 54-bis**, nel rigo VL8 va indicato il nuovo credito riconosciuto dall'Agenzia, sia esso maggiore o minore di quello dichiarato, a patto, nel caso di credito minore, che il contribuente non abbia versato la differenza con Modello F24.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa ha indicato a rigo VX5 della dichiarazione relativa al 2014 un credito pari a 1.200 euro che è stato rettificato dall'Agenzia delle Entrate (ex art. 54-bis) in 750 euro. La società ha provveduto al versamento della differenza, pari a 450 euro, con Modello F24.

VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile (*)	¹	1.200,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	²	,00

Rigo VL9 – Credito compensato in F24

Nel **rigo VL9** va indicata la **parte del credito IVA** riportato in detrazione o compensazione nella dichiarazione relativa all'anno 2014 utilizzato in compensazione con il Modello F24 anteriormente alla presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno 2015.

Va, inoltre, indicata anche la parte di maggior credito riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate ex art. 54-bis, utilizzato in compensazione con il Modello F24 anteriormente alla presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno 2015.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Srl ha indicato a rigo VX5 della dichiarazione relativa al 2014 un credito pari a 5.300 euro che ha così utilizzato in compensazione:

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	4001	0102	2015	900,00	
	6099	0101	2014		900,00
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	900,00	B 900,00
					SALDO (A-B)

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6001		2015	1.200,00	
	6099	0101	2014		1.200,00
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	1.200,00	B 1.200,00
					SALDO (A-B)

VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile (*)	¹	5.300,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	²	,00
VL9	Credito compensato nel modello F24		2.100,00
VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00
VL26	Eccedenza credito anno precedente		3.200,00

Rigo VL10 – Eccedenza di credito non trasferibile

Il **rigo VL10** interessa i contribuenti che hanno aderito alla **procedura di liquidazione IVA di gruppo a decorrere dal 2015** e non possono trasferire al gruppo l'eccedenza di credito IVA 2014 non compensata, così determinata:

$$VL\ 10 = VL\ 8 - VL\ 9$$

Le modalità di utilizzo dell'importo indicato nel rigo VL10 devono essere evidenziate nell'ambito del quadro VX, in particolare:

- nel rigo VX4 per indicare l'importo oggetto di richiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, co. 4;
- nel rigo VX5 per indicare l'importo da utilizzare in compensazione nel modello F24;
- nel rigo VX6 per indicare l'importo ceduto dai soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale di cui all'art. 117 Tuir.

SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL'IVA A DEBITO O CREDITO RELATIVA A TUTTE LE ATTIVITÀ ESERCITATE

Rigo VL20 – Rimborsi infrannuali richiesti

	DEBITI	CREDITI
VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)		.00

Il **rigo VL20** deve essere compilato indicando l'ammontare dei **rimborsi infrannuali** richiesti ai sensi dell'art. 38-bis co. 2, anche se non ancora, in tutto o in parte, liquidati.



RIMBORSI INFRANNUALI

L'art. 38-bis co. 2 prevede la possibilità di chiedere il **rimborso** o di **effettuare la compensazione nel modello F24 del credito IVA maturato nel primo, secondo e terzo trimestre** (indipendentemente dalla periodicità di liquidazione), a condizione che:

- il credito IVA maturato sia di **importo superiore a 2.582,28 euro**;
- sia soddisfatto, nel singolo trimestre, **uno dei requisiti di cui all'art. 30 co. 3 lett. a), b), c), d) ed e)**:
 - lett a): effettuazione di operazioni attive con aliquota media (aumentata del 10%) inferiore all'aliquota media sugli acquisti e importazioni;
 - lett. b): effettuazione di operazioni non imponibili (artt. 8, 8-bis e 9, art. 41 D.L. 331/1993, ecc.) per un ammontare superiore al 25% delle operazioni effettuate;
 - lett. c): effettuazione di acquisti/importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti/importazioni di beni e servizi imponibili (il recupero del credito IVA riguarda esclusivamente l'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre);

- lett. d): effettuazione nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate, prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero prestazioni di servizi di cui all'articolo 19, comma 3, lettera a-bis);
- lett. e): soggetti non residenti identificati direttamente in Italia ex art. 35-ter ovvero con rappresentante fiscale in Italia, indipendentemente dalla verifica dei presupposti sopra specificati.

Il recupero del credito IVA trimestrale tramite l'utilizzo in compensazione nel modello F24 può essere effettuato dal primo giorno del trimestre successivo a quello in cui lo stesso è maturato, utilizzando i seguenti codici tributo:

6036	☞	Credito IVA maturato nel 1° trimestre
6037	☞	Credito IVA maturato nel 2° trimestre
6038	☞	Credito IVA maturato nel 3° trimestre

Rigo VL21 – Ammontare dei crediti trasferiti

VL21 Ammontare dei crediti trasferiti (*)

,00

Nel **rigo VL21** va indicato l'ammontare dei **crediti trasferiti** da parte di ogni società che effettua liquidazione IVA di gruppo.

Rigo VL22 – Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri compensato

VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24

,00

Poiché in alternativa al rimborso infrannuale, e purchè in possesso dei requisiti per poterlo richiedere, il credito IVA trimestrale può essere compensato con altri tributi, contributi e premi dovuti, tramite modello F24, nel **rigo VL22** va indicato quella parte di **credito IVA compensata**.

I codici tributo per effettuare le compensazioni sono i seguenti:

- 6036 ☞ credito IVA 1° trimestre;
- 6037 ☞ credito IVA 2° trimestre;
- 6038 ☞ credito IVA 3° trimestre.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa ha maturato i seguenti crediti IVA trimestrali in possesso dei requisiti di cui all'art. 38-bis:

1° trimestre: credito 5.700 euro chiesto a rimborso;

2° trimestre: credito 8.500 euro, di cui chiesto a rimborso 5.000 euro;

3° trimestre: credito 3.000 euro da utilizzare in compensazione.

	DEBITI
VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	10.700,00
VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24	6.500,00

Rigo VL23 – Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali

VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali

,00

Nel **rigo VL23** vanno indicati:

- gli **interessi** dovuti per le **prime tre liquidazioni trimestrali**, anche se l'importo non coincide con quello effettivamente versato;
- gli interessi per versamenti trimestrali effettuati in ritardo, a seguito di successive regolarizzazioni.



Gli interessi dovuti sull'IVA da versare in sede di dichiarazione annuale non vanno indicati in VL23 ma al rigo **VL36**.

interessi dovuti per le prime tre liquidazioni trimestrali	☞	VL 23
interessi dovuti sull'IVA da versare in sede di dichiarazione annuale	☞	VL 36

Rigo VL24 – Versamenti auto UE effettuati nell'anno relativi a cessioni da effettuare in anni successivi

Nel **rigo VL24** vanno indicati i versamenti effettuati nel 2015 per **l'immatricolazioni di autovetture** destinate ad essere cedute in anni successivi (ad esempio – C.M. 52/2008 – immatricolazioni per il raggiungimento di obiettivi aziendali).

L'importo indicato a rigo VL24 deve essere compreso nel rigo VL29, campo 1.

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA

Sezione 3 - Determinazione dell'IVA a debito o credito relativa a tutte le attività esercitate

VL24	Versamenti auto UE effettuati nell'anno ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi		,00
VL29	Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto	1	
	di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno	2	,00
	di cui sospesi per eventi eccezionali	3	,00

Rigo VL25 – Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante

VL25	Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00
-------------	---	--	-----

Le **società aderenti alla procedura IVA di gruppo risultate non operative** per l'anno 2014 ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994, devono indicare nel rigo **VL25** le **eccedenze di credito trasferite al gruppo** e oggetto di restituzione, a seguito della non operatività, da parte della controllante.

Per le società e gli enti non operativi, infatti, il credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale:

- non può essere chiesto a rimborso;
- non può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997;
- non può costituire oggetto di cessione a terzi.

Qualora inoltre per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per un ammontare complessivo inferiore all'importo che risulta dall'applicazione dei coefficienti di cui all'art. 30 co. 1 della L. 724/1994, il credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è nemmeno riportabile nel periodo di imposta successivo.

In tale ultimo caso (che ha comportato l'indicazione del codice "4" nel rigo VA15 del modello di dichiarazione IVA 2015) non va compilato il rigo VL25 in quanto il credito IVA è definitivamente perso.

Rigo VL26 – Eccedenza di credito anno precedente

VL26	Eccedenza credito anno precedente		,00
-------------	-----------------------------------	--	-----

Nel **rigo VL26** va indicato il **credito relativo all'esercizio 2014** al netto delle eventuali compensazioni avvenute tramite F24:

VL 26 = VL 8 – VL 9

Il rigo non deve essere compilato dai soggetti che hanno già indicato la predetta differenza, tra rigo VL8 e rigo VL9, a rigo VL10, ovvero i contribuenti che hanno aderito alla procedura di liquidazione IVA di gruppo a decorrere dal 2015 e non possono trasferire al gruppo l'eccedenza di credito IVA 2014 non compensata, che potrà essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30 co. 4.

Rigo VL27 – Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'Ufficio

VL27	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
-------------	---	--	-----

Il contribuente al quale l'Ufficio competente abbia negato il diritto al rimborso del credito IVA richiesto in anni precedenti, ma abbia autorizzato il suo utilizzo in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, deve indicarne l'importo a **rigo VL27**.

Tale rigo non va compilato dai soggetti che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo per l'intero anno 2015: il credito chiesto a rimborso e non concesso andrà indicato nel **rigo VL8, campo 1 e 2**.

Rigo VL28 – Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni e nell'acconto

VL28	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto	1	
	di cui ricevuti da società di gestione del risparmio	2	,00

In tale rigo vanno indicati i **crediti di imposta** che sono stati utilizzati nel 2015 a scomputo dei versamenti periodici e dell'acconto, quali quelli per investimenti innovativi, incentivi al commercio, spese di ricerca, imprenditoria femminile, ...



Non vanno indicati i crediti d'imposta utilizzati in compensazione con i debiti IVA tramite Mod. F24.



UTILIZZO CREDITI D'IMPOSTA

L'art. 1 commi da 53 a 57 della L. 244/2007 ha introdotto il **limite massimo annuale di 250.000 euro** per l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui al quadro RU del Modello Unico a decorrere dall'1.1.2008.

L'eccedenza, può comunque, essere:

- riportata negli esercizi successivi, anche oltre gli eventuali limiti temporali previsti dalle specifiche normative;
- utilizzata in compensazione a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

Nel **campo 2** vanno indicati i crediti utilizzati nel 2015 dall'ente/società dichiarante, ceduti dalle società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 D.L. 351/2011, già compresi nella sezione 2 del quadro VD.

Rigo VL29 – Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto

VL29 Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto		1	
di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno		2	,00
di cui sospesi per eventi eccezionali		3	,00

In tale rigo va indicato il **totale dei versamenti di imposta** effettuati nel corso del 2015, derivanti da:

- versamenti periodici IVA, mensili o trimestrali, effettuati tramite F24, anche se non effettivamente versati a seguito di compensazione con crediti relativi ad altri tributi;
- acconto IVA;
- interessi trimestrali;
- imposta pagata a seguito di ravvedimento ex art. 13 D.Lgs. 472/1997.

I codici tributo di riferimento sono pertanto i seguenti:

- versamenti mensili: codici da 6001 a 6012;
- versamenti trimestrali: codici da 6031 a 6034 (quest'ultimo per il versamento del quarto trimestre da parte dei contribuenti soggetti a regimi speciali ex art. 73 co. 1 lett. e) e art. 74 co. 4;
- acconto IVA: 6013 e 6035;
- versamenti per subforniture: codici da 6720 a 6727.

Nel rigo VL29 va inoltre indicato anche l'ammontare dei versamenti effettuati tramite Modello F24 IVA immatricolazione auto UE:

- nel corso dell'anno oggetto della dichiarazione e relativi a cessioni avvenute nello stesso anno;
- nel corso dell'anno oggetto della dichiarazione e relativi a immatricolazioni di autovetture destinate a future cessioni (l'importo va indicato anche a rigo VL24);
- in anni precedenti, ma relativi a cessioni avvenute nell'anno oggetto della dichiarazione (da indicare anche nel **campo 2** del rigo VL29).

Nel rigo VL29, campo 1, deve essere compreso anche l'importo dei versamenti periodici e dell'acconto dovuti dai soggetti che hanno fruito di particolari agevolazioni per effetto del verificarsi di eventi eccezionali, anche se non versati per effetto della sospensione (importo da indicarsi nello specifico nel **campo 3**). Si tratta di:

1 – Vittime di richieste estorsive e dell'usura

Soggetti che, esercitando un'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, ed avendo opposto un rifiuto a richieste di natura estorsiva o, comunque, non avendovi aderito, subiscono nel territorio dello Stato un danno a beni mobili o immobili in conseguenza di fatti delittuosi commessi, anche al di fuori di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto profitto. Per le vittime delle suddette richieste estorsive, l'art. 20, co. 2, L. 44/1999, ha disposto la proroga di tre anni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, con conseguente ripercussione anche sul termine di presentazione della dichiarazione annuale.

2 - Soggetti colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi dal 4 al 7 febbraio 2015 in alcuni territori della Regione Emilia-Romagna

Per i contribuenti che, dal 4 al 7 febbraio 2015, avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori della Regione Emilia-Romagna colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi a febbraio 2015, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'8 maggio 2015 ha sospeso i termini dei versamenti e

degli adempimenti tributari scadenti nel periodo compreso tra il 4 febbraio 2015 e il 30 settembre 2015. I Comuni e le frazioni interessate dal provvedimento di sospensione sono riportate nell'allegato A) del summenzionato Decreto. L'applicazione della sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari è subordinata alla richiesta del contribuente che dichiara l'inagibilità, anche temporanea, della casa di abitazione, dello studio professionale, dell'azienda o dell'impresa verificata dall'autorità comunale che ne dà comunicazione all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei successivi venti giorni;

3 - Soggetti interessati dall'emergenza umanitaria legata all'afflusso di migranti dal Nord Africa

Per i soggetti aventi il domicilio fiscale o la sede operativa alla data del 12 febbraio 2011 nel comune di Lampedusa e Linosa, interessati dall'emergenza umanitaria legata all'afflusso di migranti dal Nord Africa, per i quali l'OPCM n. 3947 del 16 giugno 2011 ha previsto la sospensione dal 16 giugno 2011 al 30 giugno 2012 dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti tributari scadenti nel medesimo periodo; la sospensione è stata ulteriormente prorogata fino al 15 dicembre 2016 dall'art. 1, co. 599, L. 208/2015;

4 - Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali

I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell'apposita casella il codice 4;

30 - Stato di emergenza

Con riferimento alle disposizioni previste dalla legge di stabilità 2016, indicano questo codice i soggetti aventi la sede legale o la sede operativa in zone colpite da eventi calamitosi con danni riconducibili all'evento e individuati con la medesima ordinanza della Presidenza del Consiglio dei ministri con la quale è stato dichiarato lo stato di emergenza e nei confronti dei quali non opera la sospensione né il differimento dei tributi ai sensi del comma 2, dell'art. 9 L. 212/2000. Questi soggetti hanno la facoltà di chiedere la rateizzazione dei tributi che scadono nei sei mesi successivi alla dichiarazione dello stato di emergenza. L'istanza per l'ottenimento della rateizzazione, fino ad un massimo di diciotto rate mensili di pari importo, deve essere presentata al competente ufficio, secondo modalità e termini stabiliti con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (art. 1, co. 429 L. 208/2015).



Nel rigo VL29 va indicato l'importo versato a **titolo di acconto** dalla controllante per conto di una società controllata, uscita dal gruppo dopo il termine stabilito per il versamento dell'acconto; l'importo deve essere indicato anche in VK36.

Rigo VL30 – Ammontare dei debiti trasferiti

VL30 Ammontare dei debiti trasferiti (*)

,00

Nel **rigo VL30** va indicato l'ammontare dei **debiti trasferiti** da parte di ogni società che effettua liquidazione IVA di gruppo

Rigo VL31 – Versamenti integrativi di imposta

VL31 Versamenti integrativi d'imposta

,00

In tale rigo vanno indicati:

- **I versamenti integrativi di imposta relativi al 2015**

Si tratta di versamenti effettuati a seguito di verbali o per altri motivi, relativi ad operazioni già annodate nei registri (esclusi interessi e sanzioni).

Non vanno riportati i versamenti integrativi effettuati nel corso del 2015, ma relativi ad anni precedenti.

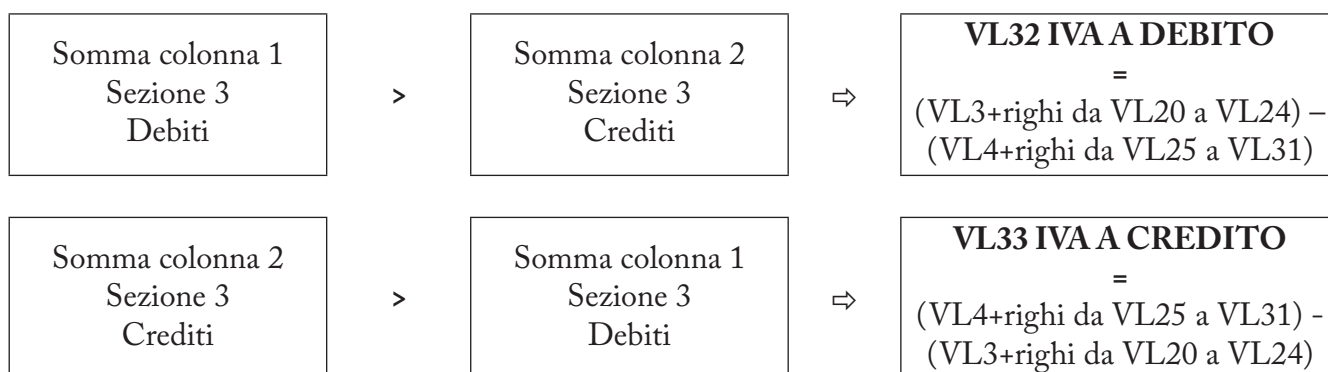
- **La maggiore detrazione IVA fruita per l'acquisto di beni ammortizzabili**

Si tratta del beneficio riconosciuto dalla L. 64/1986 o dal D.L. 318/1987, i cui termini sono già scaduti, sui canoni residui di leasing relativamente a fatture registrate nel 2015 per l'acquisizione di beni ammortizzabili, sempreché i beni siano stati consegnati prima della scadenza dei termini di legge.

L'imponibile di tali acquisti va evidenziato nel campo 1 del rigo VF25.

Rigo VL32 – IVA a debito o a credito

VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + righe da VL25 a VL31)]		,00
	ovvero		
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		,00



Rigo VL34 – Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale

VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
-------------	---	--	-----

In tale rigo vanno indicati gli **speciali crediti di imposta** utilizzati a scomputo dell'IVA a debito, di cui al rigo VL32, in sede di dichiarazione annuale.



Tali crediti sono utilizzabili solo per il pagamento delle imposte dovute e quindi non possono mai tramutarsi in eccedenze detraibili di imposta (da computarsi in detrazione nell'anno successivo).



Vedi il commento all'utilizzo dei crediti di imposta di cui al rigo VL28.

Rigo VL35 – Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale

VL35 Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale	,00
---	-----

In tale rigo va indicato il **credito ricevuto da società di gestione del risparmio**, ai sensi dell'art. 8 D.L. 351/2001, ed utilizzato in diminuzione del debito IVA risultante dalla presente dichiarazione annuale. L'importo è già compreso nel rigo VD54 e, non potendo originare eccedenza di imposta, non deve essere superiore alla seguente differenza fra VL32 e VL34.

Rigo VL36 – Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale

VL36 Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00
---	-----

Nel **rigo VL36** vanno indicati gli **interessi dell'1% dovuti dai contribuenti trimestrali** sul debito IVA a conguaglio risultante dalla dichiarazione pari a $VL32 - (VL34 + VL35)$.

Rigo VL37 – Crediti ceduto da società di gestione del risparmio

VL37 Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001	,00
---	-----

In tale rigo va indicato la **parte del credito IVA** risultante dalla dichiarazione che si sta compilando **ceduto** ai sensi dell'art. 8 del D.L. 351/2001.

Tale importo è pari a quello indicato nel rigo VD1.

Rigo VL38 e VL39 – Totale IVA dovuta o a credito

VL38 TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	,00
---	-----

VL39 TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)	,00
--	-----

$VL38 = VL32 - (VL34 + VL35) + VL36$



VX1 o corrispondente rigo della sezione III del quadro RX del Modello Unico (se superiore a 10,00 euro)
--

$VL39 = VL33 - VL37$



VX2 o corrispondente rigo della sezione III del quadro RX del Modello Unico

Se risulta compilato anche il **rigo VL40**, ad esclusione delle ipotesi di compilazione del rigo da parte di soggetti che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo:

☐ $VX1 = VL38 - VL40$

☐ $VX2 = VL39 + VL40$

Rigo VL40 – Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito

VL40 Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito

,00

In tale rigo va indicato l'importo del **credito IVA riversato**, al netto di sanzioni ed interessi, se nel 2013 sono state versate somme richieste con appositi atti di recupero emessi a seguito dell'indebito utilizzo in compensazione di crediti esistenti ma non disponibili.

In tal modo il credito viene rigenerato ed equiparato a quello formatosi nel periodo di imposta relativo alla presente dichiarazione.

In caso di compilazione del rigo da parte di soggetti che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo, l'importo evidenziato a rigo VL40, in quanto non trasferibile al gruppo, va considerato ai fini della compilazione dei rigi VX4, VX5 e VX6.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Contribuente trimestrale con credito IVA 2014 pari a 7.000 euro, utilizzato in parte in compensazione verticale con l'IVA del 1° e 2° trimestre e il resto in compensazione orizzontale tramite modello F24.

Le liquidazioni IVA sono le seguenti:

	IVA debito	IVA credito	IVA dovuta	Utilizzo credito IVA 2014	Interessi 1%	IVA da versare
1° trimestre	12.500	9.700	2.800	2.800	/	/
2° trimestre	12.400	5.200	7.200	2.500	47	4.747
3° trimestre	15.000	12.300	2.700	/	27	2.727
4° trimestre	11.200	13.000	1.800	/		

L'IVA versata nel corso del 2015, comprensiva di interessi, risulta pari a 7.474 euro, l'acconto non è stato pagato.

Da un primo calcolo, il contribuente determina il saldo della dichiarazione in 2.500 euro di credito che utilizza in compensazione, salvo poi chiudere la dichiarazione con un saldo effettivo di 1.800 euro di credito. L'utilizzo in compensazione dell'eccedenza viene regolarizzato versando la differenza (700 euro), con sanzione e interessi.

I quadri VL e VX della dichiarazione saranno pertanto così compilati:

QUADRO VL		DEBITI	CREDITI
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE			
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL1 IVA a debito (somma dei rigi VE25 e VJ20)	51.100,00	
	VL2 IVA detraibile (da rigo VF57)		40.200,00
	VL3 IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	10.900,00	
	VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00
Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8 Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile (*) di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*) 2		7.000,00
	VL9 Credito compensato nel modello F24	1.700,00	
	VL10 Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00
Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate	VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00	
	VL21 Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00	
	VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24	,00	
	VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	74,00	
	VL24 Versamenti auto UE effettuati nell'anno ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi	,00	
	VL25 Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00
	VL26 Eccedenza credito anno precedente		5.300,00

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA

Sezione 3 - Determinazione dell'IVA a debito o credito relativa a tutte le attività esercitate

VL27	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
VL28	Credit d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto di cui ricevuti da società di gestione del risparmio ²		,00
VL29	Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno ²	di cui sospesi per eventi eccezionali ³	7.474,00
VL30	Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
VL31	Versamenti integrativi d'imposta		,00
VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + righe da VL25 a VL31)] ovvero		,00
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		1.800,00
VL34	Credit d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL35	Credit ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale		,00
VL37	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001		,00
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)		,00
VL39	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		1.800,00
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		700,00

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

Per chi presenta la dichiarazione con più moduli compilare solo nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)		,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)		2.500,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6)		,00
	Importo di cui si richiede il rimborso ¹		,00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata ²		,00
	Causale del rimborso ³	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso ⁴	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter ⁵
			,00
	Contribuenti Subappaltatori ⁶	Esonero garanzia ⁷	
	Attestazione delle società e degli enti operativi		
	Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.		
VX4	⁸	FIRMA	
	Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi		
	Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):		
	☐ 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 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.		
	Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.		
	⁹	FIRMA	
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		2.500,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale ¹	Codice fiscale consolidante	,00



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Contribuente trimestrale che determina il saldo della dichiarazione annuale a credito per 3.200 euro che utilizza in compensazione a gennaio 2016.

L'IVA a credito del IV° trimestre viene successivamente corretta e ridotta di 4.000 euro rispetto al calcolo originario; di conseguenza la dichiarazione annuale chiude con un debito di 808 euro (comprensivo degli interessi nella misura dell'1%). L'utilizzo in compensazione dell'eccedenza viene regolarizzato versando la differenza (3.200 euro) con sanzione e interessi.

I quadri VL e VX della dichiarazione saranno pertanto così compilati:

VL30	Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
VL31	Versamenti integrativi d'imposta		,00
VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	800,00	
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		,00
VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	800	
VL37	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001	,00	
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	808,00	
VL39	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		,00
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		3.200,00

QUADRO VX
DETERMINAZIONE
DELL'IVA DA
VERSARE O
DEL CREDITO
D'IMPOSTA

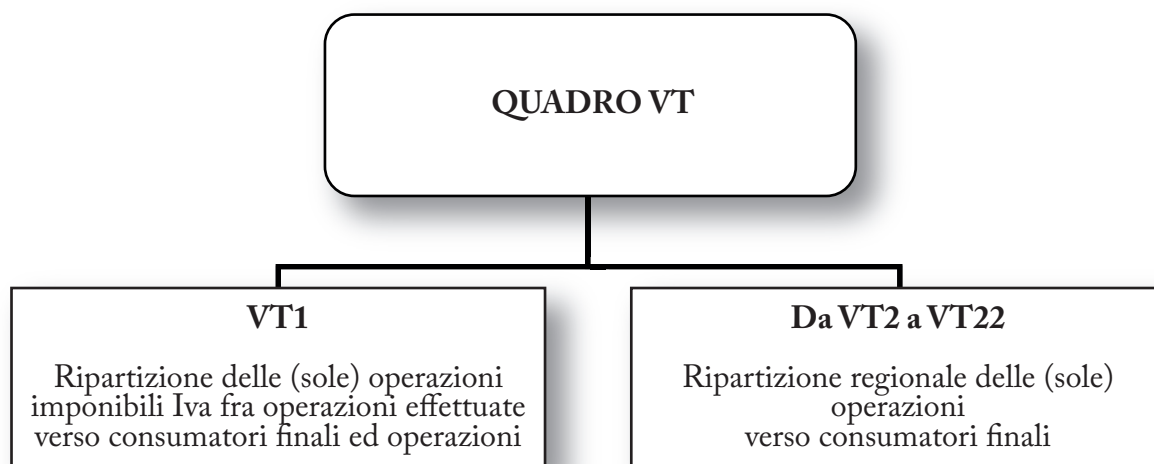
Per chi presenta la
dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)		,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	2.392	,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6)		,00
Importo di cui si richiede il rimborso		1	,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata		2	,00
Causale del rimborso	3 ☐ Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4 ☐ Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5 ☐ ,00
Contribuenti Subappaltatori	6 ☐	Esonero garanzia	7 ☐
Attestazione delle società e degli enti operativi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.			
VX4	FIRMA	8	
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):			
☐ 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 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.			
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.			
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	9	2.392,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante	

QUADRO VT

SEPARAZIONE DELL'IVA AL CONSUMO E RIPARTIZIONE REGIONALE

A partire dalla dichiarazione IVA 2005 (relativa al 2004) è stato introdotto il **quadro VT** in attuazione dell'art. 33, co. 13, del D.L. n. 269/2003 come integrato dall'art. 2, co. 10, della L. n.350/2003 (Finanziaria 2004). La finalità della disposizione è quella di acquisire informazioni statistiche per l'attuazione del **federalismo fiscale**.



A partire dalla dichiarazione IVA 2005 (relativa al 2004) è stato introdotto il **quadro VT** in attuazione dell'art. 33, co. 13, del D.L. 269/2003 come integrato dall'art. 2, co. 10, della L. 350/2003 (Finanziaria 2004). La finalità della disposizione è quella di acquisire informazioni statistiche per l'attuazione del **federalismo fiscale**.

RIGO VT1 (compilazione sempre obbligatoria)

Va eseguita la **ripartizione** del totale delle **operazioni attive imponibili IVA** fra quelle effettuate nei confronti di **consumatori finali** (campo 3 e 4) e quelle effettuate nei confronti di **soggetti titolari di partita IVA** (campo 5 e 6). Le istruzioni precisano che per la ripartizione “*può farsi riferimento alle modalità di certificazione dei corrispettivi previste dagli artt. 21 (ndr fattura “ordinaria”), 21-bis (ndr fattura “semplificata”) e 22 (ndr “commercianti al minuto e attività assimilate”) o, comunque, ad ulteriori criteri che consentono di qualificare l’operazione ai predetti fini*” e che “*le operazioni imponibili effettuate da esercenti arti e professioni si intendono riferite a consumatori finali salvo diversa qualificazione del destinatario desumibile dalla certificazioni di cui all’art. 21 e 21-bis*” (ovviamente, l’indicazione è buona per il caso dell’artista di strada o del medico, ma non certo per altri professionisti quali, ad esempio, il commercialista, l’avvocato o il notaio che spesso fatturano soprattutto, ma non solo, ad aziende).

QUADRO VT – SEPARAZIONE DELL'IVA AL CONSUMO E RIPARTIZIONE REGIONALE

Righi da VT2 a VT22

VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	1	VE23 (c.1)	,00	Totale imposta	2	VE25	,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	3	di cui	,00	Imposta	4	di cui	,00
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	5	di cui	,00	Imposta	6	di cui	,00
		I dati di campo 3 e 4 vanno ripartiti nei successivi righi di dettaglio regionale (da VT2 a VT22)							

Precisazioni:

- non rileva la distinzioni fra cessioni di beni e prestazioni di servizi né fra cessioni di beni ammortizzabili, passaggi interni o altre;
- il quadro è **unico e complessivo per tutti i moduli IVA** eventualmente compilati (anche se la separata compilazione dipende da operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive). Il quadro va compilato sempre nel modulo n. 01.

RIGHI DA VT2 A VT22

(compilazione obbligatoria solo in presenza di operazioni verso consumatori finali)

Le sole operazioni effettuate nei confronti di **consumatori finali** (casella 3 e 4 del rigo VT1) vanno **ripartite per regione/provincia autonoma**.

	VT1 campo 3		VT1 campo 4	
	Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
	1		2	
VT2 Abruzzo		,00		,00
VT3 Basilicata		,00		,00
VT4 Bolzano		,00		,00
VT5 Calabria		,00		,00
VT6 Campania		,00		,00
VT7 Emilia Romagna		,00		,00
VT8 Friuli Venezia Giulia		,00		,00
VT9 Lazio		,00		,00
VT10 Liguria		,00		,00
VT11 Lombardia		,00		,00
VT12 Marche		,00		,00
VT13 Molise		,00		,00
VT14 Piemonte		,00		,00
VT15 Puglia		,00		,00
VT16 Sardegna		,00		,00
VT17 Sicilia		,00		,00
VT18 Toscana		,00		,00
VT19 Trento		,00		,00
VT20 Umbria		,00		,00
VT21 Valle d'Aosta		,00		,00
VT22 Veneto		,00		,00

La compilazione di questa parte era facoltativa per il 2004 e 2005; dal 2006 (modello IVA 2007) la compilazione è, invece, necessariamente obbligatoria in presenza di operazioni verso consumatori privati (campi 3 e 4 del rigo VT1).

Criterio per la ripartizione	→	La ripartizione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali va effettuata sulla base della regione (o provincia autonoma) ove sono situati il luogo o i luoghi di esercizio dell'attività.
Precisazione per i soggetti non residenti con rappresentante fiscale in Italia	→	Per la ripartizione da parte di soggetti non residenti che operano tramite rappresentante fiscale in Italia, ai fini dell'individuazione del luogo di esercizio dell'attività, potrà essere assunto il luogo coincidente con il domicilio fiscale del rappresentante fiscale (R.M. 30.7.2008 n. 330/E).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un'impresa svolge attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio. Ha la sede principale (magazzino e negozio) a Verona e svolge attività al dettaglio (negozio) anche a Trento. Dalla contabilità IVA 2015 risultano le seguenti operazioni.

Tipo operazioni	Verona (Veneto)	Trento (Trentino A.A.)
Scontrini senza emissione di fattura con IVA 22%	€ 305.000 di cui Imp. € 250.000 IVA € 55.000	€ 158.600 di cui Imp. € 130.000 IVA € 28.600
Scontrini con fattura a privati	€ 6.100 di cui Imp. € 5.000 IVA € 1.100	€ 3.050 di cui Imp. € 2.500 IVA € 550
Fatture per vendite a viaggiatori extra UE con sgravio immediato (art. 38-quater co. 1)	€ 1.000	/
Fatture per vendita a viaggiatori extra Ue con sgravio successivo (art. 38-quater co. 2)	€ 1.220 di cui Imp. € 1.000 IVA € 220	/
Sgravi operati nell'anno	- € 220	/
Fatture imponibili all'ingrosso 22%	€ 60.000 + IVA € 13.200	/
Esportazione art. 8	€ 200.000	/
Cessioni intracomunitarie art. 41	€ 100.000	/
Vendita di beni strumentali ad altri imprenditori	€ 1.000 + IVA € 220	/
Totale operazioni = € 750.500 + IVA su operazioni imponibili		

QUADRO VT – SEPARAZIONE DELL’IVA AL CONSUMO E RIPARTIZIONE REGIONALE

Righi da VT2 a VT22

Riepilogo

• Op. imponibili verso privati	€ 388.500	IVA € 85.470
• Sgravio IVA a viaggiatori extra UE (VE24)		IVA € - 220
• Op. imponibili verso soggetti con partita IVA	€ 61.000	IVA € 13.420
• Op. non imponibili		
	-----	-----
	€ 750.500	€ 98.670

QUADRO VT		1		2	
SEPARATA INDICAZIONE DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DI CONSUMATORI FINALI E SOGGETTI IVA		Totale operazioni imponibili		Totale imposta	
VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	449.500 ,00		98.670 ,00	
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
		388.500 ,00		85.470 ,00	
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA		Imposta	
		61.000 ,00		13.420 ,00	
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
VT2	Abruzzo	,00		,00	
VT3	Basilicata	,00		,00	
VT4	Bolzano	,00		,00	
VT5	Calabria	,00		,00	
VT6	Campania	,00		,00	
VT7	Emilia Romagna	,00		,00	
VT8	Friuli Venezia Giulia	,00		,00	
VT9	Lazio	,00		,00	
VT10	Liguria	,00		,00	
VT11	Lombardia	,00		,00	
VT12	Marche	,00		,00	
VT13	Molise	,00		,00	
VT14	Piemonte	,00		,00	
VT15	Puglia	,00		,00	
VT16	Sardegna	,00		,00	
VT17	Sicilia	,00		,00	
VT18	Toscana	,00		,00	
VT19	Trento	132.500 ,00		29.150 ,00	
VT20	Umbria	,00		,00	
VT21	Valle d'Aosta	,00		,00	
VT22	Veneto	256.000 ,00		56.320 ,00	

QUADRO VX

DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

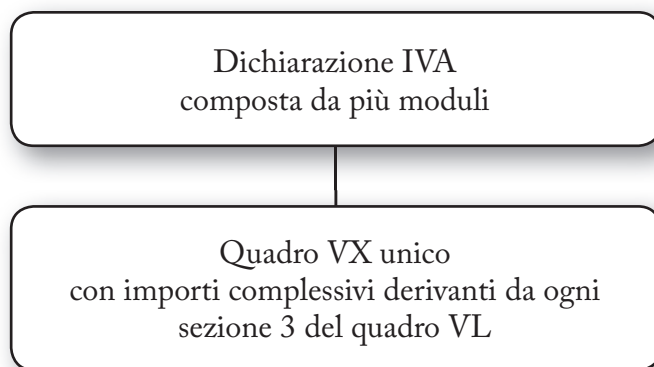
Per chi presenta la
dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)			,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)			,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6)			,00
Importo di cui si richiede il rimborso			1	,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata			2	,00
Causale del rimborso	3	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter
				,00
Contribuenti Subappaltatori	6	Esonero garanzia	7	
Attestazione delle società e degli enti operativi				
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.				
VX4	FIRMA		8	
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi				
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):				
☐ 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 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.				
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.			9	FIRMA
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione			,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale		Codice fiscale consolidante	,00

Il **quadro VX** va compilato esclusivamente dai soggetti che presentano la **dichiarazione IVA in forma autonoma** e, in caso di dichiarazione composta da più moduli, solo nel primo modulo.

I contribuenti che presentano la **dichiarazione in forma unificata** indicheranno i dati richiesti nel **quadro RX**.

Dichiarazione IVA in forma autonoma	⇒	VX
Dichiarazione IVA in forma unificata	⇒	RX



Rigo VX1– IVA da versare o da trasferire

Nel **rigo VX1** va indicata l'IVA da versare (o da trasferire da parte delle società controllanti e controllate), pari all'importo di cui al rigo VL38.

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)		,00
↓			
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)		,00

In caso di compilazione del rigo VL40, ad esclusione delle ipotesi di compilazione del predetto rigo da parte di soggetti che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo, l'importo da indicare è pari alla differenza tra gli importi indicati nei righe VL38 e VL40.

Nel caso di dichiarazione costituita da più moduli, nel **rigo VX1** andrà indicata la differenza tra la somma degli importi a debito indicati in VL38 e la somma di quelli a credito indicati in VL39 e VL40.



Il **rigo VX1** non deve essere compilato se l'importo dell'IVA dovuta risulta pari o inferiore a 10,00 euro.

Rigo VX2– IVA a credito o da trasferire

Nel **rigo VX2** va indicata l'IVA a credito o da trasferire, pari all'importo di cui al rigo VL39 o, se compilato il rigo VL40, ad esclusione delle ipotesi di compilazione del predetto rigo da parte di soggetti che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo, pari all'importo ottenuto sommando il rigo VL39 e VL40.

Nel caso di dichiarazione costituita da più moduli, nel **rigo VX2** andrà indicata la differenza tra la somma degli importi a credito indicati in VL39 (o VL39 + VL40) e la somma di quelli a debito indicati in VL38.

VX2	IVA a credito (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)		,00
VL39	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		,00
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00



La **società** che risulta **di comodo** e ha indicato a rigo **VA15** il codice “4” (società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti e che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell’IVA non inferiori all’importo che risulta dall’applicazione delle percentuali stabilite per il cosiddetto test di operatività ai fini del reddito), perde l’eccedenza IVA detraibile risultante dalla dichiarazione.
Tale eccedenza andrà comunque indicata nel rigo VX2, ma non potrà essere ripartita nei successivi rigi nel quadro VX.

Rigo VX3– Eccedenza di versamento

Il **rigo VX3** deve essere compilato nei seguenti casi:

- versamento dell’IVA risultante dalla dichiarazione per un ammontare superiore a quanto indicato nel rigo VX1;
- versamento di IVA a fronte di un credito risultante da dichiarazione al rigo VX2;
- presentazione di dichiarazione integrativa o correttiva e versamento superiore rispetto a quanto dovuto.



Nel rigo VX3 va inoltre indicato l’eventuale ammontare di credito relativo al 2015, utilizzato in compensazione in misura superiore a quella che emerge dalla presente dichiarazione o in misura superiore al limite annuale di 700.000 euro previsto dall’art. 9, co. 2, D.L. 35/2013 e spontaneamente riversato (circolare 48/2002, risoluzione 452/2008).
Va indicato al netto di sanzioni ed interessi.

Il versamento in eccesso esplicitato nel **rigo VX3** costituisce un **credito di imposta** che i contribuenti possono utilizzare in detrazione, in compensazione o chiederne il rimborso.

In caso di richiesta di rimborso si precisa che l’importo di tali eccedenze, da indicare nel corrispondente rigo della sezione III del quadro RX di UNICO 2016 ovvero nel rigo VX4 in caso di presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma, dovrà essere compreso nel rigo VX4, campo 1.



Se sono compilati sia il rigo VX2 che quello VX3, nei successivi rigi VX4, VX5 e VX6 va ripartita la somma dei due.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa presenta un debito da dichiarazione annuale pari a 1.800 euro.

Il versamento viene eseguito erroneamente per 2.500 euro.

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

Per chi presenta la
dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)	1.800,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)	700,00
Importo di cui si richiede il rimborso		1.800,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata		,00
Causale del rimborso	☐ Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	☐ Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter
Contribuenti Subappaltatori	☐	Esonero garanzia
Attestazione delle società e degli enti operativi Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.		
VX4	FIRMA	
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):		
☐ 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 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.		
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.		FIRMA
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	700,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	
Codice fiscale consolidante		



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Beta presenta un credito da dichiarazione annuale pari a 800 euro, ma esegue erroneamente un versamento per IVA annuale per 300 euro.

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

Per chi presenta la
dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)	,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	800,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)	300,00
Importo di cui si richiede il rimborso		,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata		,00
Causale del rimborso	☐ Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	☐ Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter
Contribuenti Subappaltatori	☐	Esonero garanzia
Attestazione delle società e degli enti operativi Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.		

VX4		8	
		FIRMA	
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):			
☐	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 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.		
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.		9	
		FIRMA	
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		1.100,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante	
	1		,00

Rigo VX4 – Importo di cui si chiede il rimborso

Se il contribuente intende chiedere a **rimborso** tutto o una parte del credito risultante dalla dichiarazione, ne indicherà l'importo a **rigo VX4 campo 1**.

Importo di cui si richiede il rimborso		1	
di cui da liquidare mediante procedura semplificata		2	
Causale del rimborso	3	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4
Contribuenti Subappaltatori	6	Esonero garanzia	7
Attestazione delle società e degli enti operativi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.			
VX4		8	
		FIRMA	
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):			
☐	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 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.		
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.		9	
		FIRMA	

Nel rigo VX4, **campo 2** deve essere indicata la quota parte del rimborso per la quale il contribuente intende utilizzare la **procedura semplificata** di rimborso tramite l'agente della riscossione.

di cui da liquidare mediante procedura semplificata

² _____,00

Si evidenzia che il campo non deve essere compilato nelle ipotesi:

- di rimborsi richiesti per contribuenti sottoposti a procedure concorsuali;
- di rimborsi richiesti da contribuenti che hanno cessato l'attività,

in quanto l'erogazione di tale tipologia di rimborso è di competenza esclusiva degli uffici delle Entrate (circolare 84 del 12 marzo 1998).

Tale quota, cumulata con gli importi che sono stati o che saranno compensati nel corso dell'anno 2016 nel modello F24, non può superare il limite previsto dalla normativa vigente; ricordiamo che lo stesso:

- è ordinariamente pari a 700.000 euro (art. 9, co. 2, del D.L. 35/2013);
- è elevato 1.000.000,00 euro nei confronti dei subappaltatori 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 effetto dell'art. 35, comma 6-ter del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Importo di cui si richiede il rimborso

¹ _____,00

di cui da liquidare mediante procedura semplificata

² _____,00

SEZIONE ERARIO

	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA					
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					

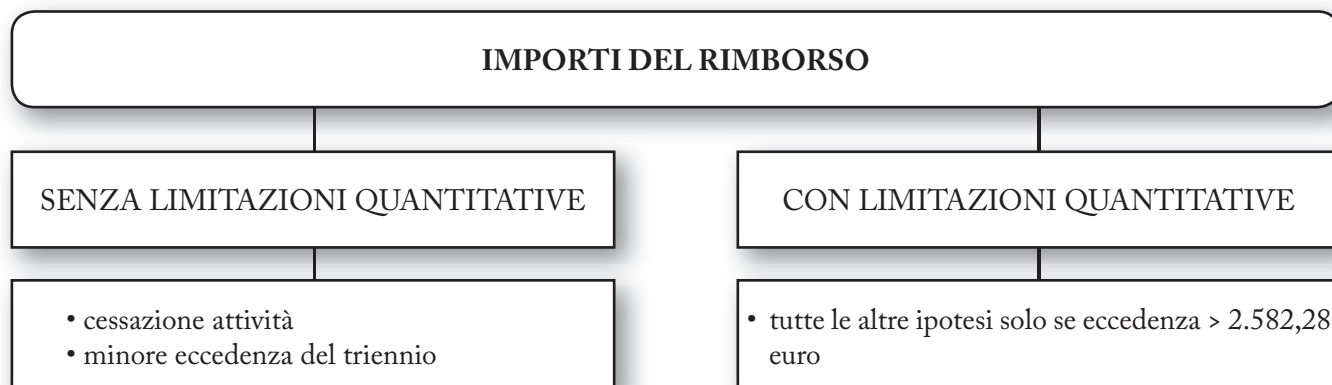
Modelli F24
con compensazioni presentati
dal 01.01 al 31.12.2016

La somma non può superare
il tetto massimo
di compensazioni annuali

La struttura del modello prosegue con l'evidenza della **motivazione** che legittima il contribuente alla richiesta del rimborso.

Il credito IVA può infatti essere chiesto a rimborso all'atto di presentazione della dichiarazione annuale solo al verificarsi di condizioni tassative. Le istruzioni precisano, innanzitutto, quali siano i **limiti minimi**, ove esistenti, per accedere alla richiesta di rimborso. In particolare:

- il rimborso compete solo se l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale è superiore a 2.582,28 euro;
- in caso di cessazione di attività, il rimborso compete senza limiti di importo;
- il contribuente può comunque richiedere il rimborso qualora dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta risulti un'eccedenza d'imposta detraibile e dalle dichiarazioni relative ai due anni immediatamente precedenti risultino eccedenze d'imposta detraibili riportate in detrazione nell'anno successivo. In tal caso, il rimborso compete per il minore degli importi delle predette eccedenze, anche se inferiori al limite di 2.582,28 euro.



In presenza dei presupposti sopra indicati, il **campo 3** deve essere compilato indicando il codice corrispondente alla causale del rimborso.

Causale del rimborso	3
----------------------	---

Codice 1 - Art. 30, co. 2 - Cessazione di attività

Il **codice 1** va indicato dai contribuenti che nel corso dell'anno 2015 hanno **cessato l'attività**. Come precisato con circolare 84 del 12 marzo 1998, all'erogazione di tale tipologia di rimborsi, che possono essere chiesti indipendentemente dall'ammontare del credito, provvedono esclusivamente gli uffici delle Entrate, attesa la particolarità delle problematiche interessate e dei controlli da espletare.



Liquidazione di società

C.M. 225/E del 5.12.2000: necessità di indicare il credito nel bilancio finale di liquidazione depositato presso l'Ufficio del Registro delle Imprese.

Nel caso di società in liquidazione, soggetto legittimato al rimborso è il liquidatore nella sua qualità di legale rappresentante della società in fase di estinzione, sempreché il credito d'imposta sia stato evidenziato nel bilancio di liquidazione finale depositato presso il registro delle imprese (D.M. 26 febbraio 1992, articolo 5). Gli Uffici, in base a queste disposizioni, hanno spesso rifiutato il rimborso alle società di persone qualora non risultasse depositato il bilancio finale di liquidazione. La Risoluzione ministeriale n. 140/E del 10 giugno 1997 ha censurato tale rifiuto, nel presupposto che il D.M. 26 febbraio 1992 deve intendersi riferito solo alle società di capitale, perché soltanto per queste sorge l'obbligo del deposito. Per le società di persone, infatti, vale solamente il disposto all'articolo 2311 del Codice Civile, secondo il quale il bilancio finale di liquidazione ed il relativo piano di riparto, sottoscritti dal liquidatore, devono essere comunicati ai soci e si intendono approvati se, entro due mesi dal ricevimento della raccomandata, non sono stati impugnati.

Ai fini del rimborso IVA é, dunque, sufficiente la comunicazione del liquidatore di cessazione dell'attività, effettuata ai sensi dell'articolo 35 e la successiva presentazione del quadro VX nei normali termini.

In alternativa al liquidatore, il rimborso può essere effettuato a favore di un terzo (anche di uno o più ex-soci) se la società prima della sua estinzione provvede alla cessione del credito a norma degli articoli 1260 e seguenti del Codice Civile (Circolare n. 38 del 30 aprile 1993, paragrafo 2.11).

Codice 2 - Art. 30, co. 3 - Aliquota media

Il **codice 2** va indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'art. 30, co. 3, lett. a), ovvero da coloro che effettuano esclusivamente o prevalentemente **operazioni attive soggette ad aliquote più basse** rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni.

In particolare:

- il diritto al rimborso spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive effettuate, maggiorata del 10%;
- nel calcolo dell'aliquota media occorre tenere conto della seconda cifra decimale.

Le **operazioni attive** da considerare ai fini del calcolo:

- sono esclusivamente le operazioni imponibili, comprese le cessioni di oro da investimento imponibile a seguito di opzione, di oro industriale, di argento puro, le cessioni di rottami di cui all'art. 74, commi 7 e 8, mentre non sono da considerare le operazioni non imponibili o esenti;
- si considerano anche le operazioni fatturate in reverse charge (art. 17, co. 6 e 7) che, ai fini del rimborso, sono considerate operazioni ad aliquota zero (prestazioni rese da subappaltatori nel settore edile, cessioni di fabbricati strumentali, cessioni di telefoni cellulari e microprocessori, ...);
- si considerano le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti terremotati;
- per le operazioni ad esigibilità differita si conteggiano quelle per cui l'imposta è divenuta esigibile.

Le **operazioni passive** da considerare, invece, sono costituite dagli acquisti e dalle importazioni imponibili per le quali è ammessa la detrazione dell'imposta.

Si ricorda, inoltre, che nel calcolo dell'**aliquota media** è previsto che:

- devono essere esclusi (dal numeratore e dal denominatore) gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili (indipendentemente dal trattamento imponibile o non), in quanto oggetto di autonoma ipotesi di rimborso;
- tra gli acquisti vanno comprese anche le spese generali (R.M. 19.03.1988, 17/E);
- per le operazioni imponibili rilevano (al numeratore e denominatore) le variazioni ex art. 26 (escluse quelle relative a beni ammortizzabili) che si riferiscono ad operazioni registrate nel medesimo periodo di riferimento della richiesta di rimborso, mentre devono essere espunte quelle riferite ad operazioni di periodo precedenti (l'imposta va comunque conteggiata nell'importo da richiedere a rimborso, dopo la verifica dei requisiti).



Circolare 19 giugno 2012, n. 25, punto 2.1

In caso di contratti di locazione finanziaria di beni strumentali, l'impresa utilizzatrice può computare l'imposta relativa ai canoni nel calcolo dell'aliquota media, poiché i beni possono essere considerati ammortizzabili solo da parte dell'impresa concedente.



CASO OPERATIVO

	operazioni attive		
	imponibile	aliquota	IVA
cessione merci	45.000	4%	1.800
	12.000	10%	1.200
	15.000	22%	3.300

operazioni attive			
	imponibile	aliquota	IVA
prestazioni servizi	6.000	22%	1.320
	12.000	art. 17, co. 6	
cessione beni ammortizzabili	7.500	22%	1.650
Totale	97.500		9.270
operazioni passive			
	imponibile	aliquota	IVA
acquisto merci	6.500	4%	260
	13.000	10%	1.300
	8.500	22%	1.870
acquisto servizi	8.000	22%	1.760
acquisto beni ammortizzabili	3.500	22%	770
Totale	39.500		5.960

Aliquota media cessioni = $7.620/90.000 = 8,47\%$

Aliquota media cessioni maggiorata del 10% = $8,47\% + 10\% \times 8,47\% = 9,31\%$

Aliquota media acquisti = $5.190/36.000 = 14,42\%$

$14,42\% > 9,31\% \rightarrow$ il contribuente ha diritto a richiedere il rimborso IVA.

Codice 3 – art. 30, co. 3 – Operazioni non imponibili

Il **codice 3** va indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'art. 30, co. 3, lett. b), in quanto hanno effettuato nell'anno **operazioni non imponibili** di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 ed equiparate, nonché le operazioni non imponibili indicate negli articoli 41 e 58 del D.L. 331 del 1993, per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2015. Si ricorda che la percentuale deve essere arrotondata all'unità superiore.

Trattasi, in particolare, delle operazioni non imponibili derivanti da:

- esportazioni, operazioni assimilate e servizi internazionali previsti negli articoli 8, 8-bis e 9, nonché operazioni ad essi equiparate per legge di cui agli articoli 71 (operazioni con il Vaticano e San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali ecc.);
- cessioni di cui agli articoli 41 e 58 del D.L. 331/1993;
- le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in altro Stato membro della Unione Europea (art. 50-bis, co. 4, lettera f), del D.L. 331/1993);
- le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Unione Europea (art. 50-bis, co. 4, lettera g), del D.L. 331/1993);
- le operazioni effettuate fuori della Unione Europea, dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dall'art. 74-ter (vedasi la R.M. VI-13-1110/94 del 15 novembre 1994);
- le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui all'art. 37 del D.L. 41/1995.

Per quanto concerne la determinazione dell'ammontare complessivo delle operazioni attive effettuate nell'anno d'imposta, si può fare riferimento alla somma dei valori assoluti dei righi VE40 e VE50. In caso di compilazione di più moduli, occorre fare riferimento alla somma dei corrispondenti righi dei moduli.

$$\left[\frac{\text{Operazioni non imponibili}}{\text{Totale operazioni effettuate}} \times 100 \right] = \text{Arrotondato unità superiore} > 25\%$$



La norma non parla di volume d'affari, bensì di **operazioni effettuate**, pertanto si ricomprendono (al numeratore e denominatore) anche le cessioni di beni ammortizzabili.



In caso di esercizio di **più attività con contabilità separate**, è necessario sommare i corrispondenti righi di ogni modulo.

Codice 4 – art. 30, co. 3 – Acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e di beni e servizi per studi e ricerche

La **casella 4** deve essere barrata dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'art. 30, co. 3, lett. c), limitatamente all'**imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili materiali e immateriali** utilizzati direttamente dall'imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o altro diritto reale (come definiti ai fini delle imposte sui redditi dagli artt. 102 e 103 del Tuir), nonché di beni e servizi per studi e ricerche (che, ai fini reddituali, costituiscono invece spese relative a più esercizi).



Risoluzione 122/2011: il rimborso può essere richiesto anche dalle **società di leasing** che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Riguardo all'imposta assolta sugli acquisti e importazioni di beni ammortizzabili, si ricorda che compete il rimborso dell'imposta detraibile relativamente:

- agli acquisti registrati nel 2015;
- agli acquisti registrati in anni precedenti, nel caso in cui non ne sia già stato chiesto il rimborso o sia stato compensato nel modello F24, ma dalle annotazioni contabili l'imposta risulti riportata, in tutto o in parte, in detrazione negli anni successivi (cfr. circolare 13/1990).



FATTISPECIE DI RIMBORSO

- Il rimborso compete non soltanto per gli acquisti e importazioni di beni ammortizzabili, ma anche per l'acquisizione dei medesimi in esecuzione di **contratti di appalto** (cfr. C.M. 2/1990 e R.M. 392/E/2007);
- con risoluzione 392/E del 28/12/2007, ancorché con riguardo al prezzo pagato per il subentro in un contratto di **leasing**, è stato affermato un più generale principio in base al quale, in caso di leasing, il rimborso spetta solo alla società concedente mentre è precluso all'utilizzatore che, in senso fiscale (indipendentemente dal criterio di contabilizzazione adottato), non effettua l'ammortamento del bene (salvo, ovviamente, per il prezzo di riscatto), ma deduce (fiscalmente) i canoni. Secondo tale declaratoria, l'accesso alle condizioni della lettera c) spetta pertanto al soggetto concedente (società di leasing) come titolare del diritto di proprietà del bene;
- il rimborso può spettare anche per l'IVA relativa a **fatture d'acconto** per acquisto di beni ammortizzabili o relative a **stati avanzamento lavori** per realizzazione in appalto, tanto nel caso di rimborso annuale che trimestrale (R.M. 111/E del 09/04/2002), tranne nel caso di acconti relativi a **contratti preliminari** poiché trattasi di contratti a soli effetti obbligatori che non comportano il trasferimento della proprietà del bene (R.M. 179/E del 27/12/2005);
- è possibile chiedere il rimborso annuale non solo dell'imposta assolta relativamente agli acquisti di beni ammortizzabili registrati nell'anno oggetto di rimborso, ma anche per quella assolta su **acquisti di beni registrati in anni precedenti** (C.M. 13 del 05/03/1990). Quanto detto vale anche per gli acconti pagati su contratti preliminari la cui imposta può essere chiesta a rimborso dopo la stipula del contratto definitivo a condizione che dalle annotazioni contabili risulti, in tutto o in parte, riportata nei periodi successivi e non sia stata, ovviamente, in precedenza chiesta a rimborso, né compensata con F24 o portata in detrazione dall'IVA a debito (C.M. 6/E del 13/02/2006, punto 12.3);
- non sono considerati beni ammortizzabili e non danno perciò diritto al rimborso dell'IVA i **terreni** (R.M. 113/E dell'11/07/1996 e R.M. 238/E del 24/10/1996), ancorché strumentali all'esercizio dell'impresa, trattandosi di beni non suscettibili di deperimento e consumo (C.M. 11 del 10/04/1991 e R.M. 19/E del 23/02/2004). Tale posizione, dopo la emanazione della circolare 8/E del 13.03.2009 (paragrafo 6.6) riguarda anche gli immobili acquistati già edificati. Infatti, l'ineducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni prevista dalle disposizioni contenute nell'art. 36, commi 7 e seguenti, del D.L. 223/2006, si riflette anche ai fini del calcolo dell'imposta rimborsabile ai sensi dell'art. 30, co. 3, lett. c), del D.P.R. 633/1972 che, pertanto, nel caso di acquisto di fabbricati, deve essere ridotta per l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza. Seguendo la tesi dell'Agenzia, problematica appare, infine, la rimborsabilità dell'IVA relativa all'acquisto di un immobile (o rudere) mai entrato in funzione e oggetto di totale demolizione e ricostruzione, considerato che tale costo è da considerarsi imputabile interamente alla quota terreno (C.M. 1/E del 19/01/2007, punto 7.4). Pare, invece, potersi sostenere che per gli "immobili strumentali in costruendo", i costi della costruzione appaltata man-

tengano come in passato (risoluzioni 2/1990 e 111/2002) il diritto al rimborso, atteso la loro imputabilità alla quota ammortizzabile;

- non danno accesso al requisito in oggetto nemmeno le **spese sostenute per migliorie, trasformazione o ampliamento su beni di terzi**, qualora le opere realizzate non siano separabili dai beni di terzi ossia non siano oggetto di autonoma utilizzabilità. Dal punto di vista fiscale tali spese rappresentano, infatti, spese relative a più esercizi e non beni ammortizzabili ancorché civilisticamente vengano iscritti fra le altre immobilizzazioni immateriali (risoluzione 179/E del 27/12/2005).



CASO OPERATIVO

Si veda il seguente **caso**, relativo ad una impresa edile:

Codice	Operazioni attive		Operazioni passive		
	Imponibile	IVA	Imponibile	IVA	detraibile
IVA al 4%	400.000	16.000	50.000	/	2.000
IVA al 10%	300.000	30.000	0	/	0
IVA al 22%	100.000 (di cui 10.000 per cessione di beni ammortizzabili)	22.000 (di cui 2.200 per cessione di beni ammortizzabili)	350.000 (di cui 50.000 per acquisto beni ammortizzabili)	/	77.000 (di cui 11.000 per acquisto beni ammortizzabili)
Reverse	220.000	/	30.000	6.600	6.600
IVA indetraibile	/	/	3.000	/	/
Esente	/	/	100	/	/
Totali	1.020.000	68.000	433.100	6.600	85.600

L'impresa risulta inoltre a credito di IVA dall'anno 2014 per un importo 10.000 euro (non compensato esternamente né chiesto a rimborso). Nel corso dell'anno è sempre risultata a credito. Dalla dichiarazione annuale risulterà un credito IVA pari a 21.000 euro corrispondente all'importo dell'IVA a debito dell'anno (68.000 + 6.600) meno quella detraibile (85.600) più il credito dell'anno precedente (10.000) non compensato con F24 né chiesto a rimborso.

$$\text{Calcolo aliquota media operazioni attive} \quad \frac{68.000 - 2.200}{1.010.000} = \frac{65.800}{1.010.000} = 6,5149\%$$

Aliquota media
operazioni attive
maggiorata del 10%

6,5149%

x 1,1

= 7,12

<

Calcolo aliquota
media su acquisti
imponibili detraibili

$$\frac{85.600 - 11.000}{50.000 + 350.000 + 30.000 - 50.000} = \frac{74.600}{380.000} = 19,63\%$$

7,12 < 19,63
quindi
sussiste il
requisito ex
art. 30, co. 3,
lett.a)

Considerato che il credito risultante dalla dichiarazione annuale supera la soglia di 2.528,28 euro e che sussiste il presupposto dell'aliquota media, il contribuente in oggetto può chiedere in tutto o in parte il rimborso del credito di 21.000 euro ai sensi del disposto della lettera a).

In alternativa, il contribuente può anche chiedere il rimborso ai sensi della lettera c): in quest'ultimo caso, però, l'importo chiesto a rimborso non potrà superare la somma di 10.000 euro corrispondente all'IVA sull'acquisto di beni ammortizzabili e non potrà godere dell'eventuale esonero dalla presentazione della garanzia per i contribuenti virtuosi. Si evidenzia che, come previsto dal D.L. 351/2001, il rimborso compete per gli acquisti di immobili nonché per le spese di manutenzione sugli stessi effettuate dalle società di gestione del risparmio con le modalità e i termini ivi stabiliti.

Codice 5 – art. 30, co. 3 – Operazioni non soggette all'imposta

Il **codice 5** va indicato in caso di rimborso richiesto dai contribuenti ai sensi dell'art. 30, co. 3, lett. d), che abbiano effettuato nel 2015 **prevalentemente operazioni non soggette all'imposta** per effetto degli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972.

Si chiarisce che, al fine di stabilire la sussistenza della prevalenza di dette operazioni rispetto all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, occorre considerare in aggiunta anche le esportazioni ed operazioni assimilate di cui agli articoli 8, 8-bis e 9, nonché le operazioni di cui agli articoli 41 e 58 del D.L. 331/1993. Si precisa che l'esatto ammontare delle operazioni "fuori campo" deve essere calcolato facendo riferimento al momento della loro effettuazione, determinato applicando i criteri previsti dall'art. 6.

Codice 6 – art. 30, co. 3 – Condizioni previste dall'art. 17 co. 3

Il **codice 6** va indicato dagli **operatori non residenti che si siano identificati direttamente in Italia** ai sensi dell'art. 35-ter ovvero che abbiano formalmente nominato, ai sensi dell'art. 17, co. 3, un rappresentante fiscale nello Stato, il quale è legittimato a richiedere il rimborso dell'IVA.

Si precisa che con il provvedimento 30 dicembre 2005 è stato individuato il Centro operativo di Pescara come competente per la gestione dei rapporti con i soggetti identificatisi direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter.

Codice 7 – art. 34, co. 9 – Esportazioni ed altre operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli

Il **codice 7** va indicato in caso di rimborso richiesto dai **produttori agricoli** che abbiano effettuato:

- cessioni di prodotti agricoli compresi nella Tabella A - parte prima, ai sensi dell'art. 8, primo comma, dell'art. 38-quater e dell'art. 72;
- cessioni intracomunitarie degli stessi.

Il rimborso compete per l'ammontare corrispondente all'IVA (teorica) relativa ad operazioni non imponibili effettuate nel 2015 ovvero anche prima di tale anno, se non ne sia stato in precedenza richiesto il rimborso o sia stato compensato nel modello F24 ma computato in detrazione in sede di dichiarazione annuale. L'importo rimborsabile, così come quello detraibile, deve essere calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione vigenti nel periodo di competenza (cfr. C.M. 145/E del 10 giugno 1998).

Codice 8 – art. 30, co. 4 – Rimborso della minore eccedenza detraibile del triennio

Il **codice 8** va indicato quando il rimborso compete se dalle dichiarazioni relative agli ultimi 3 anni (2013-2014-2015) risultino **eccedenze d'imposta a credito**, anche se inferiori a 2.582,28 euro.

In tal caso, il rimborso spetta per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili (relativamente alla parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel modello F24). In pratica, il raffronto va eseguito fra gli ammontari dell'IVA computati in detrazione con riferimento ai due anni precedenti:

- per l'anno 2013, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 o al corrispondente rigo del quadro RX di unico e gli importi da indicare al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'IVA;
- per l'anno 2014, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 o al corrispondente rigo della sezione III del quadro RX di unico e gli importi da indicare al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2016 relativa all'anno 2015, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'IVA.

**CASO OPERATIVO**

Credito IVA periodo 2013 computato in detrazione anno successivo: 7.500 euro.

Credito IVA periodo 2014 computato in detrazione anno successivo: 9.000 euro.

Credito IVA periodo 2015: 6.000 euro.

Il contribuente può chiedere a rimborso l'intero credito IVA.

**CASO OPERATIVO**

Credito IVA periodo 2013 computato in detrazione anno successivo: 3.500 euro.

Credito IVA periodo 2014 pari a 4.000 euro, computato in detrazione anno successivo per 2.200 euro e compensato in F24 per 1.800 euro.

Credito IVA periodo 2015: 3.800 euro.

Il contribuente può chiedere a rimborso 2.200 euro.

Codice 9 – Coesistenza più presupposti

Il **codice 9** va indicato nel caso in cui il contribuente in possesso del requisito di cui al codice precedente e riguardante il rimborso della minore eccedenza detraibile del triennio abbia effettuato anche acquisti di beni ammortizzabili o di beni e servizi per studi e ricerche, sempreché l'imposta afferente questi acquisti non risulti già compresa nel minor credito chiesto a rimborso.

Codice 10 – Rimborso della minore eccedenza di credito non trasferibile al gruppo IVA

Il **codice 10** va indicato per chiedere a rimborso, ai sensi dell'articolo 30, quarto comma (minore eccedenza detraibile del triennio), l'importo indicato nel rigo VL10 della dichiarazione IVA/2016.

In particolare, possono presentare istanza di rimborso i soggetti che hanno aderito ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo nell'anno 2014 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione IVA relativa all'anno 2013, nonché i soggetti che nell'anno 2013 partecipavano ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllanti e che nel 2014, avendo aderito ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllate, non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dal prospetto riepilogativo IVA 26PR relativo all'anno 2013 (risoluzione 4/DPF del 2008 e risoluzione 56/E del 2011).

A tal fine, occorre tenere presente:

- per l'anno 2013, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 o al corrispondente rigo del quadro RX di Unico e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014. Per le ex controllanti di un gruppo, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito indicata nel rigo VY5 del prospetto IVA 26PR/2014 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014;
- per l'anno 2014, l'importo risultante dalla differenza tra quanto indicato al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014 e l'importo di VL9 della dichiarazione IVA 2016 relativa al 2015;
- per l'anno 2015, l'importo indicato al rigo VL10 e VL40 della dichiarazione IVA/2016 relativa all'anno 2015. In caso di incorporazione di un soggetto non partecipante alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, la società incorporante deve considerare anche gli importi evidenziati nei righe VL39 e VL40 del modello relativo alla società incorporata.

I soggetti che hanno aderito all'IVA di gruppo in anni precedenti al 2014 devono inoltre tenere presente:

- per l'anno 2013 l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014;
- per l'anno 2014 l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2016 relativa all'anno 2015;
- per l'anno 2015 gli importi indicati ai righe VL10 e VL40 della dichiarazione IVA/2016 relativa al 2015. Nell'ipotesi di incorporazione di un soggetto non partecipante alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, la società incorporante deve considerare anche gli importi evidenziati nei righe VL39 e VL40 del modulo relativo alla società incorporata.

Codice 11 – Art. 1, co. 63, L. 190/2014 – Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni

Tale codice deve essere utilizzato dai soggetti che a partire dal 2016 si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, e chiedono il rimborso del credito emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui l'imposta è applicata nei modi ordinari.

Campo 4 - Erogazione prioritaria del rimborso

Possibilità di indicare i codici da 1 a 7



Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso ☐

Il **campo 4** è riservato ai contribuenti ammessi all'**erogazione prioritaria del rimborso** e cioè i contribuenti che rientrano tra le categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 38-bis, per le quali è prevista l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria **entro tre mesi** dalla richiesta.

Compilare la casella indicando il codice:

- **1** riservato ai soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione della lettera a), del sesto comma, dell'articolo 17;
- **2** riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1 (ATECO 2007: 38.32.10), e cioè i soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;
- **3** riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0 (ATECO 2007: 24.43.00), e cioè i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;

- **4** riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0 (ATECO 2007: 24.42.00), e cioè i soggetti che producono alluminio e semilavorati;
- **5** riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09 e cioè i soggetti che fabbricano aeromobili, veicoli spaziali e relativi dispositivi;
- **6** riservato ai soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter. L'erogazione prioritaria del rimborso è riconosciuta per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle predette operazioni. Tale importo deve essere indicato nel **Campo 5**;



NOVITÀ – FORNITORI PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

L'articolo 8, D.M. 23 gennaio 2015, in attuazione delle norme contenute all'interno della legge di Stabilità 2015, prevede che i fornitori delle Pubbliche amministrazioni che effettuano operazioni soggette allo split payment possono usufruire di un rimborso IVA prioritario, senza dover rispettare le condizioni previste dall'art. 2, D.M. 22 marzo 2007.

- **7** riservato ai soggetti che svolgono l'attività individuata dal codice ATECO 2007 59.10.00 e cioè i soggetti che esercitano l'attività di proiezione cinematografica.



NOVITÀ – ESTENSIONE DEL RIMBORSO IVA PRIORITARIO PER GLI ESERCENTI ATTIVITÀ DI PROIEZIONE CINEMATOGRAFICA

A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014, con il Decreto 27.4.2015 il Ministero ha esteso la possibilità di richiedere il rimborso IVA prioritario anche agli esercenti di attività di proiezione cinematografica, identificati dal codice Ateco 2007 "59.14.00". La nuova disposizione è applicabile a decorrere dal secondo trimestre 2015.

L'art. 1 del citato Decreto dispone l'effettuazione del rimborso del credito IVA "accelerato" nel rispetto dei requisiti contenuti nel D.M. 22.3.2007, ossia:

- esercizio dell'attività da almeno 3 anni;
- credito richiesto a rimborso pari ad almeno 3.000 euro (per il rimborso trimestrale) o 10.000 euro (per il rimborso annuale);
- credito richiesto a rimborso almeno pari al 10% dell'importo complessivo dell'IVA a credito degli acquisti / importazioni effettuati nel periodo (trimestre o anno) di riferimento.

L'erogazione in via prioritaria del rimborso presuppone che sia soddisfatto il requisito dell'aliquota media di cui all'art. 30, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/72.

Campo 6 – Contribuenti subappaltatori

Contribuenti Subappaltatori ☐

Il **campo 6** è riservato ai **subappaltatori** che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto nei confronti dei quali, per effetto dell'art. 35, co. 6-ter, del D.L. 223/2006, il limite annuo per la compensazione è elevato ad 1.000.000 euro. La casella deve essere barrata per segnalare tale situazione.



NOVITÀ – MODALITÀ DI EROGAZIONE DEI RIMBORSI

(art. 13 D.Lgs. 175/2014)

Il quadro VX è stato modificato per recepire le novità introdotte all'art.38-bis del D.P.R. n.633/72 dall'art. 13 del D.Lgs. n. 175/14 (cd. decreto semplificazioni) in materia di esecuzione dei rimborsi IVA, volte a semplificare l'erogazione delle somme dovute dall'Erario ai contribuenti. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.32/E/2014 ha fornito importanti chiarimenti in merito.

In particolare la nuova normativa prevede che:

- il rimborso di importo non superiore a 15.000 euro è erogato senza prestazione di alcuna garanzia.
Fino a 15.000 euro i rimborsi sono eseguiti in base alla sola presentazione della dichiarazione senza alcun ulteriore adempimento per il contribuente. Per i rimborsi relativi a periodi inferiori all'anno in luogo della dichiarazione è sufficiente presentare la relativa istanza di rimborso. In pratica, viene estesa da 5.164,57 a 15.000 euro la soglia di esonero da qualunque tipo di adempimento, ad eccezione ovviamente della presentazione della dichiarazione. Come avveniva in precedenza, il limite di 15.000 deve intendersi riferito alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero periodo d'imposta (in tal senso la risoluzione n.165/E/2000).
- il rimborso di importo superiore a 15.000 euro, è erogato previa presentazione di idonea garanzia ovvero senza la stessa ma presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità (o sottoscrizione dell'organo di controllo) allegando alla stessa una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali e il regolare versamento dei contributi previdenziali ed assicurativi.
- il rimborso di importo superiore a 15.000 euro è erogato previa presentazione di idonea garanzia, se richiesto da un soggetto a rischio, ovvero:
 - da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni ad esclusione delle start-up innovative di cui all'art. 25 D.L. 179/2012;
 - da soggetti ai quali, nei due anni precedenti 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:
 - al 10% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro;
 - al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non 1.500.000 euro;
 - all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
 - da soggetti che presentano la dichiarazione priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
 - da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Un'altra novità riguarda l'anticipo della decorrenza del termine di tre mesi per l'esecuzione dei rimborsi alla data di presentazione della dichiarazione: in base alla previgente formulazione dell'art.38-bis del decreto IVA, il termine di tre mesi per l'esecuzione dei rimborsi iniziava a decorrere dalla data di scadenza prevista per la dichiarazione annuale. La nuova disposizione anticipa tale termine alla data di effettiva presentazione della dichiarazione. Quindi se la dichiarazione è presentata il 1 febbraio, il termine di tre mesi decorre da tale data.

Campo 7 – Esonero garanzia

Esonero garanzia ⁷ ☐ Tale campo è riservato ai soggetti non tenuti alla presentazione della garanzia, secondo la nuova normativa sopra commentata.

In particolare andrà compilata indicando uno dei seguenti codici:

- 1 se la dichiarazione è dotata di visto di conformità o della sottoscrizione da parte dell'organo di controllo e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesta la presenza delle condizioni di cui all'art. 38-bis, co. 3, lett. a), b) e c);
- 2 se il rimborso è richiesto da curatori fallimentari e dai commissari liquidatori;
- 3 se il rimborso è richiesto dalle società di gestione al risparmio indicata nell'art. 8 D.L. 351/2001.

Il **campo 7** non deve essere compilato dai soggetti che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo. La presenza nella dichiarazione del visto di conformità o della sottoscrizione da parte dell'organo di controllo e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà è segnalata dalla controllante nel prospetto IVA 26/PR mediante la compilazione del quadro VS, **campo 8**.

Campo 8 – Attestazione delle società e degli enti operativi

Attestazione delle società e degli enti operativi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.

VX4

⁸
FIRMA

Per le società e gli enti non operativi il credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale:

- non può essere chiesto a rimborso;
- non può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997;
- non può costituire oggetto di cessione a terzi.

Quindi i contribuenti che hanno compilato il rigo VA15 non possono compilare il rigo VX4.



CM 146/1998: deve essere prodotta la dichiarazione sostitutiva di atto notorio per attestare l'assenza dei requisiti che qualificano le società e gli enti come non operativi.

Campo 9 – Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

- ☐ 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 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.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

⁹
FIRMA

Il campo 9 del rigo VX4 va firmato e tale sottoscrizione vale come dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Le istruzioni sottolineano che la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta, e la copia del documento d'identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

L'art. 38-bis co. 3 prevede la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000€ senza presentazione di garanzia presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità (o sottoscrizione dell'organo di controllo) allegando alla stessa una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali.

In particolare è necessario attestare che:

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40%; la consistenza degli immobili iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40% 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% del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi.

La dichiarazione sostitutiva di atto notorio è resa mediante la sottoscrizione del campo 9 del rigo VX4.

Le istruzioni sottolineano che la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta, e la copia del documento d'identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

Rigo VX5 – Importo da riportare in detrazione o compensazione

Se il contribuente intende chiedere di riportare in **detrazione o compensazione** tutto o una parte del credito risultante dalla dichiarazione, ne indicherà l'importo a rigo **VX5**.



Art. 10 D.L. 78/2009

L'utilizzo in compensazione del credito IVA relativo al 2014 può essere effettuato, entro il limite di 5.000 euro; per compensare importi superiori, eccedenti tale soglia, occorre, invece, attendere il 16° giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Se poi l'importo eccede i 15.000 euro è necessario il visto di conformità nella dichiarazione o la sottoscrizione della dichiarazione dall'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile. Il limite è elevato a 50.000 euro per le start up innovative (art. 40, co. 11-nones, D.L. 3/2015). Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato alla compensazione.



Per le **società** e gli **enti di comodo** il credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale:

- non può essere chiesto a rimborso;
- non può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997;
- non può costituire oggetto di cessione a terzi.

Qualora inoltre per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente di comodo effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per un ammontare complessivo inferiore all'importo che risulta dall'applicazione dei coefficienti di cui all'art. 30, co. 1 della L. 724/1994, il credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è nemmeno riportabile nel periodo di imposta successivo.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Srl presenta una dichiarazione IVA che chiude con un credito di 88.000 euro, di cui 78.000 euro chiesti a rimborso in quanto referenti ad acquisto di beni strumentali e 10.000 euro da portare in detrazione/compensazione.

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

Per chi presenta la
dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)		,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	88.000	,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6)		,00
	Importo di cui si richiede il rimborso	1	78.000 ,00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2	,00
	Causale del rimborso	3	4
	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	☐
	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5	,00
	Contribuenti Subappaltatori	6	☐
	Esonero garanzia	7	☐
Attestazione delle società e degli enti operativi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.			
VX4		8	FIRMA
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):			
☐ 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 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.			
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.			
		9	FIRMA
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		10.000 ,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale		,00
	Codice fiscale consolidante		

Rigo VX6 – Consolidato fiscale

I soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale (artt. 117 e seguenti del Tuir) possono cedere in tutto o in parte il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale ai fini della compensazione con il debito Ires dovuto dalla consolidante.

L'opzione per la tassazione di gruppo comporta infatti la determinazione di un unico reddito complessivo globale di gruppo pari alla somma algebrica dei redditi delle singole società partecipanti.

Gli obblighi dichiarativi e di versamento dell'Ires incombono sulla controllante.

VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante	
	1		,00

Nel **rigo VX6** va pertanto indicato nel **campo 1** il codice fiscale della consolidante e nel **campo 2** l'importo del credito ceduto.

Compilazione quadro VX in caso di liquidazione IVA di gruppo

Le società aderenti alla procedura IVA di gruppo devono compilare il rigo VX1 o VX2 per trasferire il debito/credito al gruppo in sede di conguaglio.

Per quanto riguarda le modalità di utilizzo dell'importo indicato nel rigo VL10 e relativo all'eccedenza di credito non trasferibile al gruppo IVA, è prevista:

- la compilazione del rigo VX4 per indicare l'importo oggetto di richiesta di rimborso ex art. 30, co. 4 (minore eccedenza detraibile del triennio);
- la compilazione del rigo VX5 per indicare l'importo da utilizzare in compensazione nel modello F24;
- la compilazione del rigo VX6 per indicare l'importo ceduto dai soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale.

Nel caso di incorporazione di soggetto non partecipante alla liquidazione IVA di gruppo, gli importi evidenziati nei rigi VL39 e VL40 del modulo relativo alla incorporata, che restano nella disponibilità dell'incorporante, devono essere dalla stessa considerati ai fini della compilazione dei rigi VX4, VX5 e VX6.

Le società che sono uscite dal gruppo per cessazione del controllo in corso d'anno devono compilare anche i rigi VX4, VX5 e VX6, al fine di indicare l'eventuale credito successivamente maturato da chiedere a rimborso o computare in detrazione/compensazione.

Compilazione quadro VX in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa dichiarato nel 2015

La dichiarazione IVA deve comporsi di due moduli:

- uno per le operazioni registrate dal 1° gennaio alla data di dichiarazione di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, ovvero per le operazioni effettuate prima dell'assoggettamento alla procedura concorsuale;
- uno per le operazioni che vanno dal giorno successivo alla data di dichiarazione di fallimento o liquidazione coatta amministrativa fino al 31 dicembre, ovvero per le operazioni effettuate dal curatore a partire dall'inizio della procedura.

In entrambi i moduli devono essere compilati tutti i quadri, comprese la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 del quadro VL; i quadri VT e VX vanno compilati solo nel modulo 01.

Per quanto riguarda il quadro VX, la compilazione dipende dalla presenza di un debito IVA o di un credito IVA risultante dal primo modulo relativo alla frazione d'anno antecedente la dichiarazione di fallimento o liquidazione coatta amministrativa.

QUADRO VO OPZIONI

Il **quadro VO** è il quadro deputato alla comunicazione delle opzioni e delle revoche.
Comprende **cinque** sezioni:

- **SEZIONE 1:** opzioni, rinunce e revoche agli effetti dell'IVA;

QUADRO VO COMUNICAZIONI DELLE OPZIONI E REVOCHE	
Sez. 1 - Opzioni, rinunce e revoche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto	
VO1 Art. 19 bis 2 - comma 4 - RETTIFICA DETRAZIONE PER BENI AMMORTIZZABILI	Opzione 1
VO2 LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI (art. 7, d.P.R. n. 542/1999)	Opzione 1 Revoca 2
AGRICOLTURA	
– Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati	Rinuncia 1 Revoca 2
VO3 – Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione 3 Revoca 4
– Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione 5 Revoca 6
VO4 Art. 36 - comma 3 - ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ	Opzione 1 Revoca 2
VO5 Art. 36 bis - DISPENSA DAGLI ADEMPIMENTI PER LE OPERAZIONI ESENTI	Opzione 1 Revoca 2
VO6 Art. 74 - comma 1 - EDITORIA - Applicazione dell'imposta in relazione al numero delle copie vendute	Opzione 1 Revoca 2
VO7 Art. 74 - comma 6 - INTRATTENIMENTI E GIOCHI - Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione 1 Revoca 2
VO8 ACQUISTI INTRACOMUNITARI - (art. 38, comma 6, d.l. n. 331/1993)	Opzione 1 Revoca 2
VO9 CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni comma 2 1 comma 3 2 comma 6 3 Revoche comma 2 4 comma 6 5
VO10 CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	Opzioni BE DE DK EL ES FR GB IE LU NL PT SM AT FI SE 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 CY EE LV LT MT PL CZ SK SI HU BG RO HR 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28
VO11	Revoche 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27
VO12 CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI (art. 1, comma 3, d.P. R. n. 100/1998)	Opzione 1 Revoca 2
VO13 Art. 10 - n. 11 - APPLICAZIONE DELL'IVA ALLE CESSIONI DI ORO DA INVESTIMENTO	singole operazioni Cedente Opzioni 1 2 Revoca 3 tutte le operazioni Intermediario Opzione 4 singole operazioni
VO14 Art. 74 quater - comma 5 - APPLICAZIONE DEL REGIME ORDINARIO IVA PER SPETTACOLI VIAGGIANTI E CONTRIBUENTI MINORI	Opzione 1 Revoca 2
VO15 REGIME IVA PER CASSA (art. 32-bis d.l. n. 83/2012)	Opzione 1 Revoca 2

Novità
Debutto casella revoca cash accounting

QUADRO VO – OPZIONI

Quadro VO

- **SEZIONE 2:** opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi;

Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi	VO20	REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 6, d.P.R. n. 600/1973)	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO21	REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO22	DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO23	DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO24	DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITUTE DA IMPRENDITORI AGRICOLI (art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO25	DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266)	Opzione	☐	Revoca	☐

- **SEZIONE 3:** opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi;
- **SEZIONE 4:** opzione e revoca agli effetti dell'imposta sugli intrattenimenti;
- **SEZIONE 5:** opzione e revoca agli effetti dell'IRAP.

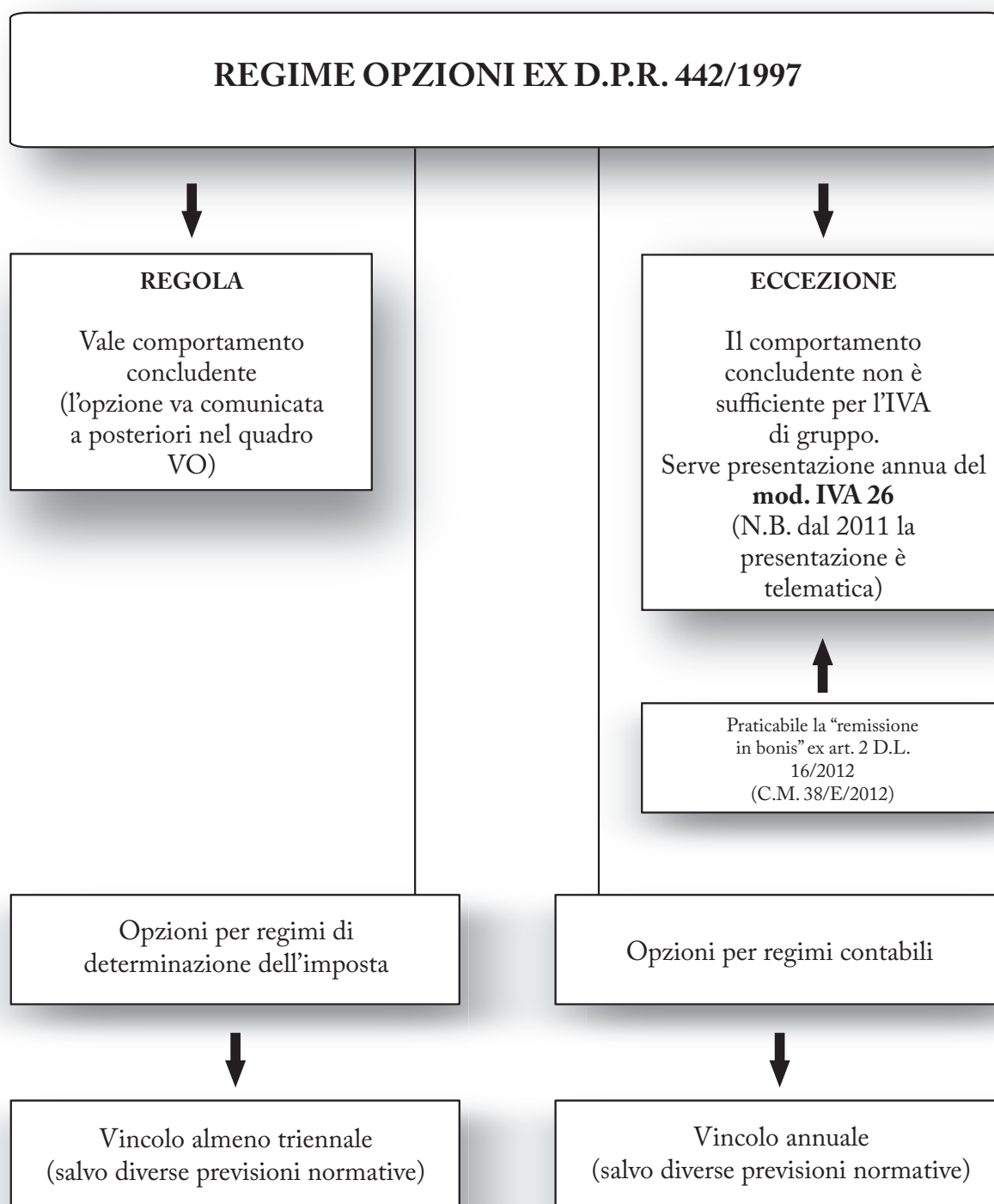
Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi	VO30	APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO31	ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO32	AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione	☐	Revoca	☐
	VO33	REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione	☐		
	VO34	REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Opzione	☐		
Sez. 4 - Opzione e revoca agli effetti dell'imposta sugli intrattenimenti	VO40	APPLICAZIONE IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI NEI MODI ORDINARI (art. 4, d.P.R. n. 544/1999)	Opzione	☐	Revoca	☐
Sez. 5 - Opzione e revoca agli effetti dell'IRAP	VO50	DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP DA PARTE DEI SOGGETTI PUBBLICI CHE ESERCITANO ANCHE ATTIVITÀ COMMERCIALI (art.10-bis, comma 2, d.lgs. n. 446/1997 e successive modificazioni)	Opzione	☐	Revoca	☐

VO33

Soggetti con i requisiti del nuovo regime forfetario che hanno rinunciato (opzione concludente) all'applicazione.

VO34

Nuova partita IVA 2015 che ha optato (tardivamente) nei termini della R.M. 67/E del 23/7/2015 per l'applicazione del (soppresso) regime fiscale di vantaggio (minimi) grazie alla finestra aperta dalla legge di conversione del D.L. 192/2014 (in questo caso il quadro VO va allegato ad Unico 2016 perché i minimi sono esonerati dalla dichiarazione annuale IVA).



Non tutte le opzioni transitano per il quadro VO

Vedi ad esempio:

- IVA di gruppo (opzione da ripetere preventivamente ogni anno)
- Regime fiscale di vantaggio (fino al 31/12/2015) e forfetario (dal 01/01/2015)
- Manifestazione volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie (partita IVA VIES)

A seguito della riforma introdotta dal D.P.R. 442/1997, le opzioni e le revoche previste in materia di IVA e di imposte dirette assumono rilevanza sulla base del **comportamento concludente** adottato durante l'anno d'imposta (sono abrogate le norme vigenti in materia di opzioni e di revoche che risultino incompatibili con le disposizioni del citato regolamento). Ciononostante devono essere comunicate

- **utilizzando il quadro VO nella dichiarazione annuale IVA** (autonoma o unificata);
- **allegando il quadro VO al modello Unico** (previa barratura dell'apposita casella posta sul frontespizio) nel caso di esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale. Si evidenzia che il ricorso all'allegazione del solo quadro VO ad Unico si rende necessario esclusivamente nell'ipotesi in cui il soggetto non sia tenuto a presentare la dichiarazione annuale IVA con riferimento ad altre attività svolte ovvero, come precisato dalla C.M. 209/E/1998, qualora l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione permanga anche a seguito del sistema opzionale scelto.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Agricoltore che revoca la rinuncia al regime di esonero

Un agricoltore ha esercitato la rinuncia al regime di esonero di cui all'art. 34, comma 6, nel 2012, presentando così la dichiarazione nel 2012, 2013 e 2014.

Nel 2015 ha inteso revocare tale rinuncia tornando a godere, avendone i requisiti, del citato regime di esonero. Non essendo obbligato a presentare la dichiarazione annuale IVA modello 2016, allegherà il **quadro VO al modello Unico** barrando la casella 2 del rigo VO3.

AGRICOLTURA			
VO3	- Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati	Rinuncia	1 ☐
	- Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione	3 ☐
	- Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione	5 ☐
		Revoca	2 ☒
		Revoca	4 ☐
		Revoca	6 ☐



Art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 471/1997

Per la mancata comunicazione dell'opzione esercitata sulla base del comportamento concludente si rende applicabile la **sanzione da 250 a 2.000 euro (tenendo conto delle nuove misure edittali in vigore dal 2016)**, salva applicazione delle cause di non punibilità (ex art. 6, comma 5-bis) se la violazione non è stata di ostacolo all'esercizio delle azioni di controllo (R.M. 185/E/2002).



Art. 4 D.P.R. 442/1997; Cassazione 17576/2009

Nel caso dell'opzione per la **liquidazione IVA di gruppo**, disciplinata dall'art. 73 del D.P.R. 633/1972, non è sufficiente il comportamento concludente, ma, ai fini dell'efficacia dell'opzione stessa, è richiesto (ogni anno) la presentazione del **modello 26** entro il 16 febbraio (dal 2011 tale adempimento va assolto in via telematica).

Va tuttavia segnalato che il nuovo istituto della c.d. “**remissione in bonis**”, disciplinato dall'art. 2 del D.L. 16/2012, consente comunque l'accesso liquidazione di gruppo (come confermato nella C.M. 38/E del 28/09/2012) “sanando” la mancata presentazione del modello laddove:

- a) vi siano i requisiti sostanziali;
- b) venga effettuata la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile (ad esempio 30/09/2016 per la mancata presentazione del modello 26 entro il 16/2/2016);
- c) venga contestualmente versata la sanzione di **250 euro** (tenendo conto della misura editale ridotta dal 2016), senza fruire della compensazione con crediti in F24 utilizzando il codice tributo 8114 istituito con la R.M. 46/E del 11/5/2012.

Il quadro VO deve essere compilato per comunicare, mediante la barratura della casella corrispondente, l'opzione o la revoca delle modalità di determinazione dell'imposta o di un regime contabile diverso da quello proprio.



Sopravvenute novità normative

L'art. 1, comma 1, del D.P.R. 442/1997 consente la possibilità di revocare l'opzione già comunicata qualora intervengano nuove disposizioni normative. Con la circolare 209/E/1998 è stato chiarito che, in queste situazioni, nel quadro VO deve essere comunicata la scelta esercitata in forza delle modifiche normative intervenute e non la revoca della precedente opzione già comunicata.

SEZIONE 1 - OPZIONI, RINUNCE E REVOCHE AD EFFETTI SOLO IVA

VARIAZIONE PRO-RATA NON SUPERIORE A 10 PUNTI OPZIONE PER RINUNCIA ALLA TOLLERANZA

Validità
IVA

VO1 Art. 19 bis 2 - comma 4 - RETTIFICA DETRAZIONE PER BENI AMMORTIZZABILI

Opzione

1

☐

La **casella 1** del **rigo VO1** deve essere barrata dal contribuente che **a decorrere dal 2015 ha optato per la rettifica** della detrazione relativa all'acquisto di **beni ammortizzabili** (con coefficiente di ammortamento pari o inferiore al 25%), nonché alle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, al riattamento o

alla ristrutturazione dei beni stessi, **anche se la variazione** della percentuale di detrazione **non è stata superiore a dieci punti**.

Per espressa previsione del **comma 4 dell'art. 19-bis 2**, tale opzione vincola il contribuente per **cinque anni**, elevati a **dieci anni** se la rettifica riguarda un bene immobile. L'opzione riguarda i contribuenti c.d. **“pro-ratisti”** che applicano la detrazione dell'imposta in base al c.d. pro-rata disciplinato dall'art. 19, comma 5, e dall'art. 19-bis, vale a dire coloro che esercitano sia attività imponibili ed assimilate che danno diritto alla detrazione sia attività esenti che, invece, non danno diritto alla detrazione.

In mancanza di opzione la rettifica per variazione di pro-rata va effettuata solamente se la variazione supera i dieci punti percentuali nell'anno rispetto alla percentuale degli anni oggetto di osservazione fiscale.

Oggetto		Rettifica da variazione pro-rata		
		Periodo di osservazione	Senza opzione	In vigore di opzione
1) Beni ammortizzabili (con coefficiente di ammortamento pari o inferiore al 25%)	- Materiali diversi da fabbricati o porzioni	Anno entrata in funzione del bene e 4 successivi in rapporto al diverso pro-rata (variazione presa per 1/5° all'anno)	Solo se variazione pro-rata > 10 %	A prescindere dalla variazione del pro-rata
	- Immateriali (di cui all'art.103 –già 68- del D.P.R. 917/86)			
	- Fabbricato o porzione di fabbricato	Anno entrata in funzione e 9 successivi in rapporto a diverso pro-rata (variazione presa per 1/10° all'anno)		
2) Servizi (affidenti beni ammortizzabili)	a) ristrutturazione b) riattamento c) ristrutturazione	Come sopra, a seconda dei casi		
3) Altri beni e servizi	No rettifica per variazione di pro-rata			



Il periodo di tutela per fabbricati e porzioni decorre dall'anno di acquisto o di ultimazione. Per l'imposta assolta sull'acquisto di aree fabbricabili, l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime.

Riassumendo, la rettifica per **variazione del pro-rata** va effettuata:

- in mancanza di opzione, solo se la percentuale di detrazione varia, rispetto a quella rilevata nell'anno di acquisto o di produzione, in misura superiore a dieci punti;
- nel caso di opzione, anche se la variazione della percentuale di detrazione non è superiore a dieci punti. In questo caso lo stesso criterio deve essere adottato per cinque anni consecutivi, elevato a dieci per gli immobili (C.M. n. 328/E/1997 § 4.3).



CASO OPERATIVO

Opzione per rinuncia tolleranza variazione pro-rata

Se il contribuente opta nel 2015 per la rettifica della detrazione anche se la variazione del pro-rata non ha superato 10 punti, la rettifica dovrà essere operata anche nel 2016, 2017, 2018 e 2019 (fino al 2024 nel caso di immobili).

LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI

Opzione per la liquidazione trimestrale

Validità
IVA

VO2 LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI (art. 7, d.P.R. n. 542/1999)

Opzione

1

Revoca

2

La periodicità naturale di liquidazione dell'IVA è quella mensile. Ai sensi dell'**art. 7 del D.P.R. 542/1999** i contribuenti che rispettano nell'anno solare precedente i seguenti limiti di volume d'affari, possono optare per la periodicità di liquidazione trimestrale.

Tipo attività	Limite volume d'affari anno precedente per accesso liquidazione trimestrale	
	Fino al 2011	Nuovi limiti dal 2012 (modifiche introdotte dall'art. 14, co.11, L. 183/2011) (*)
Attività di servizi e per i professionisti	fino a L. 600.000.000 (€ 309.874,14)	fino a € 400.000
Altre attività d'impresa	fino a L. 1.000.000.000 (€ 516.456,90)	fino a € 700.000
Attività mista	con distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento al limite corrispondente all'attività prevalente	con distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento al limite corrispondente all'attività prevalente
	senza distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento a L. 1.000.000.000 (€ 516.456,90)	senza distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento ad € 700.000

(*) La norma prevede che *“i limiti per la liquidazione trimestrale dell'IVA sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata”*. Con R.M. 15/E del 13/02/2012 è stato fugato qualsiasi dubbio circa il fatto che la norma rinvia solo all'importo e non anche al volume di ricavi. Il parametro va pertanto riferito al volume d'affari.

QUADRO VO – OPZIONI

Sezione 1 - Opzioni, rinunce e revoche ad effetti solo IVA

Ciò premesso, la **casella 1** del rigo VO2 deve essere barrata dagli esercenti arti e professioni e dai contribuenti titolari di imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi che nell'anno 2014 hanno realizzato un volume d'affari non superiore ai limiti sopra indicati e che nel 2015 hanno adottato per la prima volta la liquidazione ed i versamenti periodici con cadenza trimestrale anziché mensile.

Il versamento dell'IVA con cadenza trimestrale comporta che le somme da versare devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell'1%.

L'opzione, vincolante per almeno **un anno** solare, resta valida fino a quando non venga revocata sempreché permangano i citati presupposti.

Revoca opzione per la liquidazione trimestrale

Validità
IVA

VO2 LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI (art. 7, d.P.R. n. 542/1999)

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 2** deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione precedentemente esercitata, se non vengono superati i limiti della tabella di cui sopra.

AGRICOLTURA

Agricoltori: rinuncia al regime di esonero

Validità
IVA

VO3 **AGRICOLTURA**
– Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati
– Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA
– Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA

Rinuncia

1

Revoca

2

Opzione

3

Revoca

4

Opzione

5

Revoca

6

La **casella 1** del rigo VO3 è dedicata ai produttori agricoli con volume d'affari 2014 non superiore a 7.000 euro costituito per almeno due terzi da prodotti agricoli di cui alla tabella A, parte I^A, che si troverebbero nel 2015, ai sensi dell'**art. 34, comma 6**, in regime di esonero dagli adempimenti (versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, ad eccezione dell'obbligo di numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali), ma che, sulla base del comportamento concludente (ad esempio emettendo fattura), hanno rinunciato dal 2015 al regime di esonero.

La scelta vincola il contribuente fino a revoca e comunque per almeno **tre anni**, trattandosi di opzione relativa a un regime di determinazione dell'imposta.

Agricoltori: revoca della rinuncia al regime di esonero

Validità
IVA

VO3 **AGRICOLTURA**
– Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati
– Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA
– Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA

Rinuncia

1

Revoca

2

Opzione

3

Revoca

4

Opzione

5

Revoca

6

La **casella 2** del rigo VO3 deve essere barrata dai contribuenti che dal 2015 hanno revocato la rinuncia al regime di esonero. La revoca non può essere esercitata prima di **3 anni** dalla precedente rinuncia. Chi revoca la rinuncia dal 2015 deve quindi aver esercitato la rinuncia al regime di esonero prima del 2013.

Attività agricole: applicazione dell'imposta nei modi ordinari

Validità
IVA

VO3

AGRICOLTURA

- Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati
- Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA
- Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA

Rinuncia	1	☐	Revoca	2	☐
Opzione	3	☐	Revoca	4	☐
Opzione	5	☐	Revoca	6	☐

La **casella 3** del rigo VO3 deve essere barrata dai produttori agricoli che, sulla base del comportamento concludente, hanno applicato l'imposta nei modi ordinari (anziché in base alle regole del regime speciale agricolo) a partire dal periodo d'imposta 2015 (**art. 34, comma 11**).



L'opzione è consentita anche ai **produttori agricoli esonerati** i quali, se vogliono applicare l'imposta nei modi ordinari, devono contestualmente barrare anche la casella 1 (rinuncia al regime di esonero).

L'opzione è vincolante fino a revoca, con vincolo almeno triennale di permanenza nel regime ordinario, trattandosi di opzione relativa ad un regime di determinazione dell'imposta (prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 35 del 2005 tale vincolo era quinquennale).

Attività agricole: revoca applicazione dell'imposta nei modi ordinari

Validità
IVA

VO3

AGRICOLTURA

- Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati
- Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA
- Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA

Rinuncia	1	☐	Revoca	2	☐
Opzione	3	☐	Revoca	4	☐
Opzione	5	☐	Revoca	6	☐

La **casella 4** del rigo VO3 deve essere barrata dai contribuenti che hanno revocato, a partire dal 2015, l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2015 deve quindi averla esercitata prima del 2013.

Attività connesse: applicazione dell'imposta nei modi ordinari

Validità
IVA

VO3

AGRICOLTURA

- Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati
- Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA
- Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA

Rinuncia	1	☐	Revoca	2	☐
Opzione	3	☐	Revoca	4	☐
Opzione	5	☐	Revoca	6	☐

QUADRO VO – OPZIONI

Sezione 1 - Opzioni, rinunce e revocche ad effetti solo IVA

La **casella 5** del rigo VO3 deve essere barrata dai produttori agricoli che, a partire dal periodo d'imposta 2015, hanno applicato per le operazioni effettuate nell'ambito dell'attività di fornitura di servizi l'IVA nei modi ordinari in luogo del regime speciale previsto dall'**art. 34-bis** che prevede, invece, la detrazione forfetizzata del 50%.

L'opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un triennio, trattandosi di opzione relativa a un regime di determinazione dell'imposta.

Attività connesse: revoca applicazione dell'imposta nei modi ordinari

Validità IVA	VO3	AGRICOLTURA						
		– Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati	Rinuncia	1	☐	Revoca	2	☐
		– Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione	3	☐	Revoca	4	☐
		– Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione	5	☐	Revoca	6	☐

La **casella 6** del rigo VO3 deve essere barrata dai contribuenti che hanno revocato, a partire dal 2015, l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2015 deve quindi averla esercitata prima del 2013.

ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ

Opzione per la tenuta della contabilità IVA separata

Validità IVA	VO4	Art. 36 - comma 3 - ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ	Opzione	1	☐	Revoca	2	☐

La **casella 1** del rigo VO4 deve essere barrata dai contribuenti che esercitando più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa ovvero più arti o professioni, comunicano di aver optato, a decorrere dal 2015, per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'**articolo 36 comma 3**.



La casella **non** va compilata nel caso di contabilità separata per obbligo come avviene, ad esempio, nei seguenti casi:

- esercizio contestuale di attività d'impresa e di attività di lavoro autonomo (art. 36, comma 2);
- esercizio di attività in regime IVA normale e di altre attività in regime speciale (art. 36, comma 4);
- esercizio di attività in regime IVA normale o speciale agricolo e di attività previste dall'art. 74, comma 6, (intrattenimenti e giochi) per le quali sia prevista la detrazione IVA forfettaria;
- esercizio di attività in regime IVA normale o speciale agricolo e di attività (spettacoli viaggianti) previste dall'art. 74-quater, comma 5.

L'opzione esercitata ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno **tre anni** (e se nel corso di un anno sono stati acquistati beni ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione), per espressa previsione del citato art. 36.



Va altresì ricordato che l'opzione per la separazione:

- richiede, in fase di prima imputazione, la “scissione” dei beni (in particolare di quelli ammortizzabili) nelle due “sfere”, con particolare imbarazzo sulla tecnica da adottare (non è mai stato inequivocabilmente chiarito se la fase di prima imputazione vada gestita con la fatturazione - ad inizio anno - a valore normale ex art. 36, comma 5, del D.P.R. 633/1972 come previsto per i c.d. “passaggi interni” oppure utilizzando la tecnica della rettifica della detrazione ex art. 19-bis 2 in sede di dichiarazione annuale IVA. La tesi della rettifica appare più aderente al caso in analisi poiché ci si trova alla presenza di una “prima imputazione” e non di un passaggio da una contabilità all'altra. Inoltre, l'ipotesi di rettifica per mutamento di regime fiscale viene - ancorché succintamente - richiamata dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 328/E/1997, par.4.2, anche per l'ipotesi di separazione facoltativa della contabilità IVA. Infine, la preferenza per la rettifica troverebbe riscontro analogico nell'art. 168-bis della Direttiva 2006/112/CE - introdotto dalla Direttiva 2009/162/CE - ove, l'analogo dualismo autofattura/rettifica, viene risolto a favore della rettifica per il caso dell'immobile d'impresa sul quale sopraggiunge un uso privato o estraneo);
- richiede l'individuazione (non facile) della quota imputabile a ciascuna delle attività per gli acquisti relativi a beni (diversi da quelli non ammortizzabili per i quali l'IVA è comunque indetraibile) e servizi promiscui;
- richiede la gestione (fatturazione ex art. 36, comma 5, in base al valore normale) degli eventuali passaggi interni di beni o servizi da un'attività all'altra.

Revoca opzione per la tenuta della contabilità IVA separata

Validità
IVA

VO4 Art. 36 - comma 3 - ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 2** del rigo VO4 deve essere barrata dai contribuenti che comunicano, a decorrere dal 2015, la revoca dell'opzione.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2015 deve quindi averla esercitata prima del 2013.



Estensione della possibilità di separare la contabilità IVA nel settore immobiliare

L'art. 57 del **D.L. 1/2012**, in vigore dal 24/1/2012, ha ampliato la possibilità di adottare la contabilità IVA separata ai sensi dell'**art. 36, comma 3**, del D.P.R. 633/1972 nel settore immobiliare.

Nella **C.M. 22/E/2013 § 9** è stato precisato che, con la citata disposizione, la possibilità di separare le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati è stata simmetricamente estesa anche in relazione alle cessioni di fabbricati e che:

- in linea generale è possibile applicare la regola generale del citato art. 36, terzo comma, e separare le attività di locazione da quella di cessione di immobili in quanto le stesse sono contraddistinte da due diversi codici ATECO;
- i sub-settori ulteriormente separabili, nell'ambito di ciascun settore, sono costituiti rispettivamente:
 - (A1) dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e (A2) locazione di altri fabbricati o immobili;
 - (B1) cessioni di fabbricati abitativi esenti e (B2) cessioni di altri fabbricati abitativi o immobili
- la formulazione letterale della norma presuppone un criterio basato non solo sul regime IVA ma anche sulla categoria catastale del fabbricato e, pertanto, va osservato che i subsettori relativi di attività di cessione e locazione di altri fabbricati potranno essere costituiti non solo da operazioni imponibili, ma anche di operazioni esenti.



Si richiama l'attenzione sul fatto che non verrebbero meno, in quest'ultima ipotesi (operazioni imponibili ed esenti) **le problematiche del pro-rata** (la soluzione a tale problema sembrava dover essere risolta, giusta le previsioni dell'art. 36 comma 3, del DDL AS 958/2013 che, tuttavia, non fanno visto la luce nel D.Lgs n. 175/2014).



Separazione per attività gestione portafogli individuali

La L. 228/2012 (legge di Stabilità 2013) ha introdotto modifiche al regime IVA dei servizi di gestione dei portafogli individuali apportando modifiche all'art. 10 n. 4 e (conseguentemente) al n. 9 (concernente le relative intermediazioni). In correlazione con il nuovo regime fiscale di imponibilità previsto per i servizi relative alla gestione dei patrimoni individuali, è stato altresì modificato l'art. 36, comma 3, del D.P.R. 633/1972 concernente l'applicazione separata dell'imposta (**C.M. 12/E/2013 § 5**). La nuova formulazione dispone che possono optare per l'applicazione separata dell'imposta (c.d. separazione facoltativa) *"i soggetti che svolgono sia il servizio di gestione individuale di portafogli, ovvero prestazioni di mandato, mediazione o intermediazione relative al predetto servizio, sia attività esenti dall'imposta ai sensi dell'articolo 10, primo comma"*.

Dal 1° gennaio 2013, quindi, i soggetti interessati possono separare la contabilità IVA in due sezionali:

- l'uno per i servizi di gestione individuale di portafoglio ovvero provvigioni attive imponibili a fronte delle quali si matura, dal lato passivo, il diritto alla detrazione secondo le regole ordinarie (con l'eccezione, però, dei beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente);
- l'altro per le attività esenti a fronte delle quali non si avrà diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti correlati.

DISPENSA PER LE OPERAZIONI ESENTI

Opzione per la dispensa

Validità
IVA

VO5 Art. 36 bis - DISPENSA DAGLI ADEMPIMENTI PER LE OPERAZIONI ESENTI

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☐

La **casella 1** del rigo VO5 deve essere barrata dai contribuenti che comunicano di essersi avvalsi, a decorrere dal 2015, ai sensi dell'**art. 36-bis, comma 3**, della **dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione** relativamente alle operazioni esenti elencate dall'art. 10, fatta eccezione per quelle esenti indicate ai numeri 11, 18 e 19, e cioè per:

- le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non collocato, oppure scambiato su conti metallo, nonché le operazioni previste dall'art. 67, comma 1, lettere c-quater) e c-quinquies), del Tuir se riferite all'oro da investimento e le intermediazioni relative alle precedenti operazioni (art. 10, n. 11);
- le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto 17 maggio 2002 (art. 10, n. 18);
- le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali (art. 10, n. 19).

Si precisa che l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno **tre anni** e comporta la totale indetraibilità dell'imposta relativa agli acquisti ed importazioni.

Revoca opzione per la dispensa

Validità
IVA

VO5 Art. 36 bis - DISPENSA DAGLI ADEMPIMENTI PER LE OPERAZIONI ESENTI

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☐

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che comunicano, a decorrere dal 2015, la revoca dell'opzione.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2015 deve quindi averla esercitata prima del 2013.

EDITORIA

Opzione per la resa analitica

Validità
IVA

VO6 Art. 74 - comma 1 - EDITORIA - Applicazione dell'imposta in relazione al numero delle copie vendute

Opzione

1

Revoca

2

Nel regime dell'**editoria** l'IVA è dovuta sulla base del prezzo di vendita al pubblico in relazione al numero delle copie consegnate o spedite diminuito, a titolo forfetario, della resa. In luogo della **resa forfetizzata**, l'**art. 74, comma 1**, consente all'editore di optare per il **sistema della resa analitica**.

La **casella 1** del rigo VO6 deve essere barrata dagli editori che comunicano di aver optato dal 2015, per ciascuna testata o titolo, ovvero per ciascun numero, per il sistema di determinazione dell'IVA in base alle copie vendute.

Tale opzione, se è effettuata **per l'intera testata o titolo**, ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per **tre anni**.

Se, invece, l'opzione è effettuata **per il singolo numero**, essa è vincolante **limitatamente al numero stesso** e può essere comunicata cumulativamente per i numeri relativi all'intero anno.

Revoca opzione per la resa analitica

Validità
IVA

VO6 Art. 74 - comma 1 - EDITORIA - Applicazione dell'imposta in relazione al numero delle copie vendute

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 2** deve essere barrata dagli editori che comunicano di aver revocato a partire dal 2015 l'opzione per il sistema di determinazione dell'IVA in base alle copie vendute con riferimento a ciascuna testata o titolo.

A seguito dell'art. 1, comma 1, lettera g), del D.L. 56 del 1998, è stata ripristinata la possibilità di avvalersi del sistema di determinazione dell'imposta con l'applicazione della detrazione a titolo di forfetizzazione della resa per i beni ceduti unitamente ai prodotti editoriali che, integrando il contenuto dei libri, giornali e periodici, siano ad essi funzionalmente connessi e tale connessione risulti da dichiarazione sostitutiva presentata dall'editore prima della commercializzazione.



Per approfondimenti sul regime IVA dell'editoria si rinvia alla seguente documentazione:

C.M. 23/E del 24/7/2014;

C.M. 328/E del 24/12/1997;

C.M. 209/E del 27/8/1998;

Art. 1, comma 1, lettera g), del D.Lgs. 56 del 1998;

Art. 6, comma 7, lettera a), della L. 133 del 1999;

Art. 52, comma 75, della L. 448 del 2001.

ATTIVITÀ DI INTRATTENIMENTO

Intrattenimento: opzione per il regime ordinario

Validità
IVA

VO7 Art. 74 - comma 6 – INTRATTENIMENTI E GIOCHI - Applicazione del regime ordinario IVA

Opzione

1 ☒

Revoca

2 ☐

Per le **attività di intrattenimento e giochi** e per le altre attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. 642/1972 l'IVA detraibile è determinata nella **misura forfettaria del 50%**. Il contribuente può optare, ai sensi dell'**art 74, comma 6**, per il **regime ordinario** di determinazione dell'imposta.

La **casella 1** del rigo VO7 deve essere barrata dagli esercenti che comunicano di aver optato dall'anno 2015 per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Tale opzione è vincolante finché non è revocata ed è soggetta al vincolo minimo di **cinque anni**, decorrenti dal primo gennaio dell'anno in cui la scelta è operata.



L'opzione va comunicata anche alla SIAE, prima, però, dell'inizio dell'anno solare nel quale si intende applicare il regime ordinario.

Intrattenimento: revoca opzione per il regime ordinario

Validità
IVA

VO7 Art. 74 - comma 6 – INTRATTENIMENTI E GIOCHI - Applicazione del regime ordinario IVA

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☒

La **casella 2** deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione in precedenza esercitata.



La revoca non può essere esercitata prima di 5 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2015 deve quindi averla esercitata prima del 2011.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Acquisti intra non soggetti: opzione per applicare l'IVA in Italia

Validità
IVA

VO8 ACQUISTI INTRACOMUNITARI - (art. 38, comma 6, d.l. n. 331/1993)

Opzione

1 ☒

Revoca

2 ☐

Non costituiscono acquisti intracomunitari gli acquisti di beni (diversi dai mezzi di trasporto e quelli soggetti ad accisa) effettuati dai seguenti soggetti indicati nell'articolo 38, comma quinto, lettera c), del D.L. 331 del 1993, che hanno effettuato nel 2014 (anno precedente) acquisti intracomunitari (anche tramite cataloghi, per corrispondenza e simili) non superiori a 10.000 euro:

- **contribuenti che effettuano operazioni esenti** che comportano la totale indetraibilità dell'IVA sugli acquisti;

- **produttori agricoli** fruitori del **regime speciale** di cui all'art. 34;
 - **enti**, organizzazioni ed altri organismi, non commerciali, non soggetti passivi d'imposta.
- Ai sensi dell'**art. 38, comma 6**, del D.L. 331/1993 tali soggetti possono optare per l'applicazione dell'IVA in Italia. La **casella 1** deve essere barrata dai soggetti che comunicano di aver esercitato tale opzione, a decorrere dal 2015.



L'opzione può essere effettuata solo se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari, anche per cataloghi, per corrispondenza e simili, effettuati nel 2014, non ha superato 10.000 euro.

L'opzione ha effetto a decorrere dall'anno nel corso del quale è esercitata ed è valida fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del **biennio successivo** all'anno nel corso del quale è esercitata, sempreché ne permangano i presupposti.

Acquisti intra non soggetti: revoca opzione per applicare l'IVA in Italia

Validità
IVA

VO8 ACQUISTI INTRACOMUNITARI - (art. 38, comma 6, d.l. n. 331/1993)

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendano comunicare la revoca dell'opzione esercitata in precedenza.

BENI USATI IN REGIME DEL MARGINE ART. 36 D.L. 41/1995

Il **regime del margine** di cui all'art. 36 e seguenti del D.L. 41/1995 riguarda i beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione indicati nella tabella allegata al decreto. Il funzionamento del regime avviene, a seconda dei casi, con il metodo ordinario (o analitico), globale o forfettario. Il comma 6 e il comma 3 dell'art. 36 consentono, rispettivamente, di optare per l'**abbandono del metodo globale** (metodo naturale per il commercio abituale di taluni beni usati) o degli **altri metodi** ai fini dell'adozione del **regime IVA ordinario**. Il comma 2 prevede altresì di optare per l'applicazione del regime del margine anche alle cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione importati oppure di oggetti d'arte acquistati dagli autori. Tali opzioni vanno indicate nel **rigo VO9**.



Per maggiori indicazioni sul funzionamento dei metodi analitico, globale e forfettario, si rinvia al capitolo dedicato al quadro VE.

Oggetti d'arte, d'antiquariato o collezione importati e oggetti d'arte acquistati dall'autore: opzione per applicazione del metodo ordinario (o analitico) del margine per la cessione dei suddetti beni

Validità
IVA

VO9	CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni	comma 2	comma 3	comma 6	Revoche	comma 2	comma 6
			1 ☐	2 ☐	3 ☐		4 ☐	5 ☐

La **casella 1** del rigo VO9 deve essere barrata se il contribuente ha esercitato l'opzione, a decorrere dal 2015, per l'applicazione del metodo ordinario (o analitico) del margine, in luogo di quello forfettario, anche per le cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione importati e per la rivendita di oggetti d'arte acquistati dall'autore (o dai suoi eredi o legatari), ai sensi dell'**art. 36, comma 2**. Tale opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e, comunque, almeno fino al compimento del **biennio successivo** all'anno nel corso del quale è esercitata.

Oggetti d'arte, d'antiquariato o collezione importati e oggetti d'arte acquistati dall'autore: revoca opzione per applicazione del metodo ordinario (o analitico) del margine

Validità
IVA

VO9	CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni	comma 2	comma 3	comma 6	Revoche	comma 2	comma 6
			1 ☐	2 ☐	3 ☐		4 ☐	5 ☐

La **casella 4** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca della predetta opzione, laddove sia trascorso il triennio di vincolo.

Applicazione del regime ordinario IVA in luogo del margine

Validità
IVA

VO9	CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni	comma 2	comma 3	comma 6	Revoche	comma 2	comma 6
			1 ☐	2 ☐	3 ☐		4 ☐	5 ☐

La **casella 2** del rigo VO9 deve essere barrata dai contribuenti che devono comunicare di aver applicato nel 2015 il regime ordinario dell'IVA, per una o più operazioni rientranti (naturalmente) nel regime speciale del margine.

L'applicazione per talune cessioni dell'imposta nei modi ordinari ai sensi **dell'art. 36, comma 3**, del D.L. 41/1995, consente la detrazione dell'imposta afferente gli acquisti solo con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione assoggettata al regime ordinario e previa annotazione nel registro previsto dall'art. 25.



Si rinvia, a quest'ultimo riguardo, a quanto indicato nel capitolo dedicato al quadro VE in merito alla "correlazione con altri righi e quadri" delle operazioni nel regime del margine.

Opzione per il passaggio dal metodo globale a quello ordinario (o analitico)

Validità
IVA

VO9	CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni	comma 2	comma 3	comma 6	Revoche	comma 2	comma 6
			1 ☐	2 ☐	3 ☐		4 ☐	5 ☐

QUADRO VO – OPZIONI

Sezione 1 - Opzioni, rinunce e revoche ad effetti solo IVA

La **casella 3** del rigo VO9 deve essere barrata se il contribuente ha optato, ai sensi dell'**art. 36, comma 6**, del D.L. 41/1995, dal 2015, per il passaggio dal metodo globale di determinazione del margine al metodo ordinario (o analitico) previsto dal citato art. 36, primo comma.

Anche tale opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e, comunque, almeno fino al compimento del **biennio successivo** all'anno nel corso del quale è esercitata.

Revoca opzione per il passaggio dal metodo globale a quello ordinario (o analitico)

Validità
IVA

VO9	CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni	comma 2 1	comma 3 2	comma 6 3	Revoche	comma 2 4	comma 6 5
------------	---	---------	--------------	--------------	--------------	---------	--------------	--------------

La **casella 5** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca della predetta opzione, laddove sia trascorso il triennio di vincolo.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (VENDITE A DISTANZA)

Validità
IVA

VO10	CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	Opzioni	BE 1	DE 2	DK 3	EL 4	ES 5	FR 6	GB 7	IE 8	LU 9	NL 10	PT 11	SM 12	AT 13	FI 14	SE 15
VO11		Revoche	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		

Nel contesto delle cessioni operate nei confronti di **cessionari comunitari "privati"**, sono considerate "vendite a distanza" non solo le vendite in base a cataloghi, per corrispondenza e simili bensì, più in generale, come precisato dall'art.11-quater del D.L. 35/2005: *"le cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto"*.

Quando viene superata la soglia di euro 100.000 contenuta **nell'art. 41, comma 1, lett. b del D.L. 331/1993** oppure le minori soglie previste nei singoli Stati membri il cedente, anziché addebitare l'IVA italiana, deve nominare un rappresentante fiscale (o identificarsi direttamente) nel Paese di destinazione ed assolvere l'imposta in quel Paese. Il citato art. 41 consente ai contribuenti di optare per l'applicazione dell'IVA nello Stato membro del cessionario a prescindere dal superamento delle citate soglie.

Vendite a distanza: opzione per applicazione dell'IVA nello Stato di destinazione

Validità
IVA

VO10	CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	Opzioni	BE 1	DE 2	DK 3	EL 4	ES 5	FR 6	GB 7	IE 8	LU 9	NL 10	PT 11	SM 12	AT 13	FI 14	SE 15
VO11		Revoche	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		

Nel rigo **VO10**, i contribuenti che nell'anno precedente hanno effettuato cessioni intracomunitarie a distanza "sotto soglia" barrano la casellina corrispondente allo Stato membro (le sigle corrispondono al codice ISO) se, a partire dal 2015, hanno esercitato l'opzione per l'applicazione dell'IVA nello Stato comunitario di destinazione dei beni.



Vendite a distanza verso San Marino

L'art. 20, secondo comma, del D.M. 24 dicembre 1993, che disciplina i rapporti di scambio tra la Repubblica Italiana e la Repubblica di San Marino, prevede, per l'applicazione dell'IVA in detto Stato, una analoga opzione da parte degli operatori nazionali che effettuano le suddette cessioni nei confronti di privati residenti a San Marino (vedi casella 12).

Le suddette opzioni hanno effetto a partire dal 2015 e sono valide fino a quando non siano revocate e, in ogni caso, fino al compimento del **biennio successivo**.

Vendite a distanza: revoca opzione per applicazione dell'IVA nello Stato di destinazione

Validità IVA	VO10 CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	Opzioni																																																																																							
		<table border="1"> <tr> <td>BE</td><td>DE</td><td>DK</td><td>EL</td><td>ES</td><td>FR</td><td>GB</td><td>IE</td><td>LU</td><td>NL</td><td>PT</td><td>SM</td><td>AT</td><td>FI</td><td>SE</td> </tr> <tr> <td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td><td>10</td><td>11</td><td>12</td><td>13</td><td>14</td><td>15</td> </tr> <tr> <td>CY</td><td>EE</td><td>LV</td><td>LT</td><td>MT</td><td>PL</td><td>CZ</td><td>SK</td><td>SI</td><td>HU</td><td>BG</td><td>RO</td><td>HR</td><td></td><td></td> </tr> <tr> <td>16</td><td>17</td><td>18</td><td>19</td><td>20</td><td>21</td><td>22</td><td>23</td><td>24</td><td>25</td><td>26</td><td>27</td><td>28</td><td></td><td></td> </tr> </table>																												BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		
		BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE																																																																									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15																																																																									
CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR																																																																													
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28																																																																													
Revoche																																																																																									
	VO11	<table border="1"> <tr> <td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td><td>10</td><td>11</td><td>12</td><td>13</td><td>14</td><td>15</td> </tr> <tr> <td>16</td><td>17</td><td>18</td><td>19</td><td>20</td><td>21</td><td>22</td><td>23</td><td>24</td><td>25</td><td>26</td><td>27</td><td></td><td></td><td></td> </tr> </table>																												1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27																																	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15																																																																											
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27																																																																														

Le caselle indicate al **rigo VO11** vanno barrate dai contribuenti che a partire dal 2015 intendono comunicare la revoca dell'opzione precedentemente richiesta, trascorso il periodo di vincolo triennale.

CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI

L'art. 1, comma 3, del D.P.R. 100/1998 prevede la possibilità, per i contribuenti con liquidazione mensile che affidano la tenuta della contabilità a terzi (professionisti, ced,...), di effettuare il versamento posticipato al giorno 16 del secondo mese successivo a quello dell'annotazione (vedi C.M. 29/E del 10 giugno 1991).

Opzione per il versamento differito al secondo mese

Validità IVA	VO12 CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI (art. 1, comma 3, d.P.R. n. 100/1998)	Opzione		Revoca	
		1		2	

La **casella 1** del rigo VO12 deve essere barrata dai contribuenti che hanno esercitato nel 2015 l'opzione prevista dal citato **art.1, comma 3, del D.P.R. 100/1998**.

Per le particolari modalità di calcolo ai fini delle liquidazioni periodiche IVA e per la compilazione del quadro VH in tali ipotesi, si veda la seguente tabella.

QUADRO VO – OPZIONI

Sezione 1 - Opzioni, rinunce e revoche ad effetti solo IVA

Anno 2015	Codice tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2014; in caso di inizio attività gennaio 2015
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2015
VH3	6003	16 aprile	febbraio 2015
VH4	6004	16 maggio	marzo 2015
VH5	6005	16 giugno	aprile 2015
VH6	6006	16 luglio	maggio 2015
VH7	6007	16 agosto	giugno 2015
VH8	6008	16 settembre	luglio 2015
VH9	6009	16 ottobre	agosto 2015
VH10	6010	16 novembre	settembre 2015
VH11	6011	16 dicembre	ottobre 2015
VH12	6012	16 gennaio	novembre 2015

Anno 2015	Codice tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2015
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2016
...	...	...	...

Si pone in evidenza che l'opzione in questione ha la **durata minima di un anno** solare e resta valida fino a revoca.

Revoca opzione per il versamento differito al secondo meseValidità
IVA**VO12** CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI
(art. 1, comma 3, d.P.R. n. 100/1998)

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca, con effetto 2015, dell'opzione precedentemente esercitata.

APPLICAZIONE DELL'IVA ALLE CESSIONI DI ORO DA INVESTIMENTOValidità
IVA**VO13** Art. 10 - n. 11 - APPLICAZIONE DELL'IVA
ALLE CESSIONI DI ORO DA INVESTIMENTO

singole operazioni

Cedente

Opzioni

1

2

tutte le operazioni

Revoca

3

singole operazioni

Intermediario

Opzione

4

Il **rigo VO13** è riservato ai soggetti che producono o commercializzano **oro da investimento** ovvero trasformano oro in oro da investimento e che comunicano di aver optato per l'applicazione dell'IVA sulle cessioni di oro da investimento in luogo dell'esenzione prevista dall'art. 10 n. 11. I soggetti che producono, trasformano o commercializzano oro da investimento possono esercitare l'opzione:

- in relazione alle singole operazioni, ovviamente senza vincolo triennale, barrando la **casella 1** del presente rigo;

- per tutte le operazioni relative al commercio di oro da investimento barrando la **casella 2**. Quest'ultima opzione vincola il contribuente per almeno un triennio ed è valida fino a revoca, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 442/1997.

La **casella 3** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione di cui alla casella 2.

Se il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta, analoga opzione relativamente alla singola operazione può essere effettuata dall'intermediario, barrando la **casella 4**.

APPLICAZIONE DEL REGIME ORDINARIO DELL'IVA PER SPETTACOLI VIAGGIANTI E CONTRIBUENTI MINORI

Validità
IVA

VO14 Art. 74 quater - comma 5 - APPLICAZIONE DEL REGIME ORDINARIO IVA PER SPETTACOLI VIAGGIANTI E CONTRIBUENTI MINORI

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 1** del rigo VO14 deve essere barrata dai soggetti che effettuano **spettacoli viaggianti** nonché da quelli che svolgono le **altre attività di spettacolo** indicate nella tabella C allegata al D.P.R. 633/1972 che hanno realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro e che comunicano di aver optato dall'anno 2015 per l'applicazione dell'**imposta nei modi ordinari** come ammesso dall'**art. 74-quater, comma 5**.

Tale opzione è vincolante finché non è revocata ed è soggetta al **vincolo minimo di un quinquennio**, decorrente dal primo gennaio dell'anno in cui la scelta è operata.

Si ricorda che il regime agevolativo cessa di avere applicazione a decorrere dall'anno solare successivo a quello in cui si è verificato il superamento del limite di 25.822,84 euro.

La **casella 2** deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione.

REGIME IVA DI CASSA (CASH ACCOUNTING) ART. 32-BIS D.L. 83/2012

Validità
IVA

VO15 REGIME IVA PER CASSA (art. 32-bis d.l. n. 83/2012)

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 1** del rigo VO15 deve essere barrata dai soggetti che, sulla base del **comportamento conclusivo**, hanno optato con effetto dal 2015 per il nuovo regime dell'**IVA per cassa** introdotto dall'art. 32-bis del D.L. 83/2012.



L'opzione vincola il contribuente per almeno un triennio (salvo uscita per superamento del volume d'affari di 2.000.000 euro) e di anno in anno, salvo revoca.

La **casella 2 (di nuova istituzione nel modello di quest'anno)** va barrata per segnalare la revoca dell'opzione precedentemente esercitata. La casella va barrata per il 2015 da parte dei soggetti che avevano optato nel (dicembre) 2012 (primo anno di applicazione del regime).



Provvedimento AdE 21/11/2012

Nel caso di dimenticanza della segnalazione nel quadro VO, vale la comunicazione fatta con dichiarazione tardiva entro 90 giorni e quella eseguita nei termini per la “remissione in bonis” ai sensi dell’art. 2, comma 7, del D.L. 16/2012, ferma restando la sanzione per il ritardo.

SEZIONE 2 - OPZIONI E REVOCHE AD EFFETTI SOLO REDDITUALI

REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI

Validità
IIDD

VO20 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI
(art. 18, comma 6, d.P.R. n. 600/1973)

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 1** del rigo VO20 deve essere barrata dai soggetti di cui all’art. 13 comma 1 lett. b) e c) del D.P.R. 600/1973 (società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società di armamento, società di fatto che svolgono attività commerciale, persone fisiche che esercitano imprese commerciali) che, avendo conseguito nell’anno 2014 ricavi per un ammontare non superiore ai limiti previsti dall’**art. 18 comma 6 del D.P.R. 600/1973**, avrebbero potuto adottare nel 2015 la contabilità semplificata, ma hanno invece **optato per la tenuta della contabilità ordinaria**.

“Limite volume di ricavi”	
TIPO ATTIVITÀ D’IMPRESA	LIMITE VOLUME RICAVI PER ACCESSO CONTABILITÀ SEMPLIFICATA
Attività di servizi	• fino a 400.000 euro
Altre attività	• fino a 700.000 euro
Attività mista	• con distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento al limite corrispondente all’attività prevalente
	• senza distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento a 700.000 euro



Ai sensi dell’art. 20 del D.P.R. 600/1973, le disposizioni dell’art. 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli **enti non commerciali** (soggetti Ires che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali).



Le società di capitali (Spa, Sapa, Srl, ecc) sono sempre per obbligo di legge tenute alla **contabilità ordinaria** e quindi non devono barrare alcuna opzione.

L'opzione, trattandosi di un regime contabile, ha la **durata minima di un anno** e resta valida fino a revoca.

Validità
IID

VO20 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI
(art. 18, comma 6, d.P.R. n. 600/1973)

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☒

La **casella 2** deve essere barrata dalle suddette imprese minori che intendono comunicare la revoca dell'opzione esercitata.

REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

Validità
IID

VO21 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI
(art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☐

Il regime naturale per i **professionisti** è quello **semplificato** a prescindere dal volume di compensi.

La **casella 1** del rigo VO21 deve essere barrata dagli esercenti arti o professioni (art. 53 Tuir) che hanno esercitato l'opzione per il 2015 per il regime di contabilità ordinaria, ai sensi **dell'art. 3, comma 2, D.P.R. 695/1996**.

L'opzione, trattandosi di regime contabile, ha la **durata minima di un anno** e resta valida fino a revoca.

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE

Validità
IID

VO22 DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE
(art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☐

La **casella 1** del rigo VO22 deve essere barrata dai contribuenti che si sono avvalsi della facoltà di determinare il **reddito nei modi ordinari** in relazione alle **altre attività agricole**. L'opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un **triennio**.

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE E PER LE SOCIETÀ COSTITUITE DA IMPRENDITORI AGRICOLI

L'art.1, **comma 1093**, della L. 296/2006 (Finanziaria 2007), per le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 99/2004, aveva introdotto la possibilità di optare per la determinazione del reddito ai sensi dell'art. 32 del Tuir (in luogo delle regole del bilancio).

L'art. 1, **comma 1094**, della citata L. 296/2006 aveva altresì concesso alle società di persone e alle società a responsabilità limitate costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività di-

rette a manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, di determinare il reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%

La **legge di stabilità 2013** (L. 288/2012 art. 1 commi 513 e 514) ha:

- **abrogato, dal 2013**, la possibilità di esercitare l'opzione per il regime agevolato di determinazione del reddito ai sensi dei citati commi 1093 e 1094,
- ferma restando la **possibilità** (C.M.12/E/2013 § 3) per le società già in attività nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 1/12/2013 **di proseguire applicando la determinazione catastale del reddito fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014.**

La **legge di stabilità 2014** (L. 147/2013 art. 1 comma 36) ha ripristinato, con efficacia dal 2014, i citati commi 1093 e 1094.

Da quanto sopra consegue che:

1. le società agricole in attività almeno dall'anno 2012 hanno potuto continuare a dichiarare il reddito agrario per tutti i periodi di imposta senza soluzione di continuità;
2. le società agricole che hanno **iniziato l'attività dal 1° gennaio 2013** (ovvero con il primo periodo d'imposta in corso a tale data), **per il primo esercizio hanno dovuto determinare il reddito in base al bilancio**, mentre possono esercitare l'opzione per il reddito agrario dal periodo di imposta successivo ovvero dal 1° gennaio 2014.

Determinazione del reddito agrario per le società agricole

Validità
IIDD

VO23 DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE
(art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)

Opzione

1

Revoca

2

Per i motivi evidenziati, dal modello IVA 2015 (del 2014) nel rigo VO23 è stata ripristinata la **casella 1** "opzione". L'opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un triennio.

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione.

Determinazione del reddito per le società costituite da imprenditori agricoli

Validità
IIDD

VO24 DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITuite DA IMPRENDITORI AGRICOLI
(art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)

Opzione

1

Revoca

2

Per i motivi retro evidenziati, dal modello IVA 2015 (del 2014) nel rigo VO24, è stata ripristinata la **casella 1** "opzione". L'opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un triennio.

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione.

Determinazione del reddito nei modi ordinari per le attività agricole connesse

Validità
IIDD

VO25 DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE
(art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266)

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 1** del rigo VO25 deve essere barrata dai contribuenti che si sono avvalsi della facoltà di determinare il reddito nei modi ordinari in relazione alle attività agricole connesse (**art. 1, comma 423, L. 266/2005**).

L'opzione è vincolante per un **triennio** ed è valida fino a revoca.

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione.

SEZIONE 3 - OPZIONI E REVOCHE AI FINI IVA E REDDITUALI

APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI PREVISTE DALLA L. 398/1991

Validità IVA e IID	VO30 APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi	Opzione ☐ 1 ☐	Revoca ☐ 2 ☐
-----------------------	---	---	--

La **casella 1** del rigo VO30 deve essere barrata da tutti i soggetti che intendono comunicare l'opzione effettuata, a decorrere dall'anno 2015, per la determinazione forfetaria dell'IVA e del reddito ai sensi dell'art. 2, commi 3 e 5, della citata L. 398/1991.

L'opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un **quinquennio**.

I soggetti che possono effettuare tale opzione sono:

- le società, ivi comprese le società cooperative e le associazioni sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 commi da 17 a 18-ter, della L. 289/2002;
- le associazioni senza scopo di lucro e le associazioni pro-loco alle quali è stato esteso dall'art. 9-bis della L. 66/1992 il regime tributario recato dalla L. 398/1991;
- le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fine di lucro alle quali l'art. 2, comma 31 della L. 350/2003 ha esteso la L. 398/1991.

La **casella 2** deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione.

ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA

Validità IVA e IID	VO31 ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione ☐ 1 ☐	Revoca ☐ 2 ☐
-----------------------	---	---	--

La **casella 1** del rigo VO31 deve essere barrata esclusivamente dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore dell'agricoltura, le quali comunicano di aver applicato, nel 2015, la determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari ai sensi dell'**art. 78, comma 8, della L. 413/1991**, come modificato dall'art. 62, comma 1, lett. a) del D.L. 331/1993.

Per le menzionate associazioni, relativamente all'attività di assistenza fiscale resa agli associati, il citato ottavo comma dell'articolo 78 ha previsto, in particolare, che l'IVA venga determinata in modo forfetario riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari ad un terzo del suo ammontare a titolo di detrazione forfetaria dell'IVA afferente gli acquisti e le importazioni.

Le suddette associazioni possono, però, determinare l'IVA ed il reddito nei modi ordinari ed in tale ipotesi devono barrare la casella 1 per comunicare tale scelta. L'opzione in parola ha effetto fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno un triennio.

La **casella 2** deve essere barrata dalle suddette associazioni che intendono comunicare la revoca dell'opzione.

AGRITURISMO

Validità
IVA e IID

VO32 AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)

Opzione

1

Revoca

2

La **casella 1** del rigo VO32 deve essere barrata dai soggetti che esercitano attività di agriturismo, di cui alla L. 96/2006, che hanno optato a partire dall'anno 2015 per la detrazione dell'IVA e per la determinazione del reddito nei modi ordinari e comunicano pertanto di non essersi avvalsi della determinazione forfetaria dell'imposta prevista dall'**art. 5, della L. 413/1991**. L'opzione è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca.

La **casella 2** deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione.

SOGGETTI CHE RINUNCIANO AL REGIME FORFETARIO

Validità
IVA e IID

VO33 REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI
Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)

Opzione

1

Il **rigo VO33** accogliere l'opzione dei soggetti con i requisiti del nuovo regime forfetario di cui all'art. 2 co.54-89 della L. 190/2014 che scelgono di non avvalersi di tale regime agevolato. In particolare casella 1 va barrata dai soggetti che, dal 2015 hanno deciso di determinare l'IVA e reddito nei modi ordinari in luogo del citato regime forfetario.



Si ritiene che la barratura di tale casella non segnali anche l'eventuale opzione, sempre dal 2015, per la tenuta della contabilità ordinaria per le imprese minori o dei professionisti; in tali casi andrà quindi barrata rispettivamente anche la casella VO20 o VO21. Analogo discorso per il contribuente che ha altresì adottato il cash accounting e che dovrà pertanto barrare anche la casella VO15.

NUOVE PARTITE IVA 2015 CON APPLICAZIONE DEL REGIME FISCALE AGEVOLATO (MINIMI)

Validità
IVA e IID

VO34 REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ
(art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)

Opzione

1

Il **rigo VO34** riguarda i soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2015 e che, avendone i requisiti, hanno sfruttato la finestra riaperta nel 2015 *dall'art. 10, co.12-undecies, D.L.192/2014* convertito, con modificazioni, dalla L. 11/2015 per adottare il (soppresso) regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, comma 1-2, del D.L. 98/2011. Più nel dettaglio si ritiene che la casella del citato rigo debba essere compilata (solo) dai soggetti che al momento dell'apertura della partita IVA non avevano (fin da subito) adottato il regime di vantaggio poiché il regime risulta abrogato dalla legge di Stabilità 2015. Considerata la finestra riaperta per le (sole) nuove attività 2015, con la **R.M. 67/E del 23/7/2015** l'Agenzia ha dato la possibilità ai soggetti che non avevano potuto cogliere tale opportunità (ad esempio chi aveva aperto la partita IVA i primi giorni dell'anno) di:

- rettificare le fatture già emesse (con recupero IVA) entro 30 gg dall’emanazione della circolare o nella prima liquidazione successiva;
- evidenziare tale opzione nel rigo in analisi allegando il quadro VO al modello Unico 2016 (considerato che il soggetti in regime di vantaggio non sono tenuti a presentare la dichiarazione annuale IVA).

Si evidenzia che per le partite IVA aperte dal 4/6/2016 la nuova modulistica **AA9/12** (in vigore dalla data citata) consentiva, invece, di segnalare direttamente la sussistenza dei requisiti del regime di vantaggio nella casella “regime fiscale agevolato”, utilizzando il codice 1 “Regime fiscale di vantaggio di cui al D.L. 98/2011”.

Regimi fiscali agevolati	Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)		1	Regime fiscale di vantaggio
Attività di commercio elettronico	INDIRIZZO DEL SITO WEB			PROPRIO ☐ OSPITANTE ☐
	INTERNET SERVICE PROVIDER			CESSAZIONE ☒

Quest’ultimi soggetti, quindi, non hanno la necessità di compilare il rigo VO34 e allegare il quadro VO al modello Unico, avendo già comunicato l’accesso al regime agevolato direttamente in sede di apertura della partita IVA.

SEZIONI 4 E 5 - ALTRE OPZIONI

APPLICAZIONE DELL’IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI NEI MODI ORDINARI ART. 4 D.P.R. 544/1999

Validità imposta intrattenimenti	VO40 APPLICAZIONE IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI NEI MODI ORDINARI (art. 4, d.P.R. n. 544/1999)	Opzione ☒ 1 ☐	Revoca ☐ 2 ☐
--	--	--	--

La **casella 1** del rigo VO40 deve essere barrata dai soggetti che comunicano di aver determinato dal 2015 la base imponibile dell’imposta sugli intrattenimenti nei modi ordinari.

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell’opzione precedentemente esercitata.

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP DA PARTE DEI SOGGETTI PUBBLICI CHE ESERCITANO ANCHE ATTIVITÀ COMMERCIALI

Validità ai fini Irap	VO50 DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP DA PARTE DEI SOGGETTI PUBBLICI CHE ESERCITANO ANCHE ATTIVITÀ COMMERCIALI (art.10-bis, comma 2, d.lgs. n. 446/1997 e successive modificazioni)	Opzione ☒ 1 ☐	Revoca ☐ 2 ☐
--------------------------	---	--	--

La **casella 1** del rigo VO50 deve essere barrata dai soggetti pubblici di cui all’art. 3, comma1, lettera e-bis),

del D.Lgs. 446/1997 che hanno optato ai sensi dell'**art. 10-bis, comma 2**, per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP con i criteri previsti dall'art. 5 (si vedano la circolare n. 148/E/2000 e circolare n. 234/E/2000).

La **casella 2** deve essere barrata dai contribuenti che intendono comunicare la revoca dell'opzione precedentemente esercitata.

ALTRE OPZIONI NON GESTITE NEL QUADRO VO

Non vanno gestite tramite il quadro VO le opzioni di seguito evidenziate.

Adozione IVA di gruppo

L'opzione per l'adozione dell'**IVA di gruppo** disciplinata dall'art. 73 e dal D.M.13/12/1979 **non** si perfeziona con il comportamento concludente delle società partecipanti, ma è necessario presentare il **modello IVA 26 entro il 16 febbraio** dell'anno nel quale inizia la liquidazione di gruppo.



Dal 2011 (Prov. n. 171422 del 6/12/2010) il modello va presentato, nei medesimi termini, in **modalità telematica**.

Per maggiori approfondimenti si rinvia a quanto indicato nel capitolo dedicato alla liquidazione IVA di gruppo.



Remissione in bonis

Va segnalato che il nuovo istituto della c.d. "**remissione in bonis**", disciplinato dall'art. 2 del D.L. 16/2012, consente comunque l'accesso alla citata liquidazione di gruppo (come confermato nella C.M. 38/E/2012) "sanando" la mancata presentazione del modello laddove:

- a) vi siano i requisiti sostanziali;
- b) venga effettuata la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile (ad esempio 30 settembre 2016 per la mancata presentazione del modello 26 entro il 16/2/2016);
- c) venga contestualmente versata la sanzione di **250** euro (importo adeguato alla revisione delle misure sanzionatorie in vigore dal 2016), senza fruire della compensazione con crediti in F24 utilizzando il codice tributo 8114 istituito con la R.M. 46/E/2012.

Regime forfettario

Soggetto che apre la partita IVA. Non transita per il quadro VO, bensì tramite la barratura dell'apposita casella presente nel modello AA9/12¹ di inizio attività (richiesta partita IVA), la segnalazione della presenza dei requisiti e opzioni per il **regime forfettario** di cui all'art. 1, co.54-89, della legge n. 190/2014.

Regimi fiscali agevolati	Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)		2	Regime forfettario
Attività di commercio elettronico	INDIRIZZO DEL SITO WEB		PROPRIO	OSPITANTE
	INTERNET SERVICE PROVIDER		CESSIONE	
				C

Soggetto che ha già partita IVA attiva. Il contribuente già titolare di partita IVA che, avendone i requisiti, applica il regime forfettario lo fa automaticamente senza dover esercitare opzioni, trattandosi di un regime naturale (C.M. 6/E/2015 §9.2).

Volontà di eseguire operazioni intracomunitarie (partita IVA nel Vies)

L'art. 27 del D.L. 78/2010, implementando le disposizioni contenute nell'art. 35 del D.P.R. 633/1972, prevede misure volte a contrastare sul sorgere (anche al momento di rilascio della partita IVA) fenomeni di frode IVA legati allo svolgimento di operazioni intracomunitarie. Come evidenziato nella relazione al decreto, *“la norma in commento ha l'obiettivo di regolare in sede di registrazione ai fini IVA, in linea con le sollecitazioni espresse dalla Commissione europea in materia di contrasto alle frodi, la facoltà di effettuare operazioni intracomunitarie attraverso un regime di autorizzazione a cura degli Uffici dell'Agenzia delle entrate”*. Le disposizioni attuative sono state definite dall'Agenzia delle Entrate con i Provvedimenti n. 188376 e n. 188381 del 29/12/2010 e, a seguito delle semplificazioni introdotte dall'art. 20 del D.Lgs. n. 175/2014 (decreto semplificazioni), con il Provvedimento n. 159941 del 15/12/2014. A seguito delle citate disposizioni l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie (tanto cessioni/acquisti di beni quanto di servizi) va manifestata:

- in sede di richiesta della partita IVA compilando il campo “operazioni intracomunitarie” nel quadro I nei modelli AA;

QUADRO I ALTRE INFORMAZIONI IN SEDE DI INIZIO ATTIVITÀ	INDIRIZZO DI POSTA ELETTRONICA		TELEFONO prefisso numero		FAX prefisso numero	
	SITO WEB					
	TITOLARITÀ DELL'IMMOBILE	TIPO DI CATASTO	SEZIONE	FOGLIO	PARTICELLA	SUBALTERNO
	ESTREMI REGISTRAZIONE CONTRATTO DI LOCAZIONE O DI COMODATO (v. istruzioni)					
Dati relativi all'immobile destinato all'esercizio dell'attività	VOLUME ACQUISTI PRESUNTO		OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE		VOLUME CESSIONI PRESUNTO	
	TIPOLOGIA DELLA CLIENTELA		LUOGO DI ESERCIZIO APERTO AL PUBBLICO		INVESTIMENTI INIZIALI	
	euro		euro		euro	
Dati relativi all'attività esercitata	euro		euro		oltre euro	
	0 – 5.000		5.001 – 50.000		50.001 – 200.000	
	euro		euro		oltre euro	
	0 – 5.000		5.001 – 50.000		50.001 – 200.000	

¹ Con comunicato stampa del 31/12/2014 l'Agenzia aveva precisato che fino all'approvazione e pubblicazione del modello aggiornato della dichiarazione di inizio attività (aggiornamento avvenuto con il modello AA9/12 operativo dal 4/6/2015), per usufruire del nuovo regime semplificato bastava barrare la casella prevista per l'adesione al precedente “Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, previsto dall'art 27, commi 1 e 2 del Dl n. 98/2011”.

- in mancanza di dichiarazione di volontà espressa in sede di apertura della partita IVA, tramite successiva istanza all'Agenzia delle Entrate.

A seguito delle novità introdotte dal citato decreto semplificazioni, dal 15/12/2015, l'iscrizione nel VIES avviene in modo contestuale (non più quindi trascorsi 30 giorni), su richiesta, al momento dell'attribuzione della partita IVA o, se la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie è manifestata successivamente, al momento in cui tale volontà viene espressa. In quest'ultimo caso, la C.M. 31/E/2014 § 13, precisa che *“per i soggetti già titolari di Partita IVA, la richiesta di inclusione nella banca dati VIES potrà avvenire **esclusivamente in modalità telematica**, tramite i servizi on line disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate, e l'inclusione nella stessa banca dati avrà effetto immediato”*. È da ritenersi, quindi, superato modulo cartaceo (fac simile 2) allegato alla C.M. 39/E/2011.

L'inserimento della posizione nel VIES può essere agevolmente verificato direttamente tramite il sito internet dell'Agenzia delle Entrate.



Conseguenze dell'effettuazione di operazioni attive intracomunitarie in mancanza di inserimento nel VIES

Si richiama l'attenzione sul fatto che, sulla base di quanto precisato dall'Agenzia nella C.M. 39/E/2011, il mancato inserimento dell'operatore nazionale nel VIES comporta la **“dequalificazione” ad operazione interna** (ad esempio applicazione dell'IVA nazionale) della cessione o del servizio intracomunitario, ancorché vi siano tutti gli altri requisiti (a partire dalla regolare iscrizione nel VIES della controparte e, per le cessioni di beni, l'uscita dal territorio nazionale).



Effettuazione di acquisti intracomunitari in mancanza di inserimento nel VIES

Nella C.M. 39/E/2011 l'Agenzia non si è espressa in modo inequivocabile sul comportamento che deve tenere il contribuente nazionale non inserito nel VIES che effettua acquisti intracomunitari subendo l'addebito dell'IVA del paese del proprio fornitore Comunitario e cioè se debba applicare comunque l'IVA in reverse charge nel nostro Paese (e presentare l'Intrastat). Nella citata circolare, tuttavia, era stato precisato che anche contribuenti di minori dimensione quali i contribuenti minimi (oppure gli agricoltori in regime di esonero che effettuano acquisti sopra soglia) devono chiedere l'inserimento della propria posizione nel VIES.

In una risposta fornita in occasione di un forum fiscale del 18/1/2012 (poi non ufficializzata), l'Agenzia ha precisato che “eventuali acquisti di servizi in altro Stato UE da parte di un soggetto escluso dall'archivio VIES devono ritenersi effettuati in qualità di privato consumatore e, pertanto, assoggettati ad IVA nell'altro Stato membro” e che “il soggetto italiano non incluso nel VIES non può chiedere il rimborso dell'IVA ai sensi dell'art. 38-bis1 del D.P.R. 633/1972”. In senso sostanzialmente analogo le conclusioni della la **R.M. 42/E/2012**, in risposta ad un interpello nel quale l'Agenzia ha precisato che il cessionario nazionale non iscritto nel VIES non deve applicare il reverse charge (rischiando addirittura la sanzione del 100% se lo applica) anche laddove il fornitore comunitario non abbia applicato l'IVA del proprio Paese.



Novità decreto semplificazioni in vigore dal 15/12/2014

Grazie alle novità introdotte dal D.Lgs. 175/2014 l'iscrizione al Vies, dal 15/12/2014, avviene in modo istantaneo al momento della richiesta.

Nella C.M. 31/12/2014, § 13, è stato precisato che, in virtù del favor rei, la novità investe anche eventuali violazioni commesse nel passato e cioè che non è più sanzionabile il comportamento di chi, in passato, ha effettuato operazioni intracomunitarie nelle more dell'iscrizione (cioè prima del 31° giorno dalla manifestazione di volontà). Va altresì evidenziato che la nuova disciplina prevede però l'esclusione dall'iscrizione al VIES nel caso in cui il contribuente non presenti alcun elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat) per quattro trimestri consecutivi (comma 7-bis dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/72). La cancellazione avviene previo invio di apposita comunicazione e ha efficacia a decorrere dal 60° giorno successivo.

Opzione per la determinazione della base imponibile Irap secondo le regole delle società di capitali

I **soggetti Irpef** di cui all'art. 5-bis del D.Lgs 446/1995 (imprese individuali e società di persone) che adottano la contabilità ordinaria e che intendono optare per **l'applicazione dell'IRAP secondo delle regole delle società di capitali e degli enti commerciali** possono optare per l'applicazione della disciplina di cui all'art. 5.

L'opzione ha validità triennale, è irrevocabile nel triennio, non transita per il quadro VO della dichiarazione IVA ma, dal 2015, va manifestata nell'apposito rigo del quadro IS della dichiarazione IRAP (novità art. 16 D.Lgs 175/2014).

Triennio	Scadenza e modalità opzione	Eventuale revoca
2008-2010	Entro il 31/10/2008 con apposito modello comunicativo (Prov. Ae 29/5/2008 e C.M. 60/E/2008)	Trascorso il triennio tramite il modello comunicativo
2009-2011	Entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo d'imposta del triennio (o inizio attività/costituzione) con apposito modello comunicativo (Prov. Ae 29/5/2008 e C.M. 60/E/2008) (1)	Come sopra
2010-2012		
2011-2013		
2012-2014		
2015-2017	Nella dichiarazione Irap (apposita casella del quadro IS) presentata nel primo anno di efficacia dell'opzione (art. 5-bis, co.2, D.Lgs 446/97 come modificato dal D.Lgs 175/2014).	Nella dichiarazione Irap (apposita casella del quadro IS) presentata nel periodo d'imposta (successivo al triennio) da cui si intende esercitare la revoca.
2016-2018		
...	Esempio: l'opzione con efficacia 2016-2018 va manifestata nel modello Irap 2016 relativo al 2015.	Esempio: la revoca con efficacia dal 2016 (successivo al triennio 2013-2015) va manifestata nel modello Irap 2016 relativo al 2015

(1) Ammessa la remissione in bonis ex art. 2 D.L. 16/2012 con presentazione tardiva della comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva alla scadenza e contestuale versamento della sanzione fissa per le omesse comunicazioni (C.M. 38/E/2012).

L'opzione obbliga il contribuente a mantenere, per lo stesso periodo di validità dell'opzione, il regime di contabilità ordinaria. Al termine del triennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non la revochi. La revoca rimane valida per un triennio; è irrevocabile e, al termine del triennio, si intende tacitamente rinnovata, salvo opzione per determinare nuovamente l'Irap ai sensi dell'art. 5 (Istruzioni Irap 2015). L'esercizio della revoca non preclude la possibilità di modificare il proprio regime contabile (C.M. 60/E/2008).

Altre opzioni non gestite nel VO

Si precisa, infine, che non hanno altresì nulla a che fare con la compilazione del quadro VO:

- l'opzione triennale (irrevocabile nel triennio) per la **trasparenza Ires** prevista dagli articoli 115 e 116 del TUIR (e D.M. 23/4/2004) che è da esercitare: a) fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/2014, entro la scadenza del primo dei tre esercizi sociali di validità dell'opzione, con apposito modulo; b) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, direttamente con la dichiarazione redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione;
- l'opzione triennale (irrevocabile nel triennio) per la **tassazione Ires di gruppo** (consolidato nazionale) prevista dall'art. 117 e seguenti del TUIR (e D.M. 9/6/2004) che è da esercitare: a) fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/2014, entro il 16° giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione, con apposito modulo; b) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, direttamente con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (Unico SC della consolidante);
- l'opzione decennale (irrevocabile nel decennio) per la **tonnage tax** prevista dall'art. 155 e seguenti del TUIR (e D.M. 23/6/2005) che è da esercitare: a) fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/2014, entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta a partire dal quale si intende fruire dell'opzione, con apposito modulo; b) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, direttamente con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

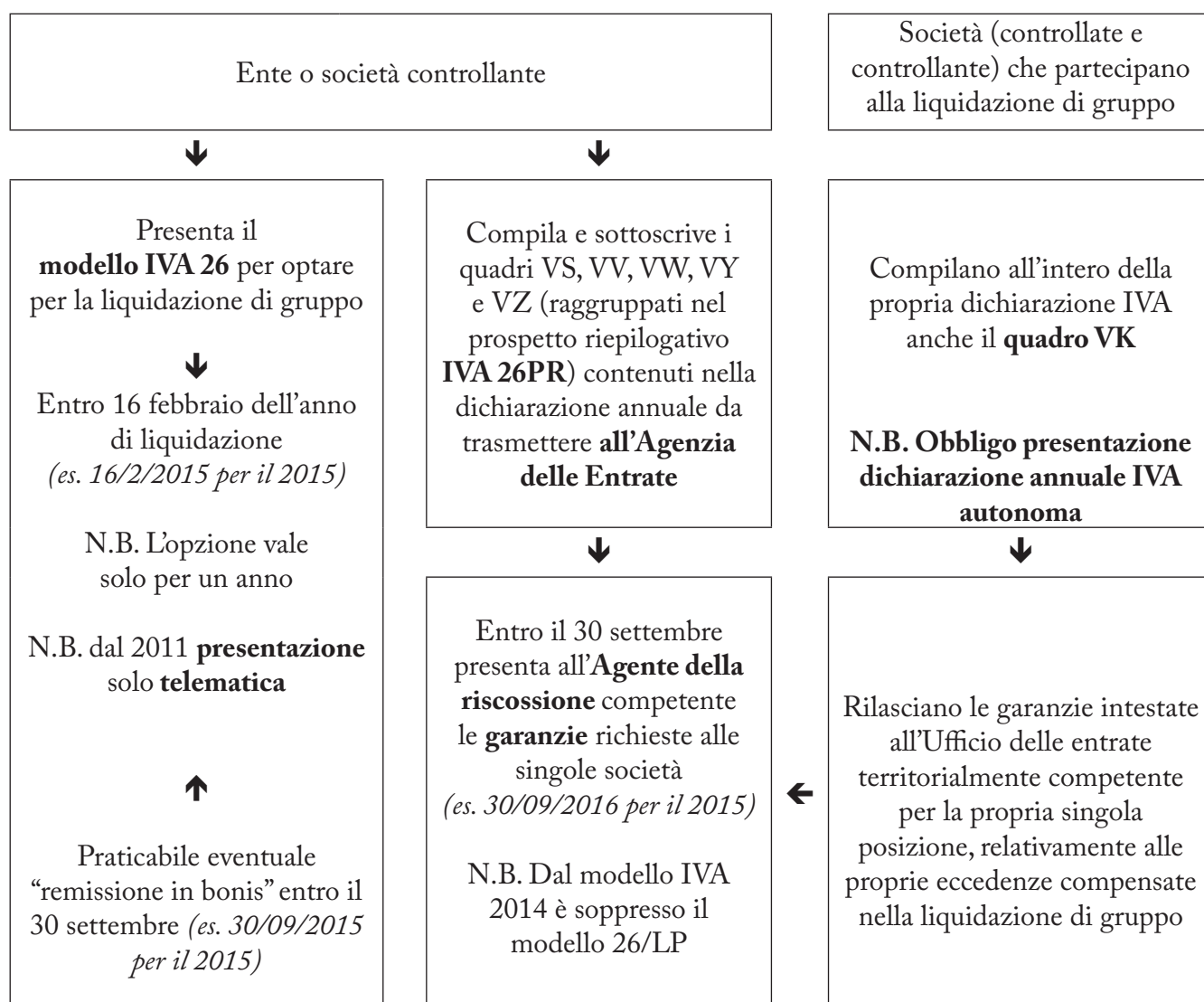


R.M. 80/E/2015 e Provv. AE 161213 del 17/12/2015

Nella R.M. 80/E/2015 è stato annunciato un apposito modello “Comunicazioni per regimi Tonnage tax, Consolidato e Trasparenza” da utilizzare in tutte le ipotesi di comunicazioni diverse dall'opzione (variazioni del gruppo, interruzione del regime, perdita di efficacia, ecc.) ovvero quando non è possibile utilizzare il modello Unico di dichiarazione (società neocostituite o trasformate). La modulistica e le relative istruzioni sono state apportate con Provvedimento AE del 17/12/2015.

LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO 2015

IVA DI GRUPPO 2015



LE NOVITÀ PIÙ RECENTI

Novità sanzioni. Il decreto di revisione del sistema sanzionatorio (D.Lgs. 154/2005) la cui entrata in vigore è stata anticipata al 01/01/2016 dalla legge di Stabilità 2016, ha introdotto nell'art. 11 del D.Lgs 471/1997 il nuovo comma 7-bis che dispone quanto segue: "Quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è presentata dalle società controllate o dall'ente

o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del medesimo decreto, con un ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 4.000".

Rimborso prioritario IVA split payment (VS1 casella 12). Le società a credito IVA che hanno il presupposto dell'aliquota media (art. 30, co. 2/a, D.P.R. 633/72) e hanno effettuato operazioni soggette allo split payment (scissione dei pagamenti) verso gli enti pubblici dell'art. 17-ter, danno titolo per chiedere il rimborso IVA prioritario (codice 6 da indicare nel campo 11 del quadro VS). Il rimborso prioritario spetta solo nel limite massimo dell'IVA da split del periodo di riferimento (il rimanente credito a rimborso segue la cronologia ordinaria). Per evidenziare l'imposta a rimborso prioritario è stato introdotto nel quadro VS il campo 12.

Rimborsi IVA. L'art. 13 del D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175 ha modificato l'art. 38-bis innovando significativamente la disciplina dei rimborsi IVA. Tali novità, oggetto di analisi nella C.M. 32/E del 30/12/2013, impattano anche sulla disciplina dei rimborsi dell'IVA di gruppo.

Eliminazione modello IVA 26LP. Si ricorda che dal 2014 (dichiarazione relativa al 2013) è soppresso il modello 26LP. Si trattava del prospetto delle liquidazioni periodiche di gruppo che la controllante era tenuta a presentare all'Agente della riscossione.

Prospetto 26PR. Per la società controllante che governa la liquidazione di gruppo, rimane invariato l'obbligo di compilare nella propria dichiarazione i quadri (VS VV VW VY e VZ) che compongono il prospetto riepilogativo IVA 26PR, mentre per effetto dell'abrogazione del modello IVA 26LP (vedi *sopra*), dal 2014, è venuto meno anche l'obbligo di presentare copia sottoscritta in originale del 26PR all'Agente della riscossione.

Garanzie. Va evidenziato che la citata semplificazione non coinvolge, invece, l'obbligo della controllante di presentare sempre all'Agente della riscossione (come confermano le istruzioni):

- a) le garanzie prestate dalle singole società partecipanti per i rispettivi crediti compensati;
- b) la garanzia rilasciata dalla controllante stessa per l'eventuale eccedenza di credito di gruppo compensata.

Il termine per la presentazione delle suddette rimane (come in passato) ancorato a quello di presentazione della dichiarazione IVA (quindi 30 settembre) poiché, diversamente, le eccedenze di credito compensate dovrebbero essere riversate proprio entro tale data (art. 6, co. 3, D.M. 13/12/1979).

LA DISCIPLINA DELL'IVA DI GRUPPO

La disciplina dell'IVA di gruppo è prevista dall'**art. 73, ultimo comma, del D.P.R. 633/72** ed è regolamentata dal **D.M. 13/12/1979** e dal **Provvedimento Ae 171422 del 6/12/2010**.

Tale procedura consente l'estinzione automatica, all'interno del gruppo, delle posizioni creditorie IVA in capo ad alcune società, con quelle debitorie di altre società. È prevista, infatti, la **concentrazione in capo all'ente o società controllante** degli obblighi relativi ai versamenti periodici IVA (siano mensili, trimestrali ordinari o speciali, da acconto o conguaglio da dichiarazione annuale), per l'ammontare complessivo ed al netto delle eccedenze detraibili.

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

- la società A (controllante) ha un debito IVA di gennaio pari a 1.000;
- la società B (controllata) ha un debito IVA di gennaio pari a 500;
- la società C (controllata) ha un credito IVA di gennaio pari a 1.200.

Con l'opzione per la liquidazione IVA di gruppo, la società A verserà il 16/02 la somma di 300 (1.000+500-1.200).

Soggetti che possono partecipare alla liquidazione di gruppo

Possono accedere (non è un obbligo), fermo il rispetto delle altre condizioni previste, le **società di capitali** (Spa, Sapa e Srl) residenti.

Sono **esclusi** siano essi controllanti o controllati:

- i soggetti non residenti appartenenti ad un gruppo che operano in Italia mediante stabile organizzazione, rappresentante fiscale ovvero che si identificano direttamente (R.M. 347/E/2002 e R.M. 49/E/2011). Fra i citati soggetti non residenti che operano in Italia nelle forme retro citate, fanno eccezione le società comunitarie per le quali è ammesso l'accesso a condizione che, alla stregua delle statuizioni vigenti nello Stato di residenza, assumano forme giuridiche equipollenti (da valutare caso per caso) alle società di capitali di diritto italiano (R.M. 22/E/2005);
- le società di persone (C.M. 16-360711/1986);
- i soggetti individuali.

È stata riconosciuta per le **società consortili** costituite ai sensi dell'art. 2615-ter del c.c. la possibilità di accedere alla liquidazione IVA di gruppo, a condizione che siano state costituite **nella forma di società di capitali** (R.M. 171/E/2009).

Requisiti delle società controllate

Le società controllate devono avere i seguenti requisiti previsti dall'art. 2 del D.M. 13/12/1979 ossia:

- le azioni o quote devono essere possedute dalla controllante per una **percentuale superiore al 50% del capitale** (la percentuale va depurata delle azioni prive di diritto di voto);
- la partecipazione, nei limiti di cui sopra, deve sussistere **dall'inizio dell'anno solare precedente** (ad esempio, ferma restando la preventiva presentazione **telematica del modello 26**: per l'accesso nel 2015 era necessario il possesso dal 01/01/2014; per accedere nel 2016, è necessario il possesso dal 01/01/2015);
- le azioni o quote possono anche essere possedute da un'altra società nel rispetto di entrambe le condizioni si cui sopra.

**C.M. 16-360711 del 28/02/1986**

Oltre l'ipotesi di controllo cosiddetto **"a raggiera"** (la società A controlla direttamente ed unitariamente, dal 1 gennaio dell'anno precedente e per oltre il 50%, la società B, C, D, E, eccetera), è ammessa anche l'ipotesi di controllo **"a catena"**, senza limitazioni della catena stessa, purché, si ribadisce, venga rigorosamente rispettato il requisito del possesso delle azioni nella percentuale superiore al 50% fin dall'anno solare precedente, per ogni anello della catena stessa. Cioè A può ritenersi controllante di E solo se A partecipa per più del 50% in B, B partecipa per la medesima percentuale in C, e così di seguito C in D e D in E, il tutto fin dall'inizio dell'anno solare precedente quello

prescelto per l'applicazione della procedura di liquidazione di gruppo. Conferma ciò, agli effetti fiscali, il secondo comma dell'art. 2 del D.M. del 1979, il quale stabilisce che le società controllanti a loro volta controllate da un'altra società possono avvalersi della facoltà prevista dal presente decreto soltanto se la società che le controlla rinuncia ad avvalersene.

Le società controllanti a loro volta controllate da un'altra società possono avvalersi della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo solamente se la società che la controlla rinuncia ad avvalersene (art. 2, co. 2 D.M. 13/12/1979).

Da quanto sopra, emerge chiaramente come, ai fini IVA in oggetto, la nozione di società controllata non coincida perfettamente con quella prevista civilisticamente dall'art. 2359 del C.C.. Rispetto a quest'ultima norma, la normativa IVA non considera il c.d. "controllo di fatto" ed il c.d. "controllo contrattuale".

Si precisa, inoltre, che, in una situazione di controllo che coinvolge più società controllate, non necessariamente tutte dette società debbono partecipare alla liquidazione di gruppo (C.M.16/360711 del 28/02/1986). **Una volta aderito alla procedura, però, tutti i crediti e debiti IVA risultanti dalle liquidazioni periodiche dell'anno, devono essere trasferiti alla controllante, tranne nel caso di sopravvenuta mancanza dei requisiti di cui sopra.** Tale ipotesi determina la fuoriuscita dalla liquidazione di gruppo della società che ha perso i requisiti, con effetto a partire dalla liquidazione periodica relativa al periodo (mese o trimestre) nel corso della quale si è verificata (art. 3, co. 4 D.M. 13/12/1979).

Opzione per l'adesione all'IVA di gruppo e presentazione telematica del modello IVA 26

Per accedere alla liquidazione IVA di gruppo la società controllante, entro il termine di liquidazione IVA relativa al mese di gennaio (**16/02**), deve presentare apposita dichiarazione di adesione (modello IVA 26). Dal 2011 (scadenza del 16/02/2011) va utilizzato il **nuovo modello 26** approvato con Provvedimento Ae n. 171422 del 6/12/2010 la cui presentazione è prevista **esclusivamente in modalità telematica**. Come in passato, la comunicazione **ha validità solo per l'anno cui è presentata** (va quindi presentata ogni anno se si intende continuare ad avvalersi della liquidazione di gruppo).



Art. 4 D.P.R. 442/97; Cassazione 17576/2009

Nel caso dell'opzione per la **liquidazione IVA di gruppo** disciplinata dall'art. 73 del D.P.R. 633/1972, non è sufficiente il comportamento concludente bensì, ai fini dell'efficacia dell'opzione stessa è richiesto (ogni anno) la presentazione del **modello 26** entro il 16 febbraio (dal 2011 tale adempimento va assolto in via telematica).



Remissione in bonis

Va segnalato che il nuovo istituto della c.d. "remissione in bonis", disciplinato dall'art. 2 del D.L. 16/2012, consente comunque l'accesso alla citata liquidazione di gruppo (come confermato nella C.M. 38/E/2012) "sanando" la mancata presentazione del modello laddove:

- a) vi siano i requisiti sostanziali;
- b) venga effettuata la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile (ad esempio: 30/09/2015 per la mancata presentazione del mo-

- dello 26 entro il 16/2/2015 per l'IVA di gruppo 2015; 30/09/2016 per la mancata presentazione del modello 26 entro il 16/2/2016, per l'IVA di gruppo 2016);
- c) venga contestualmente versata la sanzione di € 250 (tenendo conto delle nuove misure edittali in vigore dal 2016), senza fruire della compensazione con crediti in F24, utilizzando il codice tributo 8114 istituito con la R.M. 46/E del 11/5/2012.

Nel modello IVA 26 vanno indicati:

- nel quadro A i dati relativi alle società partecipanti alla liquidazione di gruppo;
- nel quadro B i dati delle società partecipanti alla catena di controllo ma che rinunciano ad avvalersi della liquidazione di gruppo (solo gli anelli apicali o intermedi esclusi, invece, quelli finali).

Si sintetizzano nella tavola che segue le principali differenze fra il vecchio modello cartaceo (in vigore fino al 2010) e il nuovo modello IVA 26 telematico (in vigore dal 2011).

Tavola sonottica: modello IVA 26 (vecchio e nuovo a confronto)

Modello	Previgente modello 26 e 26-bis di cui al D.M. 8/1/90 (in vigore fino al 2010)	Nuovo modello 26 approvato con Prov. Ae del 6/12/2010 (in vigore dal 2011)
Oggetto	Modello 26 per l'adesione all'IVA di gruppo. Modello 26-bis per le variazioni	Il modello è unico e può essere utilizzato sia per l'adesione che per le variazioni (previa barratura della relativa casellina nel frontespizio)
Modalità di presentazione	Cartacea all'Ufficio della controllante e in copia in quello delle controllate (se diverso)	Esclusivamente telematica da parte della controllante
N° esemplari	• Uno per l'Ufficio della controllante • Uno per il servizio meccanografico • Uno per il contribuente • Copia fotostatica per gli Uffici delle controllanti (se diversi da quello della controllante)	Unico invio telematico da parte della controllante
Scadenze per l'adesione	16 febbraio di ogni anno (per l'anno in corso)	Invariato
Scadenza per le variazioni	Entro 30 giorni	Invariato
Firme nella dichiarazione di adesione	• Frontespizio, da parte del legale rappresentante della controllante • Quadro A, da parte del legale rappresentante delle singole controllate che aderiscono	• Frontespizio, da parte del legale rappresentante della controllante • Quadro A, firma di convalida da parte del legale rappresentante delle singole controllate che aderiscono • Quadro B, da parte dei legali rappresentanti dei soggetti che precedono la controllante e che rinunciano alla disciplina dell'IVA di gruppo

Frontespizio modello IVA 26

Presentato dalla controllante che governa la liquidazione IVA di gruppo

Firmato dal legale rappresentante della controllante



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

MODELLO IVA 26
**DICHIARAZIONE DI ADESIONE AL REGIME PREVISTO
PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE
E COMUNICAZIONE DELLE VARIAZIONI**

DATI RELATIVI ALL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE	TIPO DICHIARAZIONE		Anno	
	Adesione ☐	Variazione ☐		
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Partita IVA			
	Entro 30 giorni nel caso di variazioni			
	Denominazione o Ragione sociale			Natura giuridica
	Stato estero di residenza		Codice Stato estero	Numero di identificazione IVA Stato estero
	Codice fiscale del sottoscrittore		Codice carica	Codice fiscale società dichiarante
SOTTOSCRIZIONE	Cognome		Nome	
	Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐			
	Città	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)
	Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di residenza
	Indirizzo estero		Telefono o cellulare prefisso numero	
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	N. moduli quadro A		N. moduli quadro B	
	Codice fiscale dell'intermediario		N. iscrizione all'albo dei C.A.F.	
Riservato all'intermediario	Impegno a presentare per via telematica la dichiarazione ☐			
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno
		FIRMA DELL'INTERMEDIARIO		

Quadro A – elenco partecipanti alla liquidazione di gruppo

Presentato dalla controllante che governa la liquidazione IVA di gruppo

Casella 9 righe A2, A3, A4 e A5 firmati legale rappresentante delle controllate per convalida dei dati e presa d'atto di partecipazione alla liquidazione di gruppo

QUADRO A
SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA COMPENSAZIONE IVA

A1 ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE

SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 2 _____

Denominazione o Ragione sociale 3 _____

Fusione 5 _____ Situazione 6 _____

Data decorrenza 1 _____ 2 _____ 3 _____

Percentuale di Possesso 4 _____

A2 SOCIETÀ CONTROLLATA

SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 2 _____

Denominazione 3 _____

Data decorrenza 1 _____ 2 _____ 3 _____

Natura giuridica 4 _____

Percentuale di Possesso 7 _____

Codice 8 _____ Firma del rappresentante legale 9 _____

A3 SOCIETÀ CONTROLLATA

SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 2 _____

Denominazione 3 _____

Data decorrenza 1 _____ 2 _____ 3 _____

Natura giuridica 4 _____

Percentuale di Possesso 7 _____

Codice 8 _____ Firma del rappresentante legale 9 _____

A4 SOCIETÀ CONTROLLATA

SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 2 _____

Denominazione 3 _____

Data decorrenza 1 _____ 2 _____ 3 _____

Natura giuridica 4 _____

Percentuale di Possesso 7 _____

Codice 8 _____ Firma del rappresentante legale 9 _____

A5 SOCIETÀ CONTROLLATA

SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 2 _____

Denominazione 3 _____

Data decorrenza 1 _____ 2 _____ 3 _____

Natura giuridica 4 _____

Percentuale di Possesso 7 _____

Codice 8 _____ Firma del rappresentante legale 9 _____

A2, A3, A4, A5 caselle 1, 2, 3, 4 e 9

Dati della controllata che partecipa alla liquidazione di gruppo

A2, A3, A4, A5 caselle 5, 6, 7

Dati del soggetto che detiene la maggioranza di azioni o quote della società controllata che partecipa alla liquidazione di gruppo

Quadro B – società “apicali” e “intermedie” partecipanti alla catena di controllo ma che hanno rinunciato alla liquidazione di gruppo

Presentato dalla controllante che governa la liquidazione IVA di gruppo

Barratura casella 8 e firma in casella 9 da parte delle rinunciatarie che precedono nella catena la controllante che governa la liquidazione di gruppo

QUADRO B		SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA CATENA DI CONTROLLO MA NON ALLA COMPENSAZIONE IVA		Data decorrenza		1 giorno mese anno	
B1	Partita IVA	2	Denominazione o Ragione sociale	3	Natura giuridica	4	
	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO						
	Partita IVA	5	Denominazione o Ragione sociale	6	Percentuale di Possesso	7	
	Rinuncia	8	Firma del rappresentante legale	9	Codice	10	
B2	Partita IVA	2	Denominazione o Ragione sociale	3	Natura giuridica	4	
	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO						
	Partita IVA	5	Denominazione o Ragione sociale	6	Percentuale di Possesso	7	
	Rinuncia	8	Firma del rappresentante legale	9	Codice	10	

B1 e B2, caselle 2, 3, 4
 Dati della società partecipante alla casella di controllo ma non alla compensazione IVA di gruppo

B1 e B2, caselle 1, 5, 6 e 7
 Dati dell'eventuale soggetto che detiene il controllo

Variazione delle informazioni fornite in sede di adesione

Il nuovo **modello 26 telematico** va altresì utilizzato (in sostituzione del previgente IVA 26-bis) per comunicare telematicamente, da parte degli enti o società controllanti, **entro 30 giorni**, le variazioni intervenute nel corso dell'anno e relative ai dati indicati in sede di presentazione della dichiarazione di adesione.



Come precisano le istruzioni, non sono oggetto di comunicazione le variazioni in aumento o in diminuzione nella “percentuale di possesso”, sempreché permanga al di sopra del 50%.

Compilando il modello in modalità variazione (casellina da barrare nel frontespizio), occorre anche tener conto delle seguenti precisazioni.

Estinzione della controllante a seguito di fusione	Rigo A1, campo 5 (fusione) Va indicato: • “1” se si tratta di fusione propria; • “2” se si tratta di incorporazione. Rigo A1, campo 6 (situazione) Va indicato uno dei seguenti codici: • “1” nell’ipotesi di interruzione dell’IVA di gruppo a seguito di cessata attività della controllante; • “3” nell’ipotesi di prosecuzione secondo le istruzioni fornite nella R.M. 363998/1986 (controllante incorporata da altra società non facente parte del gruppo che prosegue, fino a fine anno, l’IVA di gruppo per l’attività dell’incorporata con separata contabilità IVA); • “4” altre ipotesi non previste nei precedenti codici.
Altre variazioni imputabili alla controllante	Rigo A1, campo 6 (situazione) Va indicato uno dei seguenti codici: • “1” nell’ipotesi di interruzione dell’IVA di gruppo a seguito di cessata attività della controllante; • “2” nell’ipotesi di interruzione dell’IVA di gruppo a seguito della perdita di controllo su tutte le società da parte della controllante; • “4” altre ipotesi non previste nei precedenti codici.
Variazioni imputabili alle controllate	Righi da A2 a A5, campo 8 (codice) Va indicato uno dei seguenti codici: • “1” nell’ipotesi di uscita della controllata per cessazione dell’attività; • “2” nell’ipotesi di passaggio del controllo (diretto o indiretto) della controllata ad un soggetto esterno al gruppo; • “3” nell’ipotesi di estinzione della controllata a seguito di operazioni straordinaria; • “4” nell’ipotesi di ingresso in corso d’anno nella procedura di liquidazione di gruppo (ad esempio, in presenza dei requisiti individuati dalla R.M. 330689/1981); • “5” altre ipotesi non previste nei precedenti codici (ad esempio passaggio del controllo ad un soggetto interno del gruppo).
Variazioni imputabili alle società partecipanti alla catena di controllo ma non alla liquidazione di gruppo	Righi B1 e B2, campo 10 Va indicato uno dei seguenti codici: • “1” nell’ipotesi di uscita dalla catena di controllo per cessazione dell’attività; • “2” nell’ipotesi di uscita dalla catena di controllo a seguito del passaggio del controllo ad un soggetto esterno; • “3” nell’ipotesi di uscita dalla catena di controllo a seguito di operazioni straordinaria che ha determinato l’estinzione; • “4” altre ipotesi non previste nei precedenti codici (ad esempio nel passaggio del controllo ad un soggetto interno del gruppo).

Altri adempimenti nell'IVA di gruppo

Si ritiene utile fornire una sintetica elencazione degli adempimenti successivi all'opzione per l'IVA di gruppo:

- le risultanze della liquidazione di gruppo devono risultare da apposito **registro riassuntivo** tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972 (numerato) dalla società controllante;
- le singole società, a margine della propria liquidazione periodica, devono **annotare che "il saldo è trasferito alla società controllante partita IVA n°"** (con riferimento alle liquidazioni periodiche IVA, si ricorda che per effetto delle semplificazioni introdotte dal D.P.R. 435/2001, l'obbligo di riportare le liquidazioni IVA nei registri è stato soppresso. I dati potranno comunque essere richiesti in forma sistematica dall'Amministrazione finanziaria);
- l'unico soggetto legittimato ad effettuare i versamenti risultanti dalla liquidazione di gruppo è la società controllante. Idem, in presenza di credito annuale di gruppo, per l'eventuale richiesta di rimborso e/o scelta di riporto in compensazione. Ai sensi della R.M. 626305 del 20/12/1989, la società controllante è anche legittimata a richiedere i rimborsi infrannuali, se in capo ad uno o più società ricorrono i presupposti stabiliti dalla legge;
- le singole società presentano, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, la **comunicazione annuale dei dati IVA** con i propri dati (salvo presentazione della dichiarazione annuale entro il mese di febbraio nel qual caso la comunicazione può essere omessa);
- le singole società presentano, entro il 30 settembre dell'anno successivo, la **dichiarazione annuale IVA in modalità autonoma** (non unificata) compilando anche il quadro **VK** con i propri dati (anche nel caso in cui la partecipazione all'IVA di gruppo sia avvenuta solo per una parte dell'anno a seguito, ad esempio, della perdita dei requisiti in corso d'anno). La società controllante compila anche i quadri contenuti nel **prospetto riepilogativo IVA 26 PR**;
- la società controllante, come precisato nella risoluzione ministeriale n. 626305 del 20 dicembre 1989 e riportato nell'appendice alle istruzioni della dichiarazione annuale IVA, in caso di compensazione parziale dei crediti trasferiti dalle singole società, **attesta** la specifica imputazione alle società del gruppo dell'eccedenza di credito effettivamente compensata.



Attestazione

Tale attestazione, che in passato doveva essere allegata alle dichiarazioni annuali delle singole società controllate, nella vigente modulistica, è, di fatto, sostituita dall'indicazione in colonna 7 del quadro VS del prospetto riepilogativo IVA 26/PR compilato dalla società controllante, relativo appunto alle eccedenze di credito compensate da ogni singola società.

Infine, come diremo nel prosieguo, la società controllante dovrà, **entro settembre**, presentare all'Agente della riscossione le garanzie rilasciate dalle partecipanti per le compensazioni effettuate.

COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - Il quadro VK va compilato dalla partecipante alla liquidazione di gruppo (controllata o controllante)

Il quadro VK va compilato da ciascuna società partecipante alla liquidazione di gruppo, nella propria dichiarazione annuale, quindi **sia da ciascuna controllata sia dalla controllante**.

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE		
		Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione
Sez. 1 - Dati generali		1	2	3
	VK1			
	VK2	Codice		
Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20	Totale dei crediti trasferiti	,00	VK24 Eccedenza di credito compensata
	VK21	Totale dei debiti trasferiti	,00	VK25 Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante
	VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)	,00	VK26 Crediti di imposta utilizzati
	VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)	,00	VK27 Interessi trimestrali trasferiti
Sez. 3 - Cessazione del controllo in corso d'anno Dati relativi al periodo di controllo	VK30	IVA a debito		,00
	VK31	IVA detraibile		,00
	VK32	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali		,00
	VK33	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche		,00
	VK34	Versamenti a seguito di ravvedimento		,00
	VK35	Versamenti integrativi d'imposta		,00
	VK36	Acconto riaccredito dalla controllante		,00
SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE				
	Firma			

Sezione 1 – Dati generali relativi alla controllante

Nel rigo **VK1**, **campo 1 e 3**, vanno indicati i dati della controllante che “governa” la liquidazione di gruppo. Nel **campo 2** va indicato l'ultimo mese del controllo (nel caso di partecipazione per tutto l'anno, va indicato 12).



R.M. 363998/1986

Nel particolare caso di **incorporazione in corso d'anno della società controllante** da parte di società esterna al gruppo IVA, qualora la procedura dell'IVA di gruppo si interrompa a seguito dell'incorporazione della stessa, sia nella dichiarazione della società controllante incorporata (presentata dalla incorporante) che in quelle delle società controllate, nel campo 2 del rigo VK1, deve essere indicato il numero corrispondente al mese cui si riferisce l'ultima liquidazione periodica di gruppo mensile o trimestrale (es. data incorporazione controllante 15 maggio – ultimo mese di controllo da indicare: 04 se mensile, 03 se trimestrale); invece qualora la procedura prosegua per l'intero anno d'imposta con contabilità separata rispetto a quella dell'incorporante, deve essere indicato il numero 13 nella dichiarazione della società controllante incorporata (presentata dall'incorporante) e il numero 12 in quelle delle società controllate.

Nella casella **VK2**, vanno indicati i seguenti codici a seconda delle situazioni soggettive in cui si è trovata la controllante:

- “1” società che già al 31 dicembre 2014 partecipava ad una procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo;
- “2” società che già al 31 dicembre 2014 aderiva ad una procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo e che nel corso dell’anno 2015 ha effettuato, in qualità di avente causa, operazioni straordinarie con soggetti esterni al gruppo (esempio incorporazione da parte di società controllata di una società esterna al gruppo IVA);
- “3” società che al 31 dicembre 2014 non partecipava ad una procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo;
- “4” società che al 31 dicembre 2014 non partecipava alla procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo e che nel corso dell’anno 2015 ha effettuato, in qualità di avente causa, operazioni straordinarie con soggetti esterni al gruppo;
- “5” società che al 31 dicembre 2014 aderiva ad una procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo in qualità di **controllante** e che nel corso del 2015 ha aderito ad una procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo in qualità di **controllata**.

Sezione 2 – Determinazione dell’eccedenza d’imposta

Tale sezione è finalizzata alla determinazione dell’eccedenza d’imposta, ai sensi di quanto previsto dall’art. 6, co. 3, del D.M. 13 dicembre 1979, e deve essere sempre compilata, sia che in sede di dichiarazione annuale venga a determinarsi un’eccedenza di credito che un’eccedenza di debito.

Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20	Totale dei crediti trasferiti		VK24	Eccedenza di credito compensata	
	VK21	Totale dei debiti trasferiti		VK25	Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante	
	VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)		VK26	Crediti di imposta utilizzati	
	VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)		VK27	Interessi trimestrali trasferiti	

VK20 e VK21
Crediti e debiti risultanti dai quadri VH nonché eventuale credito risultante a conguaglio in sede di dichiarazione annuale (VX2) delle singole società, trasferiti alla liquidazione di gruppo.

VK27
Interessi trasferiti dalle società con liquidazione trimestrale.

Il rigo **VK20** (totale dei crediti trasferiti) è costituito dalla somma dei crediti indicati nel quadro VH limitatamente al periodo di controllo, aumentata dell’eventuale importo di cui al rigo VX2 trasferito a conguaglio in sede di dichiarazione annuale, nel caso in cui il controllo sia durato tutto l’anno.

Il rigo **VK21** (totale dei debiti trasferiti) è costituito dalla somma dei debiti indicati nel quadro VH, sezione 1, limitatamente al periodo di controllo, aumentata dell’eventuale importo di cui al rigo VX1, nel caso di controllo per tutto l’anno.

Nel rigo **VK22 o VK23** va riporta la differenza fra VK20 e VK21, a seconda del segno.

Nel rigo **VK24** (eccedenza di credito compensata) va riportato l’ammontare di VK23 che ha trovato effettiva compensazione, in tutto o in parte, con eccedenze di debito di altre società del gruppo. Tale importo dovrà essere desunto dalla attestazione che l’ente o società controllante è tenuta a rilasciare, alla fine dell’anno, ad ogni società del gruppo e deve corrispondere a quello indicato dalla controllante medesima, per ciascuna società, nel campo 7 del quadro VS.

Il rigo **VK25** (eccedenza di credito chiesta a rimborso dalla controllante) va compilato soltanto nell’ipotesi

in cui risulti, in sede di dichiarazione annuale, un'eccedenza di credito non compensata (cioè, se l'importo del rigo VK23 è superiore all'importo del rigo VK24), trasferita al gruppo e chiesta a rimborso dalla controllante. In tal caso, la società controllata deve possedere ai fini del rimborso i requisiti di cui all'art. 30, co. 3, che dovranno essere indicati dalla controllante mediante la compilazione della casella "Causale" (campo 9 del quadro VS) del prospetto riepilogativo IVA 26 PR.



Provvedimento AdE n. 5822 del 28/1/2011

Nel caso di richiesta di rimborso da parte dell'ente o società controllante è fatto **obbligo alla società controllata** che ha trasferito l'eccedenza di credito d'imposta all'ente o società controllante, **di presentare, preventivamente, la propria dichiarazione.**

Nel rigo **VK26** indicare l'importo complessivo degli speciali crediti d'imposta eventualmente utilizzati per tutto l'anno 2015, compreso quello utilizzato in sede di congruaggio annuale, dalla società se appartenente a determinate categorie di contribuenti.

Nel rigo **VK27** in tale rigo occorre indicare l'importo complessivo degli interessi trasferiti al gruppo (trimestralmente o in sede di dichiarazione annuale) da parte delle società che hanno eseguito liquidazioni periodiche trimestralmente ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. 542/1999.

Correlazione con il quadro VL delle singole società

I crediti/debiti trasferiti dalle singole società partecipanti alla liquidazione di gruppo vengono espunti dalla liquidazione annuale della singola società tramite i rigi **VL21** (ammontare dei crediti trasferiti) e **VL30** (ammontare dei debiti trasferiti).

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI	CREDITI
VL20	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00	
VL21	Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00	
VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24	,00	
VL23	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00	
VL24	Versamenti auto UE effettuati nell'anno ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi	,00	
VL25	Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00
VL26	Eccedenza credito anno precedente		,00
VL27	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
VL28	Credit d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto di cui ricevuti da società di gestione del risparmio ²	,00	¹
VL29	Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno ²		¹
			,00
	di cui sospesi per eventi eccezionali ³	,00	
VL30	Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
VL31	Versamenti integrativi d'imposta		,00
VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		,00
VL34	Credit d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00	
VL37	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001	,00	
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	,00	
VL39	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		,00
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00

Leccedenza di credito trasferita (differenza fra crediti e debiti) dalla partecipante alla liquidazione di gruppo (controllata o controllante) ed indicata nel rigo VK23 della propria dichiarazione, viene indicato dalla controllante (per ogni singola società) nell'apposita casella 6 del quadro VS. Analoga sorte per l'eccedenza di credito compensata che risulta dal rigo VK24 e di quella di rigo VK25 eventualmente chiesta a rimborso che viene riportata rispettivamente nella casella 7 e 10 del quadro VS.

QUADRO VS

Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo

Partita IVA										Codice	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE		Eccedenza di credito		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	2	3	4	5	6	7	8	
												RIMBORSO ANNUALE					
Eccedenza di credito compensata								Esonero garanzia		Causale		Importo		Erogazione prioritaria		Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter	
7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	2	3	4	5	6	7	8	

Campo 7
Corrispondenza con il rigo VK24 della singola partecipante

Campo 10
Corrispondenza con il rigo VK25 della singola partecipante

Campo 6
Corrispondenza con il rigo VK23 della singola partecipante

La sezione 3 del quadro VK deve essere compilata **esclusivamente nel caso in cui la società sia uscita dal gruppo nel corso dell'anno d'imposta**. Pertanto nei **righi da VK30 a VK35** devono indicarsi i dati relativi al solo periodo di controllo, per la descrizione dei quali valgono le indicazioni relative ai corrispondenti righi VL1, VL2, VL23, VL28, campo1, VL29, campo 1 e VL31.

Il rigo **VK36** va compilato nel caso in cui la controllata sia uscita dal gruppo dopo il versamento dell'acconto. Nel rigo deve essere indicata la parte dello stesso che la controllante ha riaccreditato alla controllata.

Sez. 3 - Cessazione del controllo in corso d'anno	VK30 IVA a debito	,00
Dati relativi al periodo di controllo	VK31 IVA detraibile	,00
	VK32 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00
	VK33 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche	,00
	VK34 Versamenti a seguito di ravvedimento	,00
	VK35 Versamenti integrativi d'imposta	,00
	VK36 Acconto riaccreditato dalla controllante	,00
SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE	Firma _____	

Infine, nel caso di cessazione del controllo nel corso dell'anno, in luogo della sottoscrizione in calce al frontespizio del modello, l'ente o società controllante dovrà apporre la sottoscrizione in calce al quadro VK, al fine di attestare unicamente i dati relativi al periodo di controllo.

**R.M. 626305/1989**

Come precisato con risoluzione ministeriale n.626305 del 20 dicembre 1989, per esigenze di chiarezza contabile tali eccedenze di credito di gruppo (cioè quelle del 2014) si presumono compensate con precedenza rispetto agli altri crediti trasferiti dalle società nel corso del nuovo anno (cioè quelle del 2015).

Per l'ammontare indicato al rigo VS30 la controllante è tenuta a prestare le garanzie previste dall'articolo 6 del D.M. 13 dicembre 1979. Ovviamente, tali garanzie devono essere prestate distintamente dalle garanzie che la medesima controllante deve produrre per l'eventuale eccedenza di credito compensata, risultante al rigo VK24 della propria dichiarazione, relativa allo stesso anno d'imposta.

Quadro VV (liquidazione periodica) e quadro VW (liquidazione annuale)

Il **quadro VV** riepiloga i risultati delle liquidazioni periodiche di gruppo (equivale, praticamente, al quadro VH) emergenti dal registro riassuntivo tenuto dalla capogruppo.

QUADRO VV									
LIQUIDAZIONI PERIODICHE DI GRUPPO	CREDITI			DEBITI			Ravvedimento		
	VV1	1	,00	2	,00	3	VV7	,00	,00
	VV2		,00		,00		VV8	,00	,00
	VV3		,00		,00		VV9	,00	,00
	VV4		,00		,00		VV10	,00	,00
	VV5		,00		,00		VV11	,00	,00
	VV6		,00		,00		VV12	,00	,00
							Metodo		
	VV13						Acconto dovuto	00	

Il **quadro VW** rappresenta la liquidazione annuale di gruppo (equivale, praticamente, al quadro VL).

QUADRO VW		DEBITI	CREDITI
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE DI GRUPPO Sez. 1 - Calcolo dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VW1 IVA a debito	,00	
	VW2 IVA detraibile		,00
	VW3 IMPOSTA DOVUTA (VW1 - VW2) ovvero	,00	
	VW4 IMPOSTA A CREDITO (VW2 - VW1)		,00
Sez. 2 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito	VW20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2) e rettifiche dell'acconto	,00	
	VW21 Eccedenze di credito trasferite da società non operative e crediti delle incorporate esterne al gruppo	,00	
	VW22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24	,00	
	VW23 Interessi trasferiti relativi alle liquidazioni trimestrali	,00	
	VW24 Versamenti auto UE effettuati nell'anno dalle controllate ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi	,00	
	VW25 Credito IVA risultante dal Prospetto IVA 26 PR per il 2014 compensato nel mod. F24	,00	
	VW26 Credito non richiesto a rimborso risultante dal Prospetto IVA 26 PR per il 2014		,00
	VW27 Credito richiesto a rimborso in anni precedenti, computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
	VW28 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto		,00
	VW29 Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto		,00
	VW31 Versamenti integrativi d'imposta		,00
	VW32 IVA A DEBITO [(VW3 + righe da VW20 a VW25) - (VW4 + righe da VW26 a VW31)] ovvero	,00	
	VW33 IVA A CREDITO [(VW4 + righe da VW26 a VW31) - (VW3 + righe da VW20 a VW25)]		,00

VW34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VW36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00	
VW38	TOTALE IVA DOVUTA (VW32 + VW36) - (VW33 + VW34)	,00	
VW39	TOTALE IVA A CREDITO (VW33 + VW34) - (VW32 + VW36)		,00
VW40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00

Quadro VY e VZ - Gestione del saldo annuale di gruppo

Il **quadro VY** rappresenta l'IVA annuale da versare o a credito del gruppo (equivale, praticamente, al quadro VX). Nel caso di richiesta di rimborso (VY4) l'importo deve coincidere con quello del rigo VS20, tranne l'ipotesi di rimborso della minore eccedenza del triennio (vedi quadro VZ).

QUADRO VY DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA DI GRUPPO	VY1	IVA da versare		,00
	VY2	IVA a credito da ripartire tra i rigi VY4, VY5 e VY6		,00
	VY3	Eccedenza di versamento da ripartire tra i rigi VY4, VY5 e VY6		,00
	VY4	Importo di cui si richiede il rimborso	1	,00
		di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2	,00
	VY5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		,00
	VY6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1	
		Codice fiscale consolidante	2	,00

Il **quadro VZ** deve essere compilato solo in caso di richiesta di rimborso della minore eccedenza detraibile dell'ultimo triennio, prevista dall'art. 30, co. 4, del D.P.R. 633/1972 che può essere effettuata solo dalla società controllante nel caso in cui abbia riportato, nei due anni immediatamente precedenti (2013 e 2014), una eccedenza di credito di gruppo computandola in detrazione nell'anno successivo, ed abbia rilevato, anche per l'anno d'imposta 2015 una eccedenza di credito di gruppo (al rigo VY2 del prospetto riepilogativo). In tal caso, il rimborso spetta, per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili (relativamente alla parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel modello F24). In pratica il raffronto va eseguito fra gli ammontari dell'IVA computati in detrazione con riferimento ai due anni precedenti (da riportare rispettivamente ai rigi VZ1 e VZ2).

QUADRO VZ ECCEDENZE DETRAIBILI DI GRUPPO (ANNI PRECEDENTI)	VZ1	Eccedenza detraibile del 2013 computata in detrazione nell'anno successivo	,00
	VZ2	Eccedenza detraibile del 2014 computata in detrazione nell'anno successivo	,00

Firma del prospetto 26PR

In calce al prospetto andrà, infine, apposta la firma del legale rappresentante della controllante ed andranno altresì barrate le casella corrispondenti ai quadri compilati.

SOTTOSCRIZIONE DEL PROSPETTO	VS	VV	VW	VY	VZ	Firma
	☐	☐	☐	☐	☐	

PRECISAZIONI E SITUAZIONI PARTICOLARI

**Garanzie da presentare all'Agente della riscossione**

Dal 2014 (dichiarazione relativa al 2013) è stato **abrogato** il prospetto **26LP** (prospetto delle liquidazioni periodiche) che **la controllante** era tenuta a presentare all'**Agente della riscossione** territorialmente competente allegando: a) un esemplare del prospetto IVA 26PR (compreso nella dichiarazione annuale) sottoscritto in originale dal legale rappresentante; b) le garanzie rilasciate dalle singole società.

Per effetto della citata semplificazione viene meno anche l'obbligo di consegnare all'Agente della riscossione copia firmata del prospetto 26PR (in tal senso depongo dal 2014 le nuove istruzioni laddove hanno eliminato l'avvertenza che in precedenza ricordava, invece, di consegnare anche tale prospetto) mentre (come confermano le istruzioni della dichiarazione) rimane fermo l'obbligo di presentare:

- le garanzie prestate dalle singole società (controllate e controllante), relativamente alle proprie eccedenze di credito compensate;
- la garanzia prestata dalla controllante per l'eccedenza di credito di gruppo eventualmente compensata.

Più precisamente, si tratta:

- delle fidejussioni (di cui al combinato disposto dell'art. 6, co. 3, del D.M. 13/12/1970 e art. 38-bis del D.P.R. 633/1972), dovute dalle **singole società (controllate e/o controllante)**, partecipanti alla liquidazione di gruppo, a garanzia delle proprie "eccedenze" di credito trasferite (differenza fra crediti trasferiti e debiti trasferiti) che hanno trovato effettiva compensazione con "eccedenze" di debito (differenza fra debiti trasferiti e crediti trasferiti) di altre società annullando, quindi, o riducendo i versamenti di gruppo dell'anno 2015.
- apposita distinta fideiussione per l'importo indicato nel rigo **VS30** del prospetto IVA 26PR/2016 da parte della **società controllante**. Trattasi del credito residuo delle società del gruppo che non avendo trovato compensazione nell'anno precedente (2014) non è stato pertanto garantito lo scorso anno e che è stato computato in detrazione nel 2015 dalla controllante e ha trovato compensazione con eccedenze di debito di altre società del gruppo nel corso del 2015.



Le istruzioni relative alla compilazione del prospetto 26PR precisano che *"le garanzie prestate dalle singole società controllate, ancorché presentate dalla controllante, devono essere intestate all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in relazione a ciascuna società controllata"*.



Come precisato nella R.M. 626305 del 20/12/1989 le “eccedenze” sono “determinate in sede di dichiarazione annuale, momento esclusivo questo in cui è possibile verificare gli effetti reali della compensazione di ciascuna società nell’ambito del gruppo di cui fa parte”. La declaratoria precisa inoltre che, “al fine poi dell’esatta determinazione contabile dell’ammontare dei crediti da garantire, occorre tener conto anche degli eventuali versamenti d’imposta effettuati nel corso dell’anno dalla società controllante, importi che determinano una corrispondente riduzione dell’entità del credito da garantire. In sostanza, quindi, l’ammontare complessivo che le società che rilevano eccedenze di credito in sede di dichiarazione annuale sono tenute a garantire dovrà corrispondere all’importo delle eccedenze di debito trasferite nel gruppo stesso dalle altre società, detratti i versamenti d’imposta eventualmente effettuati nel corso dell’anno dalla capogruppo. La specifica imputazione poi alle singole società dell’eccedenza di credito compensata, in caso di compensazione parziale, dovrà risultare, come precisato nella R.M. 365025 del 09/12/1987 e nelle istruzioni alla dichiarazione annuale, da apposita attestazione della società controllante ...”



Art. 6, co. 3, D.M. 13/12/1979

Va ricordato che, **in mancanza di presentazione delle garanzie, l’importo** corrispondente alle eccedenze di credito compensate **deve essere versato** entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale (30/09).

Si evidenzia, inoltre, che:

- per le società o gruppi societari il cui **bilancio consolidato** esprima un patrimonio netto superiore ad 258.228.449,54 euro (500 miliardi di lire), la garanzia può essere prestata per tutte le società controllate risultanti dall’ultimo bilancio consolidato presentato, relativamente alle eccedenze di credito da queste compensate, mediante diretta assunzione, da parte della società capogruppo o controllante, dell’obbligo di restituire all’Amministrazione finanziaria la somma da rimborsare (Circolare 22 giugno 1998, n. 164 e circolare 31 dicembre 2014 n. 32/E § 4.6);
- resta fermo l’obbligo, per la società capogruppo/controlante, di osservare le ordinarie prescrizioni dell’art. 38-bis per i propri crediti chiesti a rimborso (circolare 32/E, cit).

IVA di gruppo e limitazioni alla compensazione orizzontale

Non sono ammessi alla compensazione di cui all’art. 17, co. 2, del D.Lgs. 241/1997 (compensazione orizzontale) i crediti e debiti IVA trasferiti all’ente o società controllante dalle società che partecipano alla liquidazione IVA di gruppo (art. 8 D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542).

Sono invece ammessi alla compensazione di cui all’art. 17, co. 2, del D.Lgs. 241/1997 i crediti e i debiti IVA risultanti dal prospetto riepilogativo (prospetto IVA 26PR) della dichiarazione di gruppo compilato dall’ente o società controllante.

Gestione del credito sorto ante procedura

L'art. 1, co. 63, della L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha apportato alcune modifiche nell'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972 prevedendo che, al momento dell'ingresso nella procedura di gruppo, la società che non vi faceva parte nell'anno precedente, non può trasferire il credito della dichiarazione di tale anno maturato fuori procedura. Tale credito rimane quindi alla società nella quale è maturato con possibilità, in presenza dei requisiti, di chiederlo a rimborso, oppure, ovviamente, di utilizzarlo in compensazione orizzontale secondo le disposizioni vigenti (rimane, invece, preclusa la compensazione verticale in quanto di esclusiva spettanza della procedura di gruppo). La nuova disposizione si applica a partire dalla liquidazione IVA di gruppo del 2008.



Risoluzione 14/02/2008 n. 4 D.P.F.

Il credito sorto nell'anno precedente a quello di accesso alla procedura rimane definitivamente nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formato che potrà:

1. chiederlo autonomamente a rimborso (anche in anni successivi), in presenza dei requisiti previsti dalla lettere a), b), c), d) ed e) dell'art. 30, co. 3, del D.P.R. 633/72 o in caso di permanenza triennale della situazione creditoria (art. 30, co. 4), presentando il modello VR (circa l'anno nel quale possono essere fatte valere le ipotesi del comma 3 piuttosto di quelle del comma 4, si vedano, nel prosieguo, le ulteriori precisazioni fornite con la R.M. 56/E del 11/5/2011);
2. utilizzarlo in compensazione orizzontale (con F24) nei limiti previsti dalla normativa in materia;
3. computarlo in detrazione (compensazione verticale), ma solamente in anni successivi una volta venuta meno la partecipazione alla liquidazione di gruppo.

Rimangono, invece, precluse le seguenti situazioni:

- possibilità di chiedere il rimborso in mancanza dei presupposti previsti dall'art. 30;
- possibilità, nei periodi di partecipazione alla procedura di gruppo, di effettuare compensazione verticale del credito (IVA da IVA), in quanto la società partecipante perde la disponibilità delle risultanze delle proprie liquidazioni periodiche, a favore esclusivo della liquidazione (di gruppo) effettuata dall'ente controllante;
- possibilità di trasferire il credito alla liquidazione di gruppo all'inizio del secondo anno successivo.

Ne consegue che nell'anno successivo a quello di ingresso nella procedura (e in quelli successivi) la società partecipante dovrà distinguere due tipologie di eccedenze di credito:

- l'eccedenza formatasi nell'anno in cui opera la liquidazione di gruppo che dovrà obbligatoriamente confluire nella liquidazione di gruppo stessa;
- l'eccedenza emergente sempre dalla dichiarazione ma relativa ad anni anteriore alla partecipazione dell'IVA di gruppo la quale, per effetto delle limitazioni in oggetto, non potrà entrare nella liquidazione di gruppo e rimarrà nella disponibilità esclusiva della società partecipante (al riguardo, si segnala che, per evidenziare tale eccedenza, a partire dal modello IVA 2009, è stato previsto l'apposito **rigo VL10**).

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile (*)	¹ VL10 anno prec.	.00
		di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	²	.00
	VL9	Credito compensato nel modello F24		.00
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)	VL8 - VL9	.00



Risoluzione 11/05/2011 n. 56/E (presupposti per il rimborso)

In merito alla possibilità, per la società che aderisce alla procedura dell'IVA di gruppo di chiedere a rimborso l'eccedenza di credito relativa all'anno precedente l'ingresso dell'IVA di gruppo, è stato precisato che i presupposti di cui all'articolo 30 del D.P.R. 633/72, cui fa riferimento l'articolo 73, **possono essere fatti valere indistintamente** (comma 3 o comma 4) dalla società che entra nell'IVA di gruppo **solo nel primo anno d'ingresso** e con riferimento al credito maturato nell'ultimo anno. **Negli anni successivi** al primo, pertanto, per i crediti riportati a nuovo e non confluiti nell'IVA di gruppo si potrà considerare **unicamente il presupposto del minor credito del triennio** (art. 30, co. 4), atteso che gli altri presupposti potranno essere fatti valere solo con riferimento ai crediti confluiti nell'IVA di gruppo da parte della società controllante. Viene esemplificato il caso dell'ingresso nell'IVA di gruppo a partire dall'anno d'imposta 2010, precisando che in tal caso, il credito relativo all'anno 2009, che costituisce l'eccedenza non trasferibile al gruppo, può essere chiesto a rimborso in sede di presentazione della dichiarazione IVA/2010 relativa all'anno d'imposta 2009 avvalendosi di uno qualsiasi dei presupposti individuati dall'articolo 30. Con riferimento al medesimo credito, negli anni successivi è, invece, utilizzabile esclusivamente il presupposto della minore eccedenza del triennio.

Rimborso della minore eccedenza non trasferibile al gruppo

Al fine di consentire il rimborso ai sensi dell'art. 30, co. 4 (minore eccedenza del triennio), è prevista la causale **codice 10** da indicare in casella 3 del rigo VX4.

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

Per chi presenta la dichiarazione con più moduli compilare solo nel modulo n. 01

Indicare causale
10 in casella 3

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)		,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)		,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)		,00
Importo di cui si richiede il rimborso		1	,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata		2	,00
Causale del rimborso	3	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4
Contribuenti Subappaltatori	6	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5
		Esonero garanzia	7
Attestazione delle società e degli enti operativi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.			
VX4	FIRMA 8		
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi			
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):			
☐ 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 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.			
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.			
FIRMA 9			
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante	,00

Importo rimborso

Le istruzioni abbinate al codice 10 precisano che l'importo (minore eccedenza detraibile del triennio) è quello indicato nel rigo VL10 della dichiarazione IVA/2016 e cioè il credito a riporto dall'anno precedente non compensato nel modello F24. In particolare, possono presentare istanza di rimborso (ai sensi dell'art. 30, co. 4, si intende):

- i soggetti che hanno aderito ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo nell'anno 2014 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione IVA relativa all'anno 2013 nonché i soggetti che nell'anno 2013 partecipavano ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllanti e che nel 2014, avendo aderito ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllate, non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dal prospetto riepilogativo IVA 26PR relativo all'anno 2013.

A tal fine, occorre tenere presente:

- **per l'anno 2013**, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 o al corrispondente rigo del quadro RX di UNICO e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014. Per le ex controllanti di un gruppo IVA l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito indicata nel rigo VY5 del prospetto IVA 26PR/2014 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014;
 - **per l'anno 2014**, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito indicata al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014 e l'importo, se indicato, nel rigo VL9 della dichiarazione di quest'anno;
 - **per l'anno 2015**, l'importo indicato al rigo VL10 e VL40 della dichiarazione IVA/2016 relativa all'anno 2015 con la precisazione che nelle ipotesi di incorporazione di un soggetto non partecipante alla liquidazione IVA di gruppo la società incorporane deve considerare anche gli importi evidenziati nei righe VL39 e VL40 del modulo relativo alla società incorporata.
- i soggetti che hanno aderito all'IVA di gruppo in anni precedenti al 2014 devono tenere presente:
 - per l'anno **2013** l'importo indicato al rigo VL10 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013 al netto del credito già compilato indicato in VL9 della dichiarazione IVA/2015;
 - per l'anno **2014** l'importo indicato al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014 al netto del credito già compilato indicato in VL9 della dichiarazione IVA/2016;
 - per l'anno **2015** l'importo indicati ai righe VL10 e VL40 della dichiarazione IVA/2016 relativa all'anno 2015, con la precisazione che nelle ipotesi di incorporazione di un soggetto non partecipante alla liquidazione IVA di gruppo la società incorporante deve considerare anche gli importi evidenziati nei righe VL39 e VL40 del modulo relativo alla società incorporata.

IVA di gruppo e disciplina delle società di comodo.

A seguito delle limitazioni introdotte dal D.L. 223/2006 in materia di gestione del credito IVA per le società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/1994, si è posto il problema se tale disciplina trovi applicazione anche nell'ipotesi in cui una società non operativa partecipi alla liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73 del D.P.R. 633/1972 e al D.M. 13/12/1979. Nella **R.M. 26/E/2008** è stato precisato che *“la necessità di armonizzare la disciplina dell'IVA di gruppo con quella delle società non operative fa ritenere che il comma 4 dell'art. 30 della L. 724 del 1994 trova applicazione anche con riferimento al credito IVA generato dalla società non operativa e trasferito in altre società del gruppo”*, non potendo pertanto essere utilizzato in compensazione dell'imposta dovuta dalle società del gruppo né chiesta a rimborso dalla controllante. Tale conclusione trova applicazione anche nel caso in cui la società controllata sia risultata non operativa successivamente all'opzione per la liquidazione dell'IVA di gruppo con la necessità, nel caso in cui nel medio tempore l'eccedenza sia stata utilizzata in compensazione, di riversare gli importi all'Erario, maggiorati di interessi ma comunque senza applicazione di sanzioni. Nella successiva **R.M. 180/E/2008** è stato

precisato che per eseguire tale operazione non è necessario emettere nota di variazione ex art. 26 (come ipotizzato dall'istante) e che nell'eventualità in cui la società ritorni in attività nel triennio previsto dall'art. 30, co. 4, della citata L. 724, il credito in questione potrà essere trasferito alla controllante in sede di prima liquidazione IVA per esser utilizzato dal gruppo.

Qualora la società del gruppo risulti **non operativa** ai sensi dell'art. 30, della L. 724/1994, **ovvero in perdita sistemica** ai sensi dell'art. 2, co. 36-decies e 36-undecies, del D.L. 138/2011, nel **campo 4** del quadro VS, la società controllante dovrà indicare uno dei seguenti codici nel rigo del quadro VS corrispondente alla società nella citata situazione:

- “1” società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione;
- “2” società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente;
- “3” società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti;
- “4” società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti e che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell'IVA non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'art. 30, co. 1, della L. 724 del 1994.

QUADRO VS

Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo

Partita IVA		Codice	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE Importo	Eccedenza di credito
1	2	3	4	5	6	7
VS1						
					,00	,00
RIMBORSO ANNUALE						
Eccedenza di credito compensata	Esonero garanzia	Causale	Importo	Erogazione prioritaria	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter	
7	8	9	10	11	12	
,00			,00		,00	
VS2						
					,00	,00
7	8	9	10	11	12	
,00			,00		,00	

MODELLO IVA BASE

Con il **Provvedimento 15.1.2016**, unitamente all'ordinario modello di dichiarazione IVA 2016, è stato approvato anche il **modello IVA base**, quale **versione semplificata della dichiarazione annuale**.

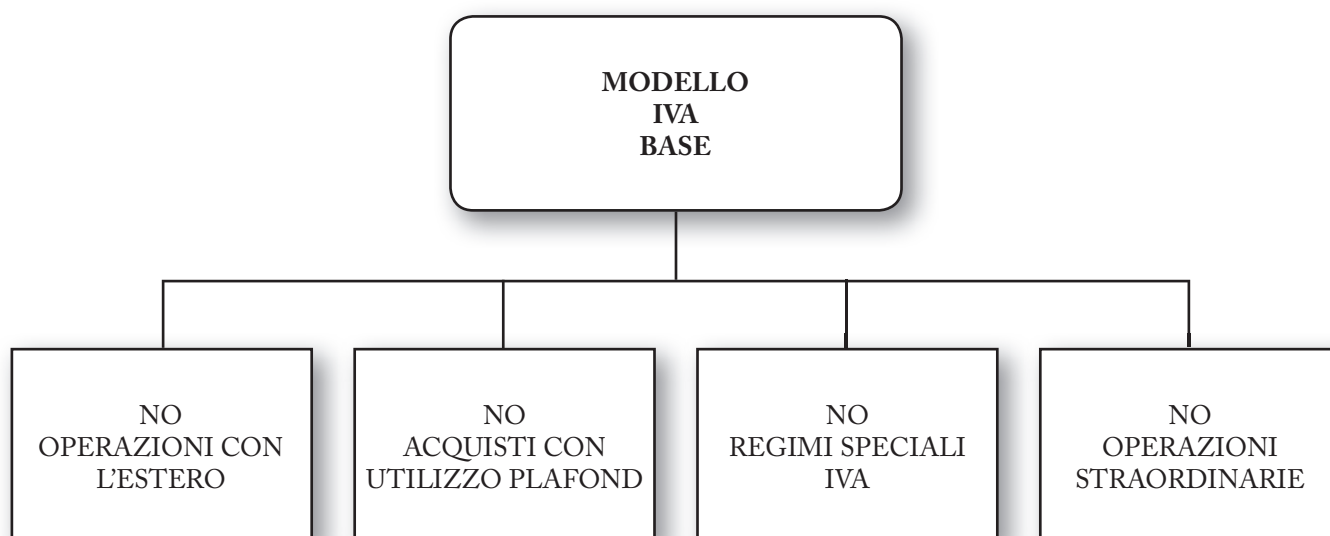


La dichiarazione IVA base 2016 può essere utilizzata sia dai contribuenti tenuti a comprendere la dichiarazione annuale IVA nel modello Unico 2016 che dai contribuenti che presentano la dichiarazione IVA in via autonoma.

Di conseguenza i termini di presentazione, nonché le relative modalità, sono le stesse previste per la presentazione del modello di dichiarazione annuale IVA 2016, al cui commento si rimanda.

La presentazione del **modello IVA base** è una **facoltà** concessa ai contribuenti, persone fisiche o soggetti diversi, che nel 2015:

- non hanno effettuato operazioni con l'estero (cessioni e acquisti intracomunitari, esportazioni e importazioni, ...);
- non hanno effettuato acquisti o importazioni con utilizzo del plafond previsto per gli esportatori abituali;
- determinano l'IVA dovuta e quella ammessa in detrazione secondo regole generali, senza applicare speciali regimi;
- hanno effettuato in via occasionale cessione di beni usati e/o operazioni per le quali è stato applicato il regime per le attività agricole di cui all'art. 34-bis;
- non hanno partecipato ad operazioni straordinarie o a trasformazioni sostanziali soggettive.





Il Modello IVA base 2016 non può essere usato:

- dai soggetti non residenti nel territorio dello Stato che vi hanno istituito una stabile organizzazione o che si avvalgono dell'istituto della rappresentanza fiscale o dell'identificazioni diretta (manca il campo del rigo VA1);
- dalle società di gestione del risparmio che gestiscono fondi immobiliari chiusi (manca il rigo VA4);
- dai soggetti che hanno effettuato versamenti tramite il Modello F24 auto UE;
- dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori che devono presentare la dichiarazione annuale per conto dei contribuenti sottoposti alle relative procedure concorsuali (manca il rigo VA3);
- dai soggetti aderenti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo (manca il rigo VA12).

STRUTTURA DEL MODELLO

Il **modello IVA base 2016** è costituito dal **frontespizio**, da utilizzarsi esclusivamente se la dichiarazione viene presentata in forma autonoma, e da un **modulo** composto dai seguenti quadri:

- **VA** – Informazioni sull'attività;
- **VB** – Dati relativi agli estremi identificativi dei rapporti finanziari;
- **VE** – Determinazione del volume d'affari;
- **VF** – Imposta relativa a particolari tipologie di operazioni;
- **VI** – Dati dichiarazioni di intento;
- **VJ** – Operazioni passive e IVA ammessa in detrazione;
- **VH** – Liquidazioni periodiche;
- **VL** – Liquidazione dell'imposta annuale;
- **VT** – Separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e soggetti IVA;
- **VX** – Determinazione dell'IVA da versare o a credito (da utilizzarsi solo da coloro che presentano la dichiarazione in forma autonoma).

Nei suddetti quadri sono stati inoltre omessi alcuni righe, per esempio:

- il rigo VE30, relativo alle operazioni che concorrono alla formazione del plafond;
- il rigo VF24, relativo agli acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino;
- i righe VJ1, VJ2, VJ4, VJ5, VJ9, VJ10 e VJ11, relativi a particolari operazioni con l'estero o in applicazione di regimi speciali.

Rispetto alla versione ordinaria, nel modello di dichiarazione in oggetto **sono quindi assenti i quadri:**

- **VC** – Utilizzo del plafond da parte degli esportatori abituali;
- **VD** – Cessione del credito IVA da parte delle società di gestione del risparmio;
- **VK** – Società controllanti e controllate;
- **VO** – Opzioni.



Nel caso in cui il modello IVA base sia presentato con il modello Unico, i dati relativi alla determinazione dell'IVA da versare o del credito di imposta vanno indicati nel rigo **RX** di Unico 2016.

Le opzioni e le revoche, tanto in materia di IVA che di imposte dirette, devono essere comunicate utilizzando il quadro **VO** della dichiarazione annuale IVA 2015.

CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ SEPARATE

I contribuenti che tengono, per obbligo di legge o per opzione, la contabilità separata ai sensi dell'art. 36 devono presentare il frontespizio e un modulo per ogni contabilità separata. I quadri VI, VH, VT e VX, la sezione 2 del quadro VA e le sezioni 2 e 3 del quadro VL, vanno compilati una sola volta sul primo modulo, indicandovi i dati riepilogativi di tutte le attività.



Per i commenti ai righi del modello IVA base, e per i casi particolari di presentazione, si rimanda agli approfondimenti e alla precisazioni relative ai relativi righi del modello di dichiarazione IVA annuale 2016.

CODICE FISCALE

438

MODELLO IVA 2016

Periodo d'imposta 2015



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO VA - Informazioni sull'attività
 QUADRO VE - Determinazione del volume d'affari

Mod. N.

--	--

QUADRO VA
 INFORMAZIONI E DATI
 RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Sez. 1 - Dati analitici generali

VA2	Indicare il codice dell'attività svolta	CODICE ATTIVITÀ		1																
Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%																				
VA5	Acquisti apparecchiature	1	Totale imponibile										2	Totale imposta						
	Servizi di gestione	3											4							

Sez. 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività

VA10	Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali																			
	Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni																			
		1																		
VA11	Maggiori corrispettivi per effetto dell'adeguamento ai parametri per il 2014 (imponibile e imposta)																			
	1											2								
VA13	Operazioni effettuate nei confronti di condomini																			
VA14	Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)																			
	Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA																			
	1																			
VA15	Società di comodo																			
	1																			

QUADRO VB
 DATI RELATIVI AGLI ESTREMI
 IDENTIFICATIVI DEI
 RAPPORTI FINANZIARI

	Codice fiscale	Codice di identificazione fiscale estero	
VB1	Denominazione operatore finanziario	Tipo di rapporto	
	3	4	
	1	2	
VB2	3	4	
	1	2	
VB3	3	4	
	1	2	
VB4	3	4	
	1	2	

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali

VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		4	
VE21			10	
VE22			22	

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta

VE23	TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE9 e da VE20 a VE22)		
VE24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		
VE25	TOTALE (VE23± VE24)		

Sez. 4 - Altre operazioni

VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento			
VE32	Altre operazioni non imponibili			
VE33	Operazioni esenti (art. 10)			
VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies			
	Operazioni con applicazione del reverse charge		1	
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro		
	2	3		
VE35	Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati		
	4	5		
	Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di microprocessori		
	6	7		
	Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico		
	8	9		
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati			
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1	
VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
	2			
VE38	Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter			
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015			
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni			



QUADRO VF - Operazioni passive e IVA ammessa in detrazione

Mod. N.

||

OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni

440



CODICE FISCALE

QUADRO VJ - Imposta relativa a particolari tipologie di operazioni
 QUADRO VH - Liquidazioni periodiche
 QUADRO VL - Liquidazione dell'imposta annuale
 QUADRI COMPILATI

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2						,00		,00				
	VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8						,00		,00				
	VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)						,00		,00				
	VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)						,00		,00				
	VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)						,00		,00				
	VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)						,00		,00				
	VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)						,00		,00				
	VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)						,00		,00				
	VJ16	Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)						,00		,00				
	VJ17	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)						,00		,00				
	VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)						,00		,00				
	VJ19	Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter						,00		,00				
	VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ19)								,00				
	QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE	CREDITI		DEBITI		Ravvedimento	CREDITI		DEBITI		Ravvedimento			
VH1		1		2		3	VH7							
VH2			,00		,00		VH8		,00					
VH3			,00		,00		VH9		,00					
VH4			,00		,00		VH10		,00					
VH5			,00		,00		VH11		,00					
VH6			,00		,00		VH12		,00					
VH13		Acconto dovuto				Metodo	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5						
QUADRO VL LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE		DEBITI					CREDITI							
		VL1	IVA a debito (somma dei righi VE25 e VJ20)						,00					
		VL2	IVA detraibile (da rigo VF57)								,00			
		VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 – VL2) ovvero						,00					
		VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 – VL1)								,00			
		VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2014 o credito annuale non trasferibile (*) di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)					1			,00			
VL9	Credito compensato nel modello F24						,00							
VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)								,00					
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	DEBITI					CREDITI								
	VL20	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)						,00						
	VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2015 compensato nel mod. F24						,00						
	VL23	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali						,00						
	VL26	Eccedenza credito anno precedente								,00				
	VL27	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio								,00				
	VL28	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto di cui ricevuti da società di gestione del risparmio					1		2	,00				
	VL29	Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno					1			,00				
		2		3				di cui sospesi per eventi eccezionali		,00				
	VL31	Versamenti integrativi d'imposta								,00				
	VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righi da VL20 a VL24) - (VL4 + righi da VL25 a VL31)] ovvero						,00						
	VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righi da VL25 a VL31) - (VL3 + righi da VL20 a VL24)]								,00				
	VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale								,00				
	VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale						,00						
	VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)						,00						
	VL39	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)								,00				
	VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito								,00				
	QUADRI COMPILATI	VA	VB	VC	VD	VE	VF	VJ	VI	VH	VK	VL	VT	VX



QUADRO VX	- Determinazione dell'IVA da versare o a credito
QUADRO VT	- Separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e soggetti IVA

Per chi presenta la
dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

VX1	IVA da versare o da trasferire (*)		00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)		00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)		00
	Importo di cui si richiede il rimborso	1	00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2	00
	Causale del rimborso	3	00
	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	00
	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5	00
	Contribuenti Subappaltatori	6	00
	Esonero garanzia	7	00

Attestazione delle società e degli enti operativi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.

VX4 8

FIRMA

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

- ☐ 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 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.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

9

FIRMA

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	
------------	---	--

VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante	
	1		

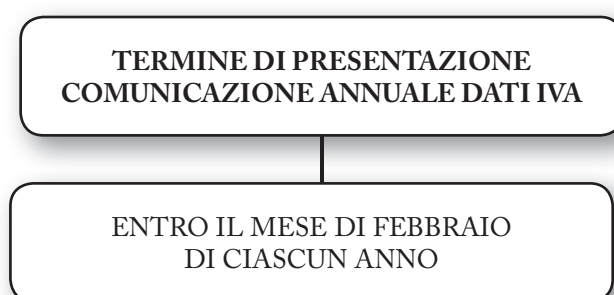
SEPARATA INDICAZIONE
DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE
NEI CONFRONTI DI CONSUMATORI
FINALI E SOGGETTI IVA

VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili		Totale imposta	
		1	2	3	4
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
		5	6	7	8
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
VT2	Abruzzo	1	2	3	4
VT3	Basilicata				
VT4	Bolzano				
VT5	Calabria				
VT6	Campania				
VT7	Emilia Romagna				
VT8	Friuli Venezia Giulia				
VT9	Lazio				
VT10	Liguria				
VT11	Lombardia				
VT12	Marche				
VT13	Molise				
VT14	Piemonte				
VT15	Puglia				
VT16	Sardegna				
VT17	Sicilia				
VT18	Toscana				
VT19	Trento				
VT20	Umbria				
VT21	Valle d'Aosta				
VT22	Veneto				

COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA

L'obbligo di presentazione della **comunicazione annuale dati IVA** è sancito dall'**art. 8-bis D.P.R. 322/1998**, introdotto dall'**art. 9 D.P.R. 435/2001**.

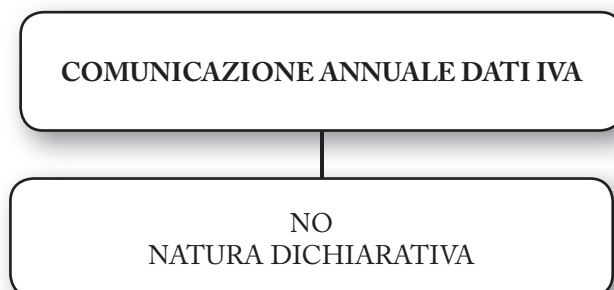
Tale norma è stata modificata dall'**art. 10 D.L. 78/2009** che ha previsto l'**esonero** dall'invio della comunicazione per i contribuenti che presentano la dichiarazione annuale in forma autonoma entro il mese di febbraio.



Con l'introduzione della comunicazione annuale dati IVA, il legislatore italiano ha ottemperato agli **obblighi comunitari**: l'**art. 22 della Direttiva 77/388/CE** prevede la presentazione, entro due mesi dalla scadenza del periodo fiscale, della comunicazione al fine di calcolare "le risorse proprie" che ciascuno Stato membro deve versare al bilancio comunitario.

Il modello, **privo di natura dichiarativa**, deve riportare l'indicazione delle risultanze delle liquidazioni periodiche per determinare l'IVA dovuta o a credito. Non è pertanto richiesta l'indicazione di:

- operazioni di rettifica o conguaglio (come il calcolo definitivo del pro-rata);
- riporto del credito IVA dell'anno precedente;
- compensazioni effettuate;
- versamenti effettuati;
- ...



Come precisato dalla C.M. 6/E/2002, poiché la natura e gli effetti della Comunicazione non solo quelli propri della dichiarazione IVA, ma quelli **referibili alle comunicazione di dati e notizie, non sono applicabili le sanzioni** previste in caso di **omessa o infedele dichiarazione**, nonché delle **disposizioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 in materia di ravvedimento** in caso di violazione degli obblighi di dichiarazione.

L'**omissione della comunicazione** o l'**invio della stessa con dati incompleti o inesatti** comporta l'ap-

plicazione delle **sanzioni previste dall'articolo 11 del D.Lgs. 471/1997 come modificato dal D.Lgs. 185/2015**, per la omessa o inesatta comunicazione di dati, richiamato dal comma 6 dell'articolo 8-bis del D.P.R. 322/1998.

Si tratta della **sanzione amministrativa** che va da **250,00 a 2.000,00 euro**.



Non essendo prevista la possibilità di rettificare o integrare una comunicazione già presentata, eventuali errori nella compilazione devono essere corretti in sede di dichiarazione annuale.

SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI

In linea generale, sono tenuti a **presentare la comunicazione dei dati IVA** i **soggetti titolari di partita IVA obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA**, anche se:

- non hanno effettuato operazioni imponibili
- non sono tenuti ad effettuare le liquidazioni periodiche

Soggetti che non presentano né comunicazione né dichiarazione IVA

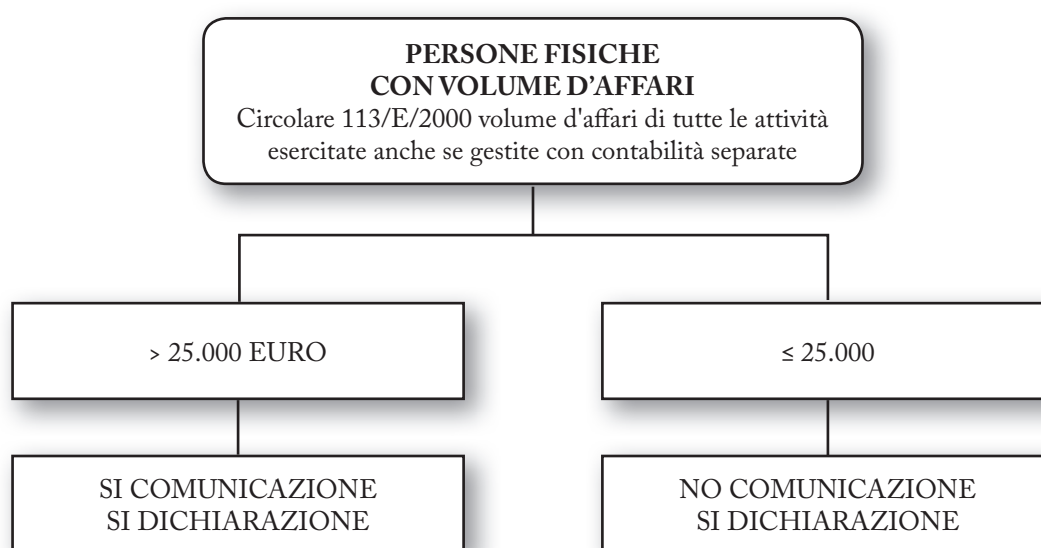
- contribuenti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti di cui all'art. 10 e coloro che, essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione ex art. 36-bis abbiano effettuati solo operazioni esenti, ancorché siano tenuti per lo stesso anno alla presentazione annuale IVA per l'effettuazione delle rettifiche ex art. 19-bis 2. L'esonero non si applica se il contribuente ha registrato operazioni intracomunitarie o siano stati effettuati acquisti per i quali l'imposta è dovuta da parte del cessionario (acquisto oro, argento, rottami, ...);
- le persone fisiche che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011;
- i contribuenti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014;
- produttori agricoli esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'art. 34 comma 6;
- esercenti attività di organizzazione di giochi, di intrattenimenti ed altre attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 74 comma 6 che non hanno optato per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;
- imprese individuali che abbiano dato in affitto l'unica azienda e non esercitino altre attività rilevanti agli effetti dell'IVA;

- soggetti passivi d'imposta, nell'ipotesi di cui all'art. 44, co. 3 D.L. 331/1993, qualora abbiamo effettuato nell'anno di imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- soggetti che hanno optato per l'applicazione delle disposizioni ex L. 398/1991;
- soggetti extra UE esercenti attività di e-commerce.

Soggetti che non presentano la comunicazione ma presentano la dichiarazione IVA

Non sono tenuti alla presentazione della comunicazione dati IVA i seguenti soggetti:

- persone fisiche che hanno realizzato nel 2015 un volume d'affari uguale o inferiore a 25.000 euro anche se tenuti a presentare la dichiarazione annuale;



- Soggetti di cui all'art. 74 Tuir:
 - organi e amministrazioni dello Stato;
 - comuni, consorzi tra enti locali, associazioni ed enti gestori di demani collettivi, comunità montane, province e regioni;
 - enti pubblici che svolgono funzioni statali, previdenziali, assistenziali e sanitarie, comprese le aziende sanitarie locali;
 - gli enti privati di previdenza obbligatoria che svolgono attività previdenziali ed assistenziali.
- Soggetti sottoposti a procedure concorsuali (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato fallimentare e preventivo, amministrazione controllata e straordinaria);
- Contribuenti che presentano la dichiarazione annuale entro il mese di febbraio (art. 10 D.L. 78/2009).

MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE

La comunicazione dati IVA deve essere presentata **in via telematica**:

- direttamente dal contribuente, tramite il servizio Entratel o Internet;
- tramite un intermediario abilitato.

Per approfondimenti sulle modalità di trasmissione telematica si veda il capitolo dedicato, nell'ambito della dichiarazione annuale IVA, alle Istruzioni generali.

Il termine ultimo di presentazione è la **fine del mese di febbraio di ciascun anno**: se il termine scade di sabato o in giorni festivi, lo stesso è prorogato al primo giorno feriale successivo.



CASI PARTICOLARI DI PRESENTAZIONE

Società ed enti aderenti alla liquidazione IVA di gruppo

Gli enti e le società che nel corso del 2015 hanno partecipato alla procedura di **liquidazione IVA di gruppo**, di cui all'ultimo comma dell'art. 73, presentano ciascuno, compresa la controllante, il proprio modello di comunicazione con i propri dati.

La controllante pertanto non deve presentare una comunicazione con riferimento all'intero gruppo.

Contribuenti con contabilità separate

I soggetti che nel corso del 2015 hanno svolto più attività e che, per obbligo o per opzione, hanno adottato la **contabilità separata** ai sensi dell'art. 36, devono presentare un unico modello di comunicazione riepilogativo di tutte le attività esercitate.



Nel caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separata, tra cui un'attività per la quale è previsto l'esonero dalla presentazione della dichiarazione, e quindi anche della comunicazione, i dati di quest'ultima attività non devono essere compresi nella comunicazione.



Le persone fisiche che esercitano più attività, per stabilire l'obbligo o l'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale (volume d'affari uguale o inferiore a 25.000 euro), devono far riferimento al volume d'affari complessivo relativo a tutte le attività esercitate.



CASO OPERATIVO

Un contribuente svolge le seguenti attività:

- riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli (codice 45.20.40)
- lavaggio auto (45.20.91)

per le quali ha conseguito nel corso del 2015 il seguente volume d'affari:

- codice 45.20.40 ⇒ € 15.200
- codice 45.20.91 ⇒ € 12.700

Poiché il limite di 25.822,84 euro è stato superato, il contribuente deve presentare la comunicazione annuale con i dati riepilogativi di tutte le attività.

Operazioni straordinarie

Nel caso di **operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive**, quali:

- fusione;
- scissione;
- conferimento;
- cessione o donazione d'azienda;
- successione ereditaria;
-

in cui vi è una generale situazione di continuità tra i soggetti partecipanti, le modalità di compilazione della comunicazione dati IVA divergono a seconda che la trasformazione sia avvenuta nel corso del 2015 o tra il 1° gennaio 2015 e la data di presentazione della comunicazione stessa.

Trasformazione avvenuta nel corso del periodo di imposta 2015

• Con estinzione del soggetto dante causa

Nel caso di **operazione straordinaria perfezionatasi nel corso del 2015** che ha comportato l'**estinzione** del soggetto dante causa (società incorporata, scissa, conferente, cedente, ...), il soggetto avente causa (società incorporante, beneficiarie, conferitaria, soggetto cessionario, ...), deve presentare **due distinte comunicazioni dati**:

- la prima con i dati delle operazioni effettuate dal soggetto stesso nel 2015;
- la seconda con i dati delle operazioni effettuate dal dante causa nella frazione d'anno 2015 fino all'ultima liquidazione eseguita prima della trasformazione; indicando quale contribuente il soggetto incorporato e quale dichiarante il soggetto risultante dalla trasformazione (codice "9").

• Senza estinzione del soggetto dante causa

Nel caso di **operazione straordinaria perfezionatasi nel corso del 2015** che **non ha comportato l'estinzione** del soggetto dante causa (scissione parziale, conferimento, cessione o donazione d'azienda), la comunicazione dati deve essere presentata:

- dal soggetto avente causa se l'operazione ha comportato la **cessione del debito/credito IVA**; l'avente causa presenterà la dichiarazione IVA con le stesse modalità descritte nel caso di estinzione del soggetto dante causa; il soggetto dante causa non deve pertanto presentare la comunicazione con riferimento all'attività oggetto dell'operazione straordinaria;
- da entrambi i soggetti se l'operazione **non** ha comportato la **cessione del debito/credito IVA**.

Trasformazione avvenuta tra il 1° gennaio 2016 e la data di presentazione della comunicazione dati IVA

• Con estinzione del soggetto dante causa

Il soggetto risultante dalla trasformazione dovrà presentare oltre la propria comunicazione dati anche quella del soggetto dante causa estinto, sempre che quest'ultimo non abbia già adempiuto prima dell'estinzione.

- **Senza estinzione del soggetto dante causa**

Entrambi i soggetti presenteranno la propria comunicazione dati.

Soggetti non residenti

I soggetti non residenti che pongono in essere operazioni rilevanti ai fini IVA in Italia, possono assolvere i relativi obblighi, in assenza di **stabile organizzazione** o per operazioni non imputabili all'eventuale stabile organizzazione, attraverso:

- la nomina di un rappresentante fiscale;
- l'identificazione diretta.

Fattispecie che sono alternative tra loro.



L'**identificazione diretta** consiste nell'aprire direttamente una partita IVA in Italia ed è consentita agli operatori di Paesi UE o extra-UE, con i quali sussistono accordi di assistenza reciproca in materia di imposte indirette.

Il **rappresentante fiscale** è invece un soggetto, persona fisica o giuridica, residente nel territorio dello Stato, che deve adempiere tutti gli obblighi, risultando solidalmente responsabile, ed esercitare tutti i diritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in nome e per conto dell'operatore non residente rappresentato, per conto del quale deve aprire autonoma partita IVA.

Mentre uno stesso soggetto può essere il rappresentante fiscale di più operatori non residenti, per i quali deve aprire distinte posizioni IVA, un operatore estero non può avere più rappresentanti fiscali in Italia.

A seconda della forma adottata dal soggetto non residente nel corso del 2015, stabile organizzazione piuttosto che identificazione diretta o rappresentante fiscale, diverse sono le modalità di compilazione e presentazione della relativa comunicazione annuale dati IVA.

Rappresentante fiscale

La comunicazione dati IVA deve essere indicata come contribuente il soggetto non residente e come dichiarante il rappresentante fiscale (codice carica "6").

Identificazione diretta

La comunicazione dati IVA deve essere presentata indicando come contribuente il soggetto non residente. Nel caso in cui quest'ultimo non sia una persona fisica, va compilata anche la sezione dedicata al dichiarante, nella quale va indicato il relativo rappresentante, legale o negoziale (codice carica "1").

Stabile organizzazione

In presenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, deve essere presentata una comunicazione dati IVA con riferimento ai dati delle operazioni ad essa imputabili effettuate nel corso del 2015.

Nel riquadro dichiarante deve essere indicato il codice carica "1".

Si precisa che l'art. 11 del D.L. 135/2009 nel modificare il secondo comma dell'art. 17, ha escluso la possibilità per un soggetto non residente di assumere una duplice posizione ai fini IVA.

La presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato inibisce l'operatività nello stesso tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre.

Viene quindi ricondotta alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato l'attività fiscalmente rilevante ai fini IVA, sia essa effettivamente compiuta mediante la stabile organizzazione, o sia essa svolta direttamente dal soggetto non residente.

MODELLO

Si compone di **due facciate**:

- la prima contiene l'informativa ai sensi del D.Lgs. 196/2003 (Legge sulla privacy) sul trattamento dei dati personali;
- la seconda si compone di **tre sezioni**: una dedicata ai dati del contribuente, una ai dati delle operazioni effettuate e la terza alla determinazione dell'IVA dovuta o a credito.



DENOMINAZIONE, RAGIONE SOCIALE ovvero COGNOME E NOME

CODICE FISCALE

Sez. I DATI GENERALI

Anno di imposta		
- CONTRIBUENTE -		
Partita IVA		Codice attività
Contabilità separata	Comunicazione di ente o società aderente ad un gruppo IVA	Eventi eccezionali
- DICHIARANTE (COMPILARE SE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE) -		
Codice fiscale		Codice carica
Codice fiscale società dichiarante		

Sez. II DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE

- OPERAZIONI ATTIVE -				
CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)	1		,00
	di cui: operazioni non imponibili	2		,00
	operazioni esenti	3		,00
	cessioni intracomunitarie di beni	4		,00
	di cui cessioni beni strumentali	5		,00
- OPERAZIONI PASSIVE -				
CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)	1		,00
	di cui: acquisti non imponibili	2		,00
	acquisti esenti	3		,00
	acquisti intracomunitari di beni	4		,00
	di cui acquisti beni strumentali	5		,00

COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA

Sezione 1 - Dati generali

- IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA -								
CD3	Oro industriale e argento puro	Imponibile	¹	,00	Imposta	²	,00	
	Rottami e altri materiali di recupero	Imponibile	³	,00	Imposta	⁴	,00	
Sez. III DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO	CD4	IVA esigibile		,00				
	CD5	IVA detratta				,00		
	CD6	IVA dovuta	¹	,00	o a credito	²	,00	
FIRMA DELLA COMUNICAZIONE		Firma						
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA		Codice fiscale dell'intermediario					N. iscrizione all'albo dei C.A.F.	
Riservato all'intermediario	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal contribuente							
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione del contribuente predisposta dal soggetto che la trasmette							
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO			

SEZIONE 1 - DATI GENERALI

Sez. I DATI GENERALI	Anno di imposta		2015			
	- CONTRIBUENTE -					
	Partita IVA			Codice attività		
	Contabilità separata		Comunicazione di ente o società aderente ad un gruppo IVA		Eventi eccezionali	
	- DICHIARANTE (COMPILARE SE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE) -					
	Codice fiscale			Codice carica		
	Codice fiscale società dichiarante					

Contribuente

Nel quadro relativo ai dati del contribuenti devono essere indicati, sia per i contribuenti persone fisiche che persone giuridiche:

- il numero di partita IVA;
- il codice dell'attività svolta dal contribuente desumibile dalla tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007, reperibile sui siti internet www.agenziaentrate.gov.it e www.finanze.gov.it. Nell'ipotesi di esercizio di più attività, va indicato il codice attività relativo all'attività che ha realizzato il maggior volume d'affari;

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Un contribuente svolge le seguenti attività:

- riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli (codice 45.20.40)
- lavaggio auto (45.20.91)

per le quali ha conseguito nel corso del 2015 il seguente volume d'affari:

- codice 45.20.40 ⇒ 32.500 euro
- codice 45.20.91 ⇒ 38.700 euro

- CONTRIBUENTE -			
Partita IVA		Codice attività	4 5 2 0 9 1
Contabilità separata	☐	Comunicazione di ente o società aderente ad un gruppo IVA	☐
		Eventi eccezionali	☐

- se il contribuente ha esercitato nel 2015 più attività con contabilità separate (art. 36) deve barrare la specifica casella; questo vale anche nel caso in cui per una delle attività è previsto l'esonero dalla presentazione della comunicazione e quindi i relativi dati non devono esservi ricompresi;
- se il contribuente ha partecipato alla procedura di liquidazione IVA di gruppo nel 2015 (art. 73) deve barrare la specifica casella;
- se il contribuente si è avvalso della sospensione degli adempimenti previsto in dipendenza di un evento eccezionale deve barrare la specifica casella.

Dichiarante

Il riquadro va compilato nel caso in cui **colui che sottoscrive la comunicazione sia un soggetto diverso dal contribuente** (legale rappresentante di una società, il curatore fallimentare, l'erede del contribuente deceduto, ...). Devono quindi essere riportati i dati del soggetto diverso dal contribuente:

- codice fiscale;
- codice carica desumibili dalla tabella sottostante:

- 1 Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore
- 2 Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, amministratore di sostegno, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito
- 5 Custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati ovvero commissario giudiziale (amministrazione controllata)
- 6 Rappresentante fiscale di soggetto non residente
- 7 Erede
- 8 Liquidatore (liquidazione volontaria)
- 9 Soggetto tenuto a presentare la comunicazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.)

- codice fiscale società dichiarante: tale rigo va compilato esclusivamente nel caso in cui il dichiarante sia una società che presenta la comunicazione IVA per conto di altro contribuente, ad esempio:
 - società nominata rappresentante fiscale da un soggetto non residente (art.17, co.3, D.P.R. 633/1972) – codice carica “6”;

- società beneficiaria in caso di scissione o società incorporante in caso di fusione – codice carica “9”;
- società che presenta la comunicazione in qualità di rappresentante negoziale del contribuente.

SEZIONE 2 - DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE

Sez. II DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE	- OPERAZIONI ATTIVE -								
	CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)	1		,00				
		di cui: operazioni non imponibili	2		,00				
		operazioni esenti	3		,00				
		cessioni intracomunitarie di beni	4		,00				
		di cui cessioni beni strumentali	5		,00				
	- OPERAZIONI PASSIVE -								
	CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)	1		,00				
		di cui: acquisti non imponibili	2		,00				
		acquisti esenti	3		,00				
	acquisti intracomunitari di beni	4		,00					
	di cui acquisti beni strumentali	5		,00					
- IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA -									
CD3	Oro industriale e argento puro	Imponibile	1		,00	Imposta	2		,00
	Rottami e altri materiali di recupero	Imponibile	3		,00	Imposta	4		,00

I dati da indicare nella **sezione II** del modello di comunicazione annuale dati IVA:

- devono tener conto delle variazioni eseguite ai sensi dell'art. 26;
- devono essere espressi in unità di euro, secondo le ordinarie regole di arrotondamento (per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi di euro o per difetto se inferiore a detto limite).

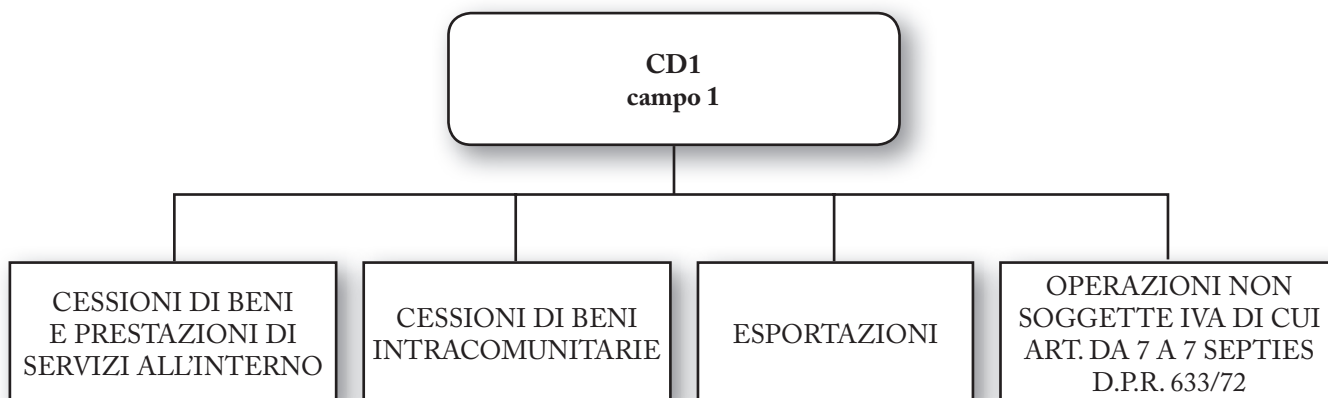
Contribuenti con liquidazioni trimestrali	La comunicazione annuale deve comprendere tutte le operazioni effettuate nell'anno, anche quelle dell'ultimo trimestre, al fine di evidenziare l'IVA a debito o a credito relativa all'intero periodo di imposta.
Contribuenti con contabilità presso terzi	La comunicazione annuale deve comprendere tutte le operazioni effettuate nell'anno d'imposta.
Contribuenti che adottano particolari regimi (regime speciale agricolo, agriturismo, ...)	Nei rigli CD4 (IVA esigibile) e CD5 (IVA detratta) va indicata l'imposta risultante dall'applicazione dello speciale regime. Di conseguenza se questo non prevede la detrazione dell'imposta il rigo CD5 non va compilato.

Rigo CD1 – OPERAZIONI ATTIVE

- OPERAZIONI ATTIVE -					
CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)	1		,00	
	di cui: operazioni non imponibili	2		,00	
	operazioni esenti	3		,00	
	cessioni intracomunitarie di beni	4		,00	
	di cui cessioni beni strumentali	5		,00	

CD1 CAMPO 1

Al rigo **CD1 CAMPO 1**, è necessario indicare l'ammontare complessivo, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi all'interno, intracomunitarie e di esportazioni effettuate nel corso dell'anno 2015, comprese quelle ad esigibilità differita, rilevanti agli effetti dell'IVA: cioè operazioni imponibili, non imponibili, esenti e ad aliquota "zero" annotate nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi o, comunque, soggette a registrazione, ad esclusione di quelle esenti effettuate dai soggetti che si sono avvalsi della dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-bis.



Questi ultimi devono comunque rilevare l'ammontare delle operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 11), 18) e 19).

Nel presente campo vanno inserite anche le operazioni non soggette all'imposta degli articoli da 7 a 7-septies, al fine di ricomprendersi tutte le operazioni IVA non soggette che concorrono alla determinazione del volume d'affari e per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

L'art. 21, co. 6-bis lett. a) e b) del D.P.R. 26.10.72 n. 633, in recepimento dell'art. 219-bis della direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE, ha infatti esteso l'obbligo di emissione della fattura anche per le operazioni escluse da IVA ai sensi degli artt. 7 - 7-septies del D.P.R. 633/72, in difetto cioè del presupposto territoriale.

In particolare, la fattura deve essere emessa per:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, co. 1 n. 1 - 4 e 9 del D.P.R. 633/724 (operazioni bancarie e assicurative), effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori d'imposta in altri Paesi UE → annotazione "inversione contabile";
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate fuori della UE → annotazione "operazione non soggetta".



Nel campo 1 deve essere compreso anche l'imponibile delle operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni con applicazione dell'art. 17-ter (split payment).



I contribuenti che fruiscono di una riduzione della base imponibile (editori) devono indicare l'imponibile delle operazioni già al netto della riduzione spettante.



Non devono essere comprese tra le operazioni attive:

- gli acquisti intracomunitari annotati anche nel registro delle fatture emesse;
- le autofatture ex art. 17 D.P.R. 633/72 (acquisti di servizi intracomunitari, acquisti con applicazione del reverse charge)

Cessioni ad esigibilità differita

In deroga alla regola che correla l'esigibilità dell'IVA al momento di effettuazione dell'operazione, vi è invece **esigibilità differita** in due circostanze:

- operazioni di cui all'**art. 6 comma 5 secondo periodo**: si tratta dell'**ordinario regime di esigibilità differita**, che prevede che l'imposta divenga esigibile al momento dell'incasso del corrispettivo nei seguenti casi:
 - cessioni di prodotti farmaceutici di cui al n. 114 della tabella A parte III^A effettuate da farmacisti;
 - operazioni effettuate da enti ed associazioni non commerciali nei confronti di soci, associati o partecipanti;
 - operazioni effettuate nei confronti dello Stato ed altri enti pubblici.

In queste fattispecie l'esigibilità differita è il regime naturale, a meno che non venga esercitata l'opzione per l'esigibilità immediata dell'imposta in fattura.

- operazioni di cui all'**art. 32-bis D.L. 83/2012, nuovo regime della liquidazione IVA per cassa in vigore dal 1° dicembre 2012**, a cui possono accedere i soggetti con volume di affari ricompreso nel limite di 2.000.000 euro (si veda il commento al rigo VF19).

Nel caso di emissione nel corso del 2015 di una fattura ad esigibilità differita non incassata al 31.12.2015, nel rigo CD1 campo 1, andrà indicato l'imponibile, mentre non andrà indicato alcun importo nel rigo CD4. Nell'anno di incasso non andrà indicato alcun importo nel rigo CD1 campo 1, mentre andrà indicata la relativa imposta a rigo CD4.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un contribuente ha effettuato le seguenti operazioni attive:

	imponibile	IVA
operazioni con IVA ad esigibilità immediata	12.000,00	2.640,00
operazioni con IVA ad esigibilità differita	17.000,00	3.740,00
- di cui incassate nel 2015	10.000,00	2.200,00
operazioni con IVA ad esigibilità differita di esercizi precedenti incassate nel 2015	6.000,00	1.320,00

- OPERAZIONI ATTIVE -

CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)	1	29.000,00	2	
			di cui: operazioni non imponibili	3	,00
			operazioni esenti	4	,00
			cessioni intracomunitarie di beni	5	,00
			di cui cessioni beni strumentali		

CD4	IVA esigibile	6.160,00	
CD5	IVA detratta		,00
CD6	IVA dovuta	¹ ,00	o a credito ² ,00

Reverse charge

Nel caso di operazioni a cui si applica il meccanismo del **reverse charge** (subappalti nel settore edile, cessioni immobili strumentali, ...), il cedente evidenzierà l'operazione nel rigo CD1 campo 1, mentre il cessionario a rigo CD2 campo 1; quest'ultimo indicherà anche la relativa IVA a debito e a credito a rigo CD4 e CD5.

CD1 CAMPO 2

Al rigo **CD1 CAMPO 2**, è necessario indicare l'ammontare complessivo delle operazioni non imponibili (già comprese nel campo 1), e quindi:

- **le esportazioni e le altre operazioni non imponibili, che possono concorrere alla formazione del plafond**, quali:

- esportazioni dirette e triangolari (art. 8 comma 1 lett a);
- esportazioni di beni effettuate a soggetti non residenti che procedono all'esportazione entro 90 giorni dalla consegna (art. 8 comma 1 lett. b);
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-bis);
- sezioni connessi agli scambi internazionali (art. 9 comma 1);
- cessioni di beni poste in essere nei riguardi degli operatori residenti nella repubblica di San Marino e nella città del Vaticano (art. 71);
- cessioni e prestazioni non imponibili in base a trattati o accordi internazionali (art. 72).

Sono escluse le operazioni intracomunitarie di cui le sole cessioni di beni devono essere indicate nel successivo campo 4.

- **le operazioni non imponibili effettuate nei confronti di esportatori che hanno presentato la dichiarazione di intento;**
- **le altre operazioni qualificate non imponibili che non concorrono alla formazione del plafond**, tra cui:
 - la parte non imponibile dei corrispettivi inerenti ad operazioni rientranti nel regime del margine (beni usati, ecc.);
 - cessioni a viaggiatori extracomunitari (art. 38-quater);
 - cessioni di beni o prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un deposito IVA;
 - ...

CD1 CAMPO 3

Al rigo **CD1 CAMPO 3**, è necessario indicare l'ammontare, già compreso nel campo 1 del medesimo rigo delle operazioni esenti di cui all'art. 10;

Nel rigo **CD1 CAMPO 4**, va indicato l'ammontare complessivo delle cessioni di beni intracomunitari non imponibili già comprese nel campo 1 del medesimo rigo, annotate nel registro IVA delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi.

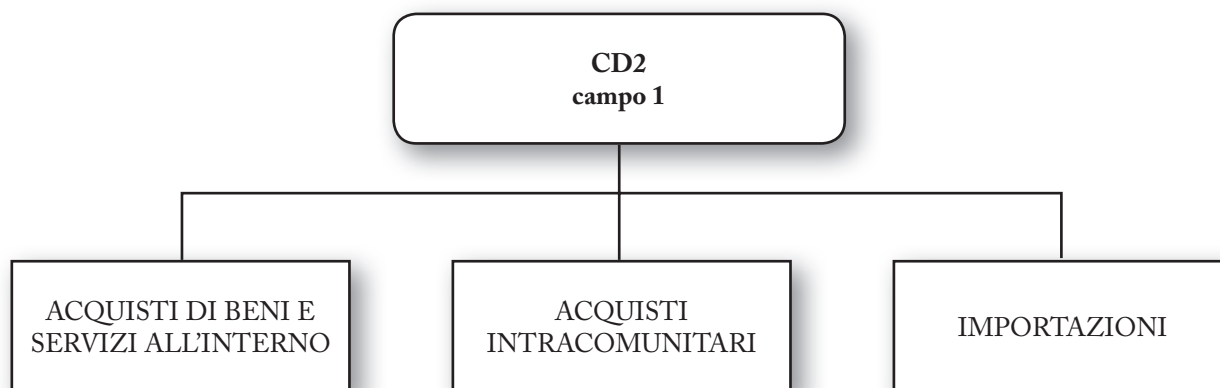
Nel rigo **CD1 CAMPO 5**, vanno indicate le cessioni di beni strumentali imponibili già comprese nel campo 1 del medesimo rigo.

Rigo CD2 – OPERAZIONI PASSIVE

- OPERAZIONI PASSIVE -				
CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)	1		,00
	di cui: acquisti non imponibili	2		,00
	acquisti esenti	3		,00
	acquisti intracomunitari di beni	4		,00
	di cui acquisti beni strumentali	5		,00

CD2 CAMPO 1

Al rigo **CD2 CAMPO 1**, è necessario indicare l'ammontare complessivo, al netto dell'IVA, delle operazioni passive all'interno, intracomunitarie e di importazione effettuate nel corso dell'anno 2015, comprese quelle ad esigibilità differita, rilevanti agli effetti dell'IVA: cioè operazioni imponibili, non imponibili, esenti, ...



Vanno inclusi anche i valori relativi ad acquisti con **IVA indetraibile**.

Acquisti ad esigibilità differita

Nel caso di fattura di acquisto ad esigibilità differita relativa al 2015 non ancora pagata al 31.12.2015, nel rigo CD2 campo 1, andrà indicato l'imponibile mentre non andrà indicato alcun importo nel rigo CD5. Nell'anno del pagamento non andrà indicato alcun importo nel rigo CD2, campo 1, mentre andrà indicata la relativa imposta a rigo CD5.

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Un contribuente ha rilevato nel 2015 le seguenti operazioni passive:

	imponibile	IVA
operazioni con IVA ad esigibilità immediata	8.000,00	1.760,00
operazioni con IVA ad esigibilità differita	19.000,00	4.180,00
- di cui pagate nel 2015	12.000,00	2.640,00
operazioni con IVA ad esigibilità differita es. precedenti pagate nel 2015	7.000,00	1.540,00

- OPERAZIONI PASSIVE -			
CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)	1	27.000 ,00
	di cui: acquisti non imponibili	2	,00
	acquisti esenti	3	,00
	acquisti intracomunitari di beni	4	,00
	di cui acquisti beni strumentali	5	,00
CD4	IVA esigibile		,00
CD5	IVA detratta		5.940 ,00
CD6	IVA dovuta	1	,00 o a credito 2 ,00

Reverse charge

Nel caso di operazioni a cui si applica il meccanismo del **reverse charge** (subappalti nel settore edile, cessioni immobili strumentali, ...), il cessionario che emette autofattura o integra la fattura, deve indicare a rigo CD2 campo 1, l'imponibile relativo agli acquisti, mentre la relativa IVA a debito e a credito verranno indicate rispettivamente a rigo CD4 e CD5.

Contribuenti minimi

Come previsto per la compilazione del quadro VF della dichiarazione annuale IVA, nel campo 1 del rigo CD2 vanno ricompresi anche gli acquisti effettuati da contribuenti che si sono avvalsi di regimi agevolativi (art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011; art. 1, co. da 54 a 89, L. 190/2014).

CD2 CAMPO 2

Al rigo **CD2 CAMPO 2** è necessario indicare l'ammontare complessivo degli acquisti non imponibili già compresi nel campo 1 del medesimo rigo e cioè gli acquisti all'interno e le importazioni effettuati senza pagamento dell'imposta, con utilizzo del plafond, gli acquisti all'interno oggettivamente non imponibili, effettuati senza utilizzo del plafond, mentre non devono essere comprese le operazioni intracomunitarie non imponibili, in quanto solamente gli acquisti di beni devono essere necessariamente annotati nel successivo campo 4.

CD2 CAMPO 3

Nel rigo **CD2 CAMPO 3**, va indicato l'ammontare, già compreso nel campo 1 del medesimo rigo:

- degli acquisti all'interno esenti;

- delle importazioni non soggette all'imposta (art. 68, esclusa lett. a);
- delle importazioni di oro da investimento.

Non deve essere compreso l'ammontare degli acquisti intracomunitari esenti (art. 42 comma 1 D.L. 331/1993), che deve essere annotato nel successivo campo 4.

CD2 CAMPO 4

Nel rigo **CD2 CAMPO 4**, va indicato l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari di beni già rilevati nel campo 1 del medesimo rigo.

In particolare è necessario includere:

- gli acquisti intracomunitari non imponibili di cui all'art. 42 comma 1 del D.L. 331/1993;
- gli acquisti effettuati senza pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond;
- gli acquisti intracomunitari esenti;
- gli acquisti triangolari comunitari con intervento dell'operatore nazionale in qualità di cessionario-cedente di cui all'art. 40 comma 2 del D.L. 331/1993.

CD2 CAMPO 5

Nel rigo **CD2 CAMPO 5** vanno indicati gli acquisti di beni strumentali imponibili già comprese nel campo 1 del medesimo rigo.

Si tratta di:

- beni ammortizzabili, materiali o immateriali, di cui agli articoli 102 e 103 Tuir, compresi i beni di costo non superiore a 516,46 euro e compreso il prezzo di riscatto per i beni già acquisiti in leasing (ad esempio macchinari, attrezzature, impianti, ecc.);
- beni strumentali non ammortizzabili, computando l'importo dei canoni relativi ai beni strumentali, acquisiti con contratti di leasing, usufrutto, locazione o ad altro titolo oneroso e il corrispettivo relativo all'acquisto di beni strumentali non ammortizzabili (ad esempio terreni).

Rigo CD3 – IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA

- IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA -					
CD3	Oro industriale e argento puro	Imponibile	¹		²
	Rottami e altri materiali di recupero	Imponibile	³		⁴

Nel rigo **CD3 CAMPO 1**, è necessario indicare imponibile ed IVA relativi ad operazioni già comprese a rigo CD2, campo 1, ovvero importazioni di:

- oro industriale ed argento puro;
- rottami ed altri materiali di recupero (rottami ferrosi e non, carta da macero, stracci, scarti di vetri, gomma, ...)

per le quali, ai sensi dell'art. 70 commi 5 e 6, l'imposta non viene versata in dogana, ma assolta tramite la contemporanea annotazione della bolletta doganale nel registro del acquisti e in quello delle fatture emesse o dei corrispettivi.

L'imposta relativa alle medesime operazioni va inclusa nel rigo CD4 quale IVA esigibile e nel rigo CD5 come imposta detratta.

Si ricorda che la legge 7/2000 ha definito le diverse tipologie di oro/argento, come da tabella sotto riportata:

Legge 7/2000		
ORO DA INVESTIMENTO	☞	Oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi rappresentato o meno da titoli; monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese d'origine, normalmente vendute ad un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esso contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non ricomprese nel suddetto elenco; con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono stabilite le modalità di trasmissione alla Commissione delle Comunità europee delle informazioni in merito alle monete negoziate nello Stato italiano che soddisfano i suddetti criteri.
ORO INDUSTRIALE	☞	Il materiale d'oro diverso da quello di investimento, sia in forma di semilavorati con purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza.
ARGENTO PURO	☞	Argento in lingotti o grani di purezza pari o superiore a 900 millesimi.

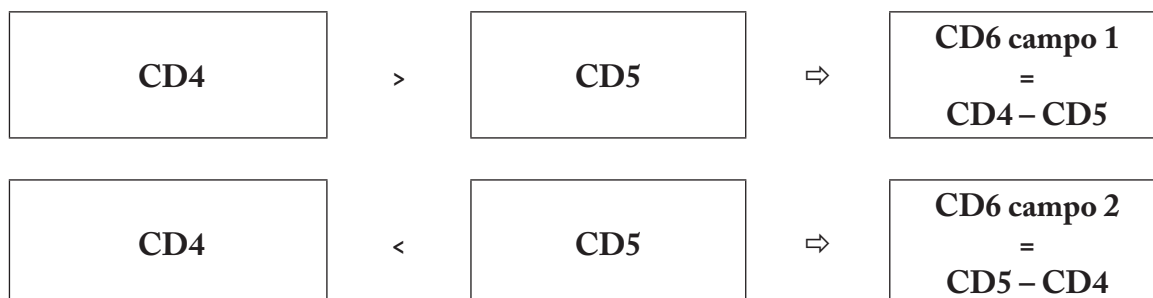
Le operazioni aventi ad oggetto l'oro da investimento non devono essere ricomprese nel rigo CD3.

SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

CD4	IVA esigibile		,00
CD5	IVA detratta		,00
CD6	IVA dovuta	1	,00 o a credito 2
			,00

Nella **sezione III** del modello di comunicazione dei dati IVA va indicata:

- l'IVA esigibile (**CD4**), relativa alle operazioni effettuate nel 2015, per le quali si è verificata l'esigibilità, ovvero relativa ad operazioni effettuate in anni precedenti per le quali l'imposta è diventata esigibile nel 2015;
- l'IVA detratta (**CD5**), relativa agli acquisti registrati nel 2015 per i quali è stato esercitato il diritto alla detrazione.



La differenza tra l'IVA esigibile e l'IVA detratta costituisce l'IVA a debito o a credito da indicare a rigo CD6.



Gli importi vanno indicati tenendo conto della variazioni eseguite ex art. 26.

Nel compilare la sezione III non deve tenersi conto di eventuali operazioni di rettifica e di conguaglio, come ad esempio si verifica con il calcolo definitivo del pro-rata che viene fatto solo in sede di dichiarazione annuale.

Per operazioni quali acquisti intracomunitari o autofattura ex art. 17 commi 2, 5, 6 e 7, la relativa imposta deve essere compresa tanto nel rigo CD4 quale IVA esigibile che in quello CD5 quale IVA detratta.

Il saldo dell'IVA a debito o a credito di cui al rigo CD6 non è confrontabile con quello risultante dalla dichiarazione annuale che tiene conto di eventuali operazioni di conguaglio e di rettifica, del credito relativo all'anno precedente, dell'eventuale suo utilizzo, di rimborsi infrannuali richiesti, ...



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un contribuente ha effettuato le seguenti operazioni attive:

	imponibile	IVA
10%	15.000,00	1.500,00
22%	18.000,00	3.960,00
cessioni con dichiarazione d'interno	4.000,00	
cessioni art. 38 quater	1.000,00	
cessioni intracomunitarie	8.000,00	
esportazioni	4.000,00	
prestazioni di servizi resa ad operatore UE art. 7-ter	2.500,00	

e le seguenti operazioni passive:

	imponibile	IVA
10%	7.000,00	700,00
22% - prestazioni servizi UE	1.500,00	330,00
22% - acquisti intracomunitari	5.000,00	1.100,00
22%	8.000,00	1.760,00

Sez. II DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE	- OPERAZIONI ATTIVE -							
	CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)	1	52.500,00				
		di cui: operazioni non imponibili	2	9.000,00				
		operazioni esenti	3	,00				
		cessioni intracomunitarie di beni	4	8.000,00				
		di cui cessioni beni strumentali	5	,00				
Sez. III DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO	- OPERAZIONI PASSIVE -							
	CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)	1	21.500,00				
		di cui: acquisti non imponibili	2	,00				
		acquisti esenti	3	,00				
		acquisti intracomunitari di beni	4	5.000,00				
		di cui acquisti beni strumentali	5	,00				
	- IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA -							
	CD3	Oro industriale e argento puro	Imponibile	1	,00	Imposta	2	,00
		Rottami e altri materiali di recupero	Imponibile	3	,00	Imposta	4	,00
	CD4	IVA esigibile		6.890,00				
CD5	IVA detratta				3.890,00			
CD6	IVA dovuta	1	3.000,00	o a credito	2	,00		

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Un contribuente ha effettuato le seguenti operazioni attive:

	imponibile	IVA
10%	12.000,00	1.200,00
22%	70.000,00	15.400,00
cessioni esenti	2.500,00	
esportazioni	3.500,00	

e le seguenti operazioni passive:

	imponibile	IVA
10%	5.000,00	500,00
22%	38.000,00	8.360,00
acquisti con utilizzo del plafond	1.200,00	

Nell'ambito degli acquisti 22% si rileva 5.500,00 euro (imponibile) di canoni di leasing macchinario

COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA

Sezione 3 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito

Sez. II DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE	- OPERAZIONI ATTIVE -										
	CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)		1	88.000	,00			2	3.500	,00
						di cui: operazioni non imponibili		3	2.500	,00	
						operazioni esenti		4		,00	
						cessioni intracomunitarie di beni					
						5		,00			
	di cui cessioni beni strumentali										
	- OPERAZIONI PASSIVE -										
	CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)		1	44.200	,00			2	1.200	,00
						di cui: acquisti non imponibili		3		,00	
				acquisti esenti		4		,00			
				acquisti intracomunitari di beni							
				5	5.500	,00					
di cui acquisti beni strumentali											
- IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA -											
CD3	Oro industriale e argento puro	Imponibile	1		,00	Imposta	2		,00		
	Rottami e altri materiali di recupero	Imponibile	3		,00	Imposta	4		,00		
Sez. III DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO	CD4	IVA esigibile		16.600	,00						
	CD5	IVA detratta						8.860	,00		
	CD6	IVA dovuta	1	7.740	,00	o a credito	2		,00		



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un contribuente ha effettuato le seguenti operazioni attive:

	imponibile	IVA
10%	13.000,00	1.300,00
22%	20.000,00	4.400,00

e passive:

	imponibile	IVA
10%	5.000,00	500,00
10% - acquisti subappalto art.17, co.6	3.000,00	300,00
22%	6.800,00	1.496,00

Sez. II DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE	- OPERAZIONI ATTIVE -									
	CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)		1	33.000 ,00					
					di cui: operazioni non imponibili		2			,00
					operazioni esenti		3			,00
					cessioni intracomunitarie di beni		4			,00
		di cui cessioni beni strumentali		5						,00
	- OPERAZIONI PASSIVE -									
	CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)		1	14.800 ,00					
					di cui: acquisti non imponibili		2			,00
					acquisti esenti		3			,00
				acquisti intracomunitari di beni		4			,00	
	di cui acquisti beni strumentali		5						,00	
- IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA -										
Sez. III DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO	CD3	Oro industriale e argento puro	Imponibile	1		,00	Imposta	2		,00
		Rottami e altri materiali di recupero	Imponibile	3		,00	Imposta	4		,00
	CD4	IVA esigibile			6.000 ,00					
	CD5	IVA detratta							2.296 ,00	
	CD6	IVA dovuta		1	3.704 ,00		o a credito		2	

SEZIONE 4 - IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'intermediario	Codice fiscale dell'intermediario		N. iscrizione all'albo dei C.A.F.	
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal contribuente			
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione del contribuente predisposta dal soggetto che la trasmette			
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno

Il riquadro dedicato all'**impegno alla presentazione telematica** è riservato all'intermediario che la effettua, il quale dovrà riportare:

- il proprio codice fiscale
- il numero di iscrizione all'albo, se trattasi di CAF
- la data di assunzione dell'impegno alla trasmissione
- la propria firma

Nel momento in cui riceve la comunicazione predisposta dal contribuente o assume l'incarico di predisporla, l'intermediario deve rilasciare al contribuente l'impegno a trasmettere in via telematica la dichiarazione, impegno da redigersi senza particolari formalità (in carta libera, datato e sottoscritto).

La casella "*Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal contribuente*" andrà barrata se la comunicazione è stata predisposta dal contribuente e l'intermediario pertanto si occupa solo della sua trasmissione; quella "*Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal soggetto che la trasmette*" andrà invece barrata se la comunicazione è stata predisposta dall'intermediario.

PRINCIPALE PRASSI 2015

RISOLUZIONI

Risoluzione n. 21 del 20/02/15

Oggetto: Inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 – irrilevanza del documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nella UE

Un soggetto passivo IVA stabilito in Italia che acquista beni presso il rappresentante fiscale di un fornitore stabilito in altro Stato membro, se l'operazione è territorialmente rilevante in Italia, è tenuto a integrare la fattura emessa dal fornitore estero ai sensi dell'art. 17 co. 2 D.P.R. 633/72, non rilevando, ai fini IVA, il documento emesso dal rappresentante fiscale con partita IVA italiana.

Per adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione di cui agli artt. 46 e 47 del D.L. 331/93, richiamati dall'art. 17 co. 2 D.P.R. 633/72, è infatti sempre necessario disporre della fattura emessa direttamente dal cedente o prestatore estero.

Risoluzione n. 23 del 27/02/15

Oggetto: Aliquota IVA per cessioni di acqua ossigenata al 3 per cento

Solo alle cessioni del prodotto “Idrogeno perossido (acqua ossigenata), soluzione 3 per cento”, stabilizzato a 10 volumi, è applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, ai sensi del n. 114) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, indipendentemente dal formato della confezione.

Risoluzione n. 38 del 13/04/15

Oggetto: dichiarazioni d'intento – modalità di presentazione in dogana

Superando il contenuto della R.M. 355235/1985, menzionata nelle istruzioni al modello di dichiarazione di intento, secondo cui la lettera di intento deve essere presentata in Dogana per ogni singola operazione, le dichiarazioni di intento presentate in Dogana per l'effettuazione di importazioni senza applicazione dell'IVA possono riguardare anche diverse operazioni, fino a concorrenza del plafond disponibile. Di conseguenza, anche per le operazioni di importazione, potrà essere compilato alternativamente il campo 1 ovvero il campo 2 della dichiarazione di intento, inserendo in quest'ultimo caso l'importo corrispondente all'ammontare del plafond IVA che si presume di utilizzare per effettuare importazioni nel periodo di riferimento.

Risoluzione n. 46 del 8/05/15

Oggetto: Aliquota IVA per cessioni di macchina fresatrice per protesi dentarie – Classificazione doganale 90184990

I prodotti classificati all'attuale voce doganale 9018.4990, non possano essere ricondotti in alcun modo nell'ambito del punto 30) della Tabella A, parte II, allegata al decreto IVA.

Di conseguenza, alle cessioni dei prodotti in questione va applicata l'aliquota IVA ordinaria del 22%.

Risoluzione n. 61 del 24/06/15

Oggetto: Modello IVA TR – Richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale – Nuova categoria di contribuenti ammessi al rimborso in via prioritaria (art. 38-bis, co. 10, D.P.R. 633/1972)

I soggetti che esercitano attività di proiezione cinematografica (codice ATECO 2007 “59.14.00”), ammessi come nuova categoria all’esecuzione in via prioritaria dei rimborsi IVA, possono procedere con la richiesta di rimborso o con l’utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale segnalando la propria situazione con l’indicazione nel rigo TD8, casella 1 “Contribuenti ammessi all’erogazione prioritaria del rimborso”, del codice “7”.

Risoluzione n. 72 del 3/08/15

Oggetto: Interpello: Punto n. 33, tabella A, parte seconda, D.P.R. 633/1972

A norma del n. 33 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/72, si applica l'aliquota IVA del 4% alle cessioni di dispositivi medici quali "parti, pezzi staccati ed accessori esclusivamente destinati ai precedenti n. 30, 31 e 32" della Tabella stessa. Per individuare l'ambito oggettivo di applicazione del n. 33 della Tabella, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che la commercializzazione di dispositivi medici non comporta l'automatica applicazione dell'aliquota IVA del 4%, ma è necessario valutare che sia in concreto realizzata la loro destinazione sanitaria, ossia che si verifichi il vincolo di destinazione richiesto dal n. 33 della Tabella.

Fruiscono pertanto dell'aliquota IVA del 4% le parti accessorie strettamente connesse dal punto di vista meccanico e/o funzionale a beni che rientrano nella voce doganale ricompresa nel precedente punto 30 della Tabella.

Risoluzione n. 75 del 28/08/15

Oggetto: Interpello – Regime di vantaggio ex art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011 – IVA relativa ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a privati residenti in altro Paese dell'Unione europea

Possono avvalersi del meccanismo del MOSS (c.d. "Mini one stop shop"), al fine di assolvere in Italia l'IVA relativa ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e di e-commerce territorialmente rilevanti in altri Stati della UE, anche i soggetti che hanno aderito al regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27 co. 1 e 2 DL98/2011.

Pertanto, anche laddove tali operazioni siano rese nell'ambito del regime agevolato, l'IVA relativa all'operazione è assolta:

- nei rapporti B2B, dal committente nel proprio Paese, essendo l'operazione fuori campo IVA in Italia;
- nei rapporti B2C, ai fini del corretto assolvimento degli obblighi IVA, il prestatore è tenuto ad identificarsi in ciascuno Stato membro in cui presta tali servizi oppure, in alternativa, può avvalersi del regime MOSS.

Risoluzione n. 76 del 28/08/15

Oggetto: Interpello – Aliquota IVA applicabile alla cessione di carni di quaglia congelate

La cessione di carne di quaglia surgelata è compresa tra le operazioni che, in base al numero 7 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, scontano l'IVA con applicazione dell'aliquota nella misura del 10%.

Risoluzione n. 98 del 25/11/15

Oggetto: Fatturazione delle prestazioni rese dai medici di medicina generale operanti in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, art. 21 D.P.R. 633/1972

Non sono soggetti ad obbligo di fatturazione elettronica i medici generici per le prestazioni rese nei confronti delle ASL, in regime di convenzione con il Sistema Sanitario Nazionale, in quanto l'introduzione

degli obblighi di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione non incide sulle ordinarie disposizioni in materia di esonero dalla fatturazione.

I compensi dei medici generici continuano pertanto ad essere certificati mediante il cedolino mensile emesso dalla ASL competente su base territoriale.

CIRCOLARI

Circolare n. 1/E del 9/02/15

Oggetto: Ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti – Articolo 1, co. 629, lettera b), L. 190/2014 – Primi chiarimenti

Il documento di prassi si concentra sulla definizione dell'ambito soggettivo di applicazione dello split payment, cercando di chiarire quando si innesca la nuova disciplina contenuta nell'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972, recando un'elencazione dei soggetti interessati, che è la medesima già contenuta nel quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. 633/1972.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni, indipendentemente dal fatto che questi siano effettuati nell'ambito della sfera istituzionale o di quella commerciale.

Di seguito in forma tabellare le indicazioni formulate dalla circolare 1/E:

RIFERIMENTO NORMA	ESEMPLIFICAZIONI
Stato e organi dello Stato	Presidenza del Consiglio dei Ministri, ministeri e Avvocatura dello Stato; Organi costituzionali e di Rilievo Costituzionale; Forze di Polizia ad Ordinamento Civile e Militare per la Tutela dell'Ordine e della Sicurezza Pubblica; Istituti di Istruzione Statale di Ogni Ordine e Grado; Istituzioni per l'Alta Formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM)
Enti pubblici territoriali e consorzi tra essi	Regioni, Province Autonome, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate, Unioni di comuni
Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura	Unioni regionali delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura
Istituti universitari	Università e Istituti di Istruzione Universitaria Pubblici
Aziende sanitarie locali	Enti pubblici subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale
Enti ospedalieri	Aziende Ospedaliere, Aziende Ospedaliere Universitarie, Policlinici
Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico	I.R.C.C.S.
Enti pubblici di assistenza e beneficenza	Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) e Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP)
Enti pubblici di previdenza	INPS, Fondi pubblici di previdenza

La natura pubblica è requisito imprescindibile per l'applicazione dell'articolo 17-ter, di modo che gli enti previdenziali privati o privatizzati non vi rientrano, così come avviene per le aziende speciali e per gli enti pubblici economici.

Fra i soggetti esclusi vanno menzionati anche gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, gli Automobile Club provinciali, l'Inail.

Nei casi dubbi il documento di prassi raccomanda di consultare l'IPA, ossia l'Indice delle Pubbliche Amministrazioni, laddove necessario presentare una specifica istanza di interpello all'Agenzia.

La parte finale della circolare è dedicata ai profili sanzionatori e qui opportunamente l'Agenzia ricorda che, sulla base dei principi sanciti dallo Statuto del contribuente, non potranno essere applicate sanzioni per le violazioni eventualmente commesse nell'applicazione della nuova disciplina anteriormente all'emanazione della circolare stessa.

Nel caso in cui l'imposta sia stata incassata e computata in sede di liquidazione, non occorrerà effettuare alcuna variazione; se invece l'operazione è stata erroneamente considerata soggetta allo split payment, dovrà essere esercitata la rivalsa e la pubblica amministrazione interessata dovrà corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione.

Circolare n. 6/E del 19/02/15

Oggetto: Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro

L'Agenzia delle Entrate ha recepito nella circolare 6/E/2015 le risposte fornite in occasione dei recenti incontri con la stampa specializzata (Videoforum Italia Oggi, Telefisco, Forum lavoro).

Ai fini IVA sono stati oggetto di chiarimento:

- la richiesta di rimborso dell'IVA;
- le dichiarazioni d'intento;
- lo split payment;
- l'estensione del reverse charge al settore energetico.

Circolare n. 12/E del 24/03/15

Oggetto: Depositi IVA

L'Agenzia delle Entrate riepiloga la disciplina dei depositi IVA all'articolo 50-bis, D.L. 331/1993, che agevolano gli scambi di beni in ambito intracomunitario, rendendo possibile trasferire la merce da un Paese membro all'altro evitando di assoggettare ad imposta i singoli passaggi.

In particolare il sistema del deposito IVA consente che, per determinate operazioni effettuate mediante l'introduzione dei beni nel deposito, l'IVA, ove dovuta, sia assolta dall'acquirente finale solo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito.

In particolare vengono forniti alcuni chiarimenti in tema di:

- base imponibile delle operazioni di estrazione dal deposito IVA, che deve tenere conto anche delle prestazioni di servizi rese sui beni immessi e custoditi nel deposito;
- passaggi di beni tra depositi IVA, soggetti a reverse charge da parte del cedente, se l'operazione configura anche un passaggio della proprietà dei beni tra i due depositari;
- istituto del rappresentante fiscale "leggero", per l'assolvimento degli obblighi IVA relativi ad operazioni di estrazione dal deposito non imponibili (quali cessioni all'esportazione o cessioni intracomunitarie), che può essere utilizzato anche da soggetti residenti al di fuori della UE;
- prestazioni di servizi relative ai beni custoditi nel deposito IVA, da considerarsi eseguite anche senza immissione fisica dei beni all'interno del deposito, essendo sufficiente registrare "contabilmente" l'estrazione sui registri di carico e scarico dei beni.

Circolare n. 14/E del 27/03/15

Oggetto: Reverse charge – Estensione a nuove fattispecie nel settore edile, energetico, nonché alle cessioni di pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sull'ambito applicativo del meccanismo del reverse charge

per le "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ed edifici" di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-ter) del D.P.R. 633/72, introdotta con la legge di stabilità 2015.

In particolare, per l'individuazione delle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento, si deve fare riferimento, in senso oggettivo, unicamente ai codici ATECO individuati nella circolare n. 14/2015 dell'Agenzia delle Entrate.

Rientrano inoltre nell'ambito applicativo le sole prestazioni relative agli edifici, e non agli immobili in generale.

Il meccanismo del reverse charge di cui alla lettera a-ter) si applica alle prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi, indipendentemente dall'attività esercitata dai destinatari (il committente può non essere operatore del settore edile), ed opera indipendentemente dal rapporto contrattuale che lega prestatore e committente (non è necessario essere in presenza di un rapporto di appalto o subappalto, purché l'operazione si qualifichi come prestazione di servizi).

Circolare n. 15/E del 13/04/15

Oggetto: Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni: cd. scissione dei pagamenti.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al nuovo meccanismo dello split payment (art. 17-ter D.P.R. 633/72).

Innanzitutto sono coinvolti gli organismi pubblici qualificabili come immediata e diretta espressione della Pubblica Amministrazione (esclusi CONI e Banca d'Italia), compresi i Commissari delegati alla ricostruzione a seguito di eventi calamitosi, i consorzi di bacino imbrifero montani, i consorzi universitari costituiti per il perseguimento di finalità istituzionali comuni ai consorziati.

Dal punto di vista oggettivo, il meccanismo dello split payment non si applica per le operazioni rientranti in regimi IVA speciali (regimi monofase di cui all'art. 74 D.P.R. 633/72, regime del margine, regime speciale delle agenzie di viaggio, regime per le attività di intrattenimento e spettacolo).

Nel caso inoltre in cui sia necessario emettere una nota di variazione di cui all'art. 26 del D.P.R. 633/72 rispetto all'operazione soggetta a split payment, il nuovo documento dovrà sottoporre alla scissione anche il nuovo importo in aumento o in diminuzione.

Sono infine escluse dalla disciplina dello split payment le operazioni documentate da scontrini, ricevute fiscali e da fattura semplificata.

Circolare n. 20/E del 11/05/15

Oggetto: Trattamento agli effetti dell'IVA dei contributi pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale – Disciplina della detrazione dell'imposta assolta dagli organismi di formazione professionale

L'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti sull'inquadramento ai fini IVA delle somme di denaro erogate dalla Pubblica amministrazione nel settore della formazione professionale.

In particolare evidenzia che le sovvenzioni destinate all'attività di istruzione e formazione, erogate sulla base dell'art. 12, L. 241/1990, conferiscono alla somma la natura di contributo pubblico, non rilevante quindi ai fini IVA. In questo caso, infatti, il rapporto tra l'Amministrazione erogante ed ente destinatario del finanziamento pubblico non è contraddistinto da alcuna controprestazione, ma si esaurisce nella semplice elargizione di una somma di denaro da destinare al progetto. I contributi, in definitiva, sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA se manca una controprestazione consistente in un obbligo di dare, fare o non fare a carico del beneficiario, tale da generare un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

Dal punto di vista del diritto alla detrazione dell'IVA assolta dai beneficiari dei contributi pubblici, la circolare precisa che gli enti di formazione professionale possono portare in detrazione l'IVA sui beni e servizi anche se acquistati con i contributi della PA nel caso in cui effettuino operazioni imponibili.

Diversamente, gli enti di formazione destinatari dei contributi che acquistano beni e servizi per realizzare operazioni fuori campo IVA, come per esempio i corsi offerti gratuitamente agli utenti, non possono detrarre l'IVA.

Nel caso in cui l'ente realizzi sia operazioni imponibili e operazioni esenti sia operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, la detrazione spetterà secondo il criterio del pro-rata (ex art. 19-bis, D.P.R. 633/1972), scomputando dall'ammontare complessivo dell'imposta assolta la quota parte indetraibile, riconducibile alle operazioni fuori campo IVA.

Circolare n. 25/E del 7/07/15

Oggetto: Esecuzione dei rimborsi IVA alla luce delle modifiche apportate all'articolo 38 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n.175

L'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni sulla corretta applicazione del regime IVA di non imponibilità riservato agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni effettuati dai Commissariati Generali di Sezione nell'ambito di Expo Milano 2015.

Circolare n. 35/E del 27/10/15

Oggetto: Disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 38-bis D.P.R. 633/1972

Con al Circolare 35/E/2015 l'Amministrazione finanziaria ha affrontato le seguenti questioni:

- termini per la presentazione della dichiarazione integrativa nelle ipotesi di mancata opposizione del visto di conformità, ovvero della sottoscrizione alternativa, sulla dichiarazione con la quale viene chiesto il rimborso e di revoca in tutto o in parte dell'importo originariamente chiesto a rimborso, ovvero incremento dell'importo chiesto a rimborso e proporzionale riduzione di quello chiesto in compensazione o detrazione;
- dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà omessa;
- dichiarazione sostitutiva nell'ipotesi di cessioni di azioni o quote infragruppo;
- avvisi di accertamento relativi all'imposta di registro e all'imposta sostitutiva;
- accertamenti definiti mediante accertamento con adesione o conciliazione giudiziale;
- calcolo degli interessi ai fini dell'ammontare da garantire nel modello di cauzioni in titoli di Stato;
- modello TR presentato per anni d'imposta antecedenti il 2015;
- presentazione di nuovo TR per correggere il quadro TD del precedente modello inviato;
- Presentazione dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà relativa alla consistenza patrimoniale del soggetto titolare del credito chiesto a rimborso dal rappresentante fiscale;
- garanzie per la compensazione dell'IVA di gruppo.

Circolare n. 37/E del 22/12/15

Oggetto: Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) D.P.R. 633/1972 - ulteriori problematiche concernenti l'ambito applicativo del meccanismo del reverse charge nel settore edile - quesiti emersi negli incontri con le associazioni di categoria

Nel documento di prassi sono state raccolte una serie di risposte ai quesiti posti dalle associazioni di categoria, sull'applicazione delle nuove fattispecie di reverse charge.

I temi affrontati più importanti riguardano:

- la distinzione tra le cessioni di beni con posa in opera accessoria (escluse dal reverse charge) e le prestazioni di servizi (soggette al reverse charge, di cui alla lett. a-ter), dell'art. 17, co. 6, del D.P.R. 633/1972): al riguardo per qualificare correttamente l'operazione occorre esaminare l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene, se i servizi resi dal fornitore si limitano alla semplice posa in opera del bene o se gli stessi siano diretti a modificare la natura del bene adattandolo alle esigenze specifiche del cliente;
- l'installazione d'impianti sugli edifici e la corretta definizione di edificio, al fine di delimitare le prestazioni di servizi da fatture in reverse charge dalle altre;

- la clausola di salvaguardia in considerazione della circostanza che la disciplina in commento produce effetti già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, e che, considerata la complessità delle questioni sopra esaminate, possono sussistere profili di incertezza.



TeamSystem
Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro (PU)
Tel. 0721 42661 - Fax 0721 400502
www.teamssystem.com



Reg. n. 8082
UNI EN ISO 9001:2008
Sedi Certificate: Pesaro e Senigallia

Certified Software Partner
