



IVA 2017

Dichiarazione Annuale

Guida Operativa

A cura di
Federica Furlani
Sergio Pellegrino
Francesco Zuech

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria



IVA 2017

Dichiarazione Annuale

Guida Operativa

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 1° febbraio 2017

SOMMARIO

MODELLO IVA 2017 – NOVITÀ	9
FRONTESPIZIO	9
QUADRO VE	9
QUADRO VF	10
QUADRO VJ	11
QUADRO VI	12
QUADRO VN	12
QUADRO VL	12
QUADRO VX	13
QUADRO VO	13
QUADRO VG	14
PROSPETTO IVA 26/PR	15
ISTRUZIONI GENERALI	17
SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI	17
MODALITÀ DI PRESENTAZIONE	26
TERMINI DI PRESENTAZIONE	30
DICHIARAZIONE IVA – CASI PARTICOLARI	33
FALLIMENTO E LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	33
CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ	34
ESISTENZA DI DUE PARTITE IVA NEL CORSO DEL 2016	35
SOGGETTI NON RESIDENTI	35
ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ E CONTABILITÀ SEPARATE	39
OPERAZIONI STRAORDINARIE	40
SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	45
AFFITTO D'AZIENDA	48

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO	51
RATEIZZAZIONE	57
OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO	61
 LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA.....	63
L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA.....	63
LA GESTIONE DEL PLAFOND LIBERO DEI 5.000 EURO	64
LE COMPENSAZIONI OLTRE LA SOGLIA DEI 5.000 EURO	67
LE COMPENSAZIONI OLTRE LA SOGLIA DEI 15.000 EURO	68
IL VISTO DI CONFORMITÀ E LA SOTTOSCRIZIONE DEL REVISORE	70
LE SANZIONI PER IL VISTO DI CONFORMITÀ.....	88
L'UTILIZZO DI CREDITI MATURATI IN CAPO A SOGGETTI DIVERSI.....	89
COMPENSAZIONE DI CREDITI E PRESENZA DI RUOLI SCADUTI (CENNI).....	93
 MODELLO IVA 2017 – FRONTESPIZIO	95
TIPO DI DICHIARAZIONE	98
DATI DEL CONTRIBUENTE.....	100
DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE.....	102
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	104
SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE.....	106
VISTO DI CONFORMITÀ.....	107
SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	107
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	108
 QUADRO VA – INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ.....	109
SEZIONE 1 - DATI ANALITICI GENERALI	110
SEZIONE 2 - DATI RIEPILOGATIVI RELATIVI A TUTTE LE ATTIVITÀ	113
 QUADRO VB – DATI RELATIVI AGLI ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI	123
 QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI	125

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.....	182
SEZIONE 3 - TOTALE OPERAZIONI IMPONIBILI ED IVA.....	210
SEZIONE 4 - ALTRE OPERAZIONI	213
 QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE.....	 239
SEZIONE 1 - AMMONTARE DEGLI ACQUISTI EFFETTUATI NEL TERRITORIO DELLO STATO, DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI E DELLE IMPORTAZIONI.....	241
SEZIONE 2 - TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI, TOTALE IMPOSTA, ACQUISTI INTRACOMUNITARI, IMPORTAZIONI E ACQUISTI DA SAN MARINO	256
SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL’IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	261
SEZIONE 4 - IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	275
 QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI.....	 281
TECNICHE APPLICATIVE DEL REVERSE CHARGE	315
 QUADRO VI – DICHIARAZIONI D’INTENTO RICEVUTE	 321
 QUADRO VH – LIQUIDAZIONI PERIODICHE	 325
SEZIONE 1 - LIQUIDAZIONI PERIODICHE.....	325
SEZIONE 2 - VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONI AUTO UE	336

QUADRO VK – SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	339
SEZIONE 1 - DATI GENERALI	340
SEZIONE 2 - DATI GENERALI	341
SEZIONE 3 - DATI GENERALI	343
SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE.....	343
CASI PARTICOLARI	344
 QUADRO VN – DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	345
DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IVA	345
 QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA	349
SEZIONE 1 - DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO PER IL PERIODO DI IMPOSTA	350
SEZIONE 2 - CREDITO ANNO PRECEDENTE	350
SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL'IVA A DEBITO O CREDITO RELATIVA A TUTTE LE ATTIVITÀ ESERCITATE	354
 QUADRO VT – SEPARAZIONE DELL'IVA AL CONSUMO E RIPARTIZIONE REGIONALE	367
RIGO VT1 (COMPILAZIONE SEMPRE OBBLIGATORIA).....	367
RIGHI DA VT2 A VT22 (COMPILAZIONE OBBLIGATORIA SOLO IN PRESENZA DI OPERAZIONI VERSO CONSUMATORI FINALI)	368
 QUADRO VX – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA	371
 QUADRO VO – OPZIONI	393
SEZIONE 1 - OPZIONI, RINUNCE E REVOCHE AD EFFETTI SOLO IVA	397
SEZIONE 2 - OPZIONI E REVOCHE AD EFFETTI SOLO REDDITUALI	414
SEZIONE 3 - OPZIONI E REVOCHE AI FINI IVA E REDDITUALI	418
SEZIONI 4 E 5 - ALTRE OPZIONI.....	421
ALTRE OPZIONI NON GESTITE NEL QUADRO VO.....	422

QUADRO VG – ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	431
COMPILAZIONE QUADRO VG	435
COMPILAZIONE MODELLO IVA 26 (DAL 2017 SOLO PER LE VARIAZIONI)	437
VARIAZIONE DELLE INFORMAZIONI FORNITE IN SEDE DI ADESIONE	440
 LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO 2016.....	443
LE NOVITÀ PIÙ RECENTI.....	443
LA DISCIPLINA DELL'IVA DI GRUPPO	445
COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - IL QUADRO VK VA COMPILATO DALLA PARTECIPANTE ALLA LIQUIDAZIONE DI GRUPPO (CONTROLLATA O CONTROLLANTE)	449
COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - IL PROSPETTO IVA 26PR COMPILATO DALLA CONTROLLANTE	453
PRECISAZIONI E SITUAZIONI PARTICOLARI	456
 MODELLO IVA BASE	465
STRUTTURA DEL MODELLO	466
CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ SEPARATE.....	467
 PRINCIPALE PRASSI 2016	475
RISOLUZIONI	475
CIRCOLARI.....	478

MODELLO IVA 2017

NOVITÀ

Con **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 10050/2017 di data 16 gennaio 2017** sono stati approvati i modelli di dichiarazione Iva/2017 concernenti l'anno 2016, 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

A seguito delle **modifiche** all'art. 8 del D.P.R. 322/1998 introdotte dal D.L. 193/2016 è stato **equiparato** il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa a **“favore”** a quello previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa a **“sfavore”** del contribuente. Per tale motivo nel caso di presentazione di una dichiarazione integrativa **non è più necessario** segnalare se trattasi di integrativa a favore o a sfavore.

Nel riquadro *“Tipo di dichiarazione”* del modello Iva 2017 è stata quindi **eliminata la casella** *“Dichiarazione integrativa a favore”*.

MODELLO IVA/2016

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini ☐	~~Dichiarazione integrativa a favore ☐~~	Dichiarazione integrativa ☐

MODELLO IVA/2017

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini ☐	Dichiarazione integrativa ☐

QUADRO VE

Le **novità del quadro VE** riguardano:

- la **sezione 1** nella quale è stato **soppresso il rigo VE3**, dove andavano indicate le operazioni attive con percentuale di compensazione del 7%, mentre **sono stati inseriti tre nuovi rigi** (VE5, VE6, VE10) riservati alle **nuove percentuali di compensazione del 7,65%, 7,95% e del 10%**; conseguentemente i rigi della sezione 1 sono stati rinumerati.

QUADRO VE DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI E DELLA IMPOSTA RELATIVA ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VE1	Sez. 1 - Conferimenti di prodotti agricoli e cessioni da agricoltori esonerati (in caso di superamento di 1/3)				2	
VE2			,00		4	,00
VE3			,00	7,3		,00
VE4			,00	7,5		,00
VE5			,00	7,65		,00
VE6			,00	7,95		,00
VE7			,00	8,3		,00
VE8			,00	8,5		,00
VE9			,00	8,8		,00
VE10			,00	10		,00
VE11			,00	12,3		,00

- la **sezione 2** con l'inserimento del **nuovo rigo VE21** riservato all'indicazione delle operazioni attive con **aliquota del 5%**; conseguentemente i rigi della sezione 2 e della sezione 3 sono stati rinumerati.

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, e relativa imposta	,00	5	,00
	VE22		,00	10	,00
	VE23		,00	22	,00

- la **sezione 4**: a seguito dell'estensione del meccanismo del reverse charge (art. 17, comma 6, lett. c), D.P.R. 633/1972), a decorrere dal 2 maggio 2016, a nuove tipologie di prodotti (**console da gioco, tablet PC e laptop**, nonché dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione), è stato **ridenominato il campo 7 del rigo VE35** da "Cessioni di microprocessori" a "**Cessioni di prodotti elettronici**".

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	3		,00
VE35	Subappalto nel settore edile	4	,00
	Cessioni di fabbricati	5	,00
	Cessioni di telefoni cellulari	6	,00
	Cessioni di prodotti elettronici	7	,00
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico	8	,00
	9		,00

QUADRO VF

Le novità del quadro VF riguardano:

- la **sezione 1** nella quale è stato soppresso il **rigo VF3**, dove andavano indicate le operazioni passive con percentuale di compensazione del 7%; mentre **sono stati inseriti tre nuovi rigi (VF3, VF6, VF7)** riservati all'indicazione delle **operazioni passive con aliquota del 5%** e alle **nuove percentuali di compensazione del 7,65%, 7,95%**; conseguentemente i rigi successivi della sezione 1 e 2 sono stati rinumerati.

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	5		,00
	VF4	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai rigi VF19, VF20 e VF21) 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	7,65		,00
	VF7		,00	7,95		,00
	VF8		,00	8,3		,00
	VF9		,00	8,5		,00
	VF10		,00	8,8		,00
	VF11		,00	10		,00
	VF12		,00	12,3		,00
	VF13		,00	22		,00

- la **sezione 3-B** nella quale è stato **soppresso il rigo VF41**, dove andavano indicate le operazioni passive con percentuale di compensazione del 7% mentre sono stati **inseriti tre nuovi rigi (VF43, VF44, VF48)** dove indicare le operazioni passive con percentuali di compensazione rispettivamente del **7,65%, 7,95% e 10%**; conseguentemente i rigi successivi della sezione 3-B, della sezione 3-C e della sezione 4 sono stati rinumerati.

SEZ. 3-B		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
Imprese agricole (art.34)	VF38	Riservato alle imprese agricole miste - Totale operazioni imponibili diverse	,00		,00
	VF39		,00	2	,00
	VF40		,00	4	,00
	VF41		,00	7,3	,00
	VF42		,00	7,5	,00
	VF43	Operazioni imponibili agricole di cui alle sezioni 1 e 2 del quadro VE distinte per percentuale di compensazione, al netto delle variazioni in diminuzione, per la determinazione dell'IVA detraibile forfetariamente	,00	7,65	,00
	VF44		,00	7,95	,00
	VF45		,00	8,3	,00
	VF46		,00	8,5	,00
	VF47		,00	8,8	,00
	VF48		,00	10	,00
	VF49		,00	12,3	,00
	VF50	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VF51	TOTALI Somma algebrica dei rigi da VF39 a VF50	,00		,00
	VF52	IVA detraibile imputata alle operazioni di cui al rigo VF38			,00
	VF53	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
	VF54	TOTALE IVA ammessa in detrazione (VF51+VF52+VF53)			,00

QUADRO VJ

Nel quadro VJ è stato rinominato il **rigo VJ16 "Acquisto di prodotti elettronici"** per l'esposizione specifica di **console da gioco, tablet PC e laptop, di dispositivi a circuito integrato** (microprocessori e unità centrali di elaborazione), ai quali è stata estesa a decorrere dal **2 maggio 2016** la disciplina del *reverse charge* di cui all'articolo 17, comma 6, lett. c) D.P.R. 633/1972.

VJ16	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,00	,00

QUADRO VI

Nel quadro VI, riservato ai fornitori degli esportatori abituali che hanno ricevuto le dichiarazioni d'intento per effettuare acquisti senza Iva, è stata **soppressa la colonna 3 dei righi da VI1 a VI6** dove andava indicato, in assenza del numero di protocollo attribuito dall'Agenzia alla dichiarazione di intento trasmessa, il numero progressivo assegnato alla stessa dall'esportatore abituale.

QUADRO VI DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE

Dati relativi al cessionario o committente												
Partita IVA												
1												
Numero protocollo												
2												

QUADRO VN

Il **nuovo quadro VN** riguarda **le novità in tema di dichiarazione integrativa** introdotte dal D.L. 193/2016. La sua compilazione, infatti, è riservata ai contribuenti che hanno **presentato nel corso del 2016 dichiarazioni integrative** a favore ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. 322/1998 **oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa** al periodo di imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione originaria.

Nel quadro va esposto **l'anno cui si riferisce la dichiarazione integrativa** e l'importo del credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile, che va poi riportato nel nuovo rigo VL11 del quadro VL.

QUADRO VN DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE

	Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
1	2	3	4	5	
VN1			,00		
VN2			,00		
VN3			,00		
VN4			,00		

QUADRO VL

Nella **sezione 2 del quadro VL** è stato introdotto il nuovo **rigo VL11 – Crediti art. 8, comma 6 – quater, D.P.R. 322/1998** che dovrà essere compilato al fine di gestire **il minor debito o il maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa “a favore” **presentata nel 2016** oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della dichiarazione originaria.

Sez. 2 - Credito anno precedente

VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2015 o credito annuale non trasferibile (*)	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
VL11	Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	1		,00
		Gruppo IVA (*)	2	,00

QUADRO VX

Il **quadro VX** è stato modificato con l'introduzione del **campo 9 "Interpello"** nel **rigo VX4** riservato alle società che, in alternativa alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, hanno presentato preventivamente istanza di interpello ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative e/o in perdita sistematica (articolo 30, comma 4-bis, L. 724/1994).

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

Interpello ⁹
☐

QUADRO VO

Nel **quadro VO** sono presenti le seguenti **novità**:

- nella **Sezione 1, rigo VO11**, è stata introdotta la **casella 28** per comunicare la revoca dal 2016 **dell'opzione per l'applicazione dell'Iva in Croazia** ("HR"), Stato di destinazione dei beni, esercitata dai contribuenti che effettuano cessione in base a cataloghi, per corrispondenza e simili.

		BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE	
VO10	Opzioni	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			
VO11	Revoche	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28			
		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	28			

- è stata introdotta nella **sezione 3, al rigo VO33**, la casella per comunicare la revoca dell'opzione per il regime ordinario, esercitata relativamente al **2015**, da **parte dei soggetti che nel 2016** hanno applicato il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014.

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

Revoca

2

- è stata **soppressa** nella sezione 3, **rigo VO34** la casella "opzione", in quanto dal **2016** non è più possibile aderire al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011;
- sono state inoltre introdotte **tre nuove caselle al rigo VO34**:
 - la **casella 1**, che va barrata per **comunicare l'opzione per il regime ordinario**, a partire dal 2016, da parte dei soggetti che negli anni precedenti si sono avvalsi del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011;
 - la **casella 2**, che va **barrata per comunicare la revoca** dell'opzione per il regime ordinario da parte dei soggetti che nel 2014, in presenza dei requisiti di accesso al regime di vantaggio, non se ne

sono avvalsi e accedono, dal 2016, al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014;

- la **casella 3**, che va barrata **per comunicare la revoca** dell'opzione per l'adesione dal 2015 al regime di vantaggio da parte dei soggetti che accedono, dal 2016, al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014.

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 ☐ Revoca ☐ 2 ☐ Revoca ☐ 3 ☐

QUADRO VG

Il **nuovo quadro VG**, istituito a seguito delle **novità** introdotte dall'art. 1, comma 27, della Legge di Stabilità 2017 alla disciplina della liquidazione Iva di gruppo di cui all'art. 73 del D.P.R. 633/1972 **è riservato agli enti o società commerciali controllanti** che intendono **avvalersi**, per il **2017**, della particolare procedura di compensazione dell'Iva prevista dal D.M. 13 dicembre 1979.

In particolare l'ente o società commerciale controllante deve comunicare all'Agenzia delle entrate **l'esercizio dell'opzione** per tale procedura tramite la compilazione del **nuovo quadro VG** nella dichiarazione Iva **presentata nell'anno**

solare a decorrere dal quale intende esercitare l'opzione.

Il nuovo quadro VG si compone di **2 Sezioni**:

- la **Sezione I** utilizzabile per indicare i dati delle "Società partecipanti alla compensazione Iva";
- la **Sezione II** utilizzabile per indicare i dati delle "*Società partecipanti alla catena di controllo ma non alla compensazione Iva*".

QUADRO VG

Sez. I - Società partecipanti alla compensazione IVA

ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE			
SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO			
VG1	Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Data decorrenza 1 giorno mese anno Percentuale di Possesso 4
SOCIETÀ CONTROLLATA			
	Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Data decorrenza 1 giorno mese anno Natura giuridica 4
SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO			
VG2	Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6	Percentuale di Possesso 7
Firma del rappresentante legale 8			
1 giorno mese anno			
VG3	2	3	4
	5	6	7
	8		

		1 giorno mese anno	
2	3	4	
5	6	7	
8			

VG4

Sez. 2 - Società partecipanti alla catena di controllo ma non alla compensazione IVA

Partita IVA		Denominazione o Ragione sociale	Data decorrenza	Natura giuridica
2		3	1 giorno mese anno	4
SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO				
Partita IVA		Denominazione o Ragione sociale	Percentuale di Possesso	
5		6	7	
Rinuncia	Firma del rappresentante legale			
8	9			

VG5

		1 giorno mese anno	
2	3	4	
5	6	7	
8	9		

VG6

		1 giorno mese anno	
2	3	4	
5	6	7	
8	9		

VG7

PROSPETTO IVA 26/PR

Nel **quadro VW**, sezione 2, è stato introdotto il **rigo VW30** per indicare il **credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile** risultante dalle dichiarazioni integrative di gruppo presentate nel 2016, ai sensi dell'art. 8, comma 6-quater, del D.P.R. 322/1998.

VW30 Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98

,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 2016 o in assenza di operazioni in regime Iva effettuate nel corso del 2016.



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 ali-quota ed imposta e provvedere al relativo versamento entro i 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 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 (L. 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 L. 388/2000, regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27 comma 1 e 2 del D.L. 98/2011 e regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del D.L. 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 è diventato 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 2017 i dati 2016) 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 incrementati a decorrere dall'anno 2016, che variano da 25.000 euro a 50.000 euro);
- 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, 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 a 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.

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. 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, di cui agli artt. 49 e 50 del Tuir (compresi quindi

anche i redditi da pensione), eccedenti la soglia di 30.000 euro. Il rispetto di tale limite non rileva se il rapporto di lavoro dipendete 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 2016, la scelta deve essere comunicata con il modello Iva 2017). 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 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'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 euro 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

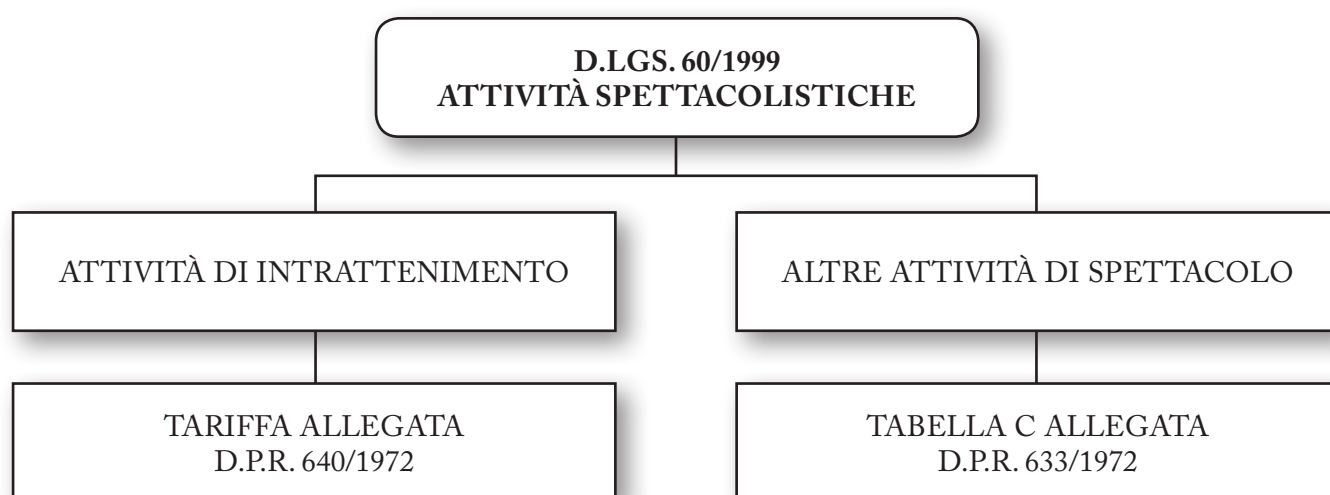
Si tratta di agricoltori in regime di esonero ex art. 34 comma 6, ovvero agricoltori che hanno realizzato nel corso del 2015 un volume di affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni relative a beni di cui alla Tabella A, parte I, D.P.R. 633/1972.

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 e di presentazione della dichiarazione 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 2016 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. 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 L. 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 L. 289/2002.

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 distinta 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.

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:

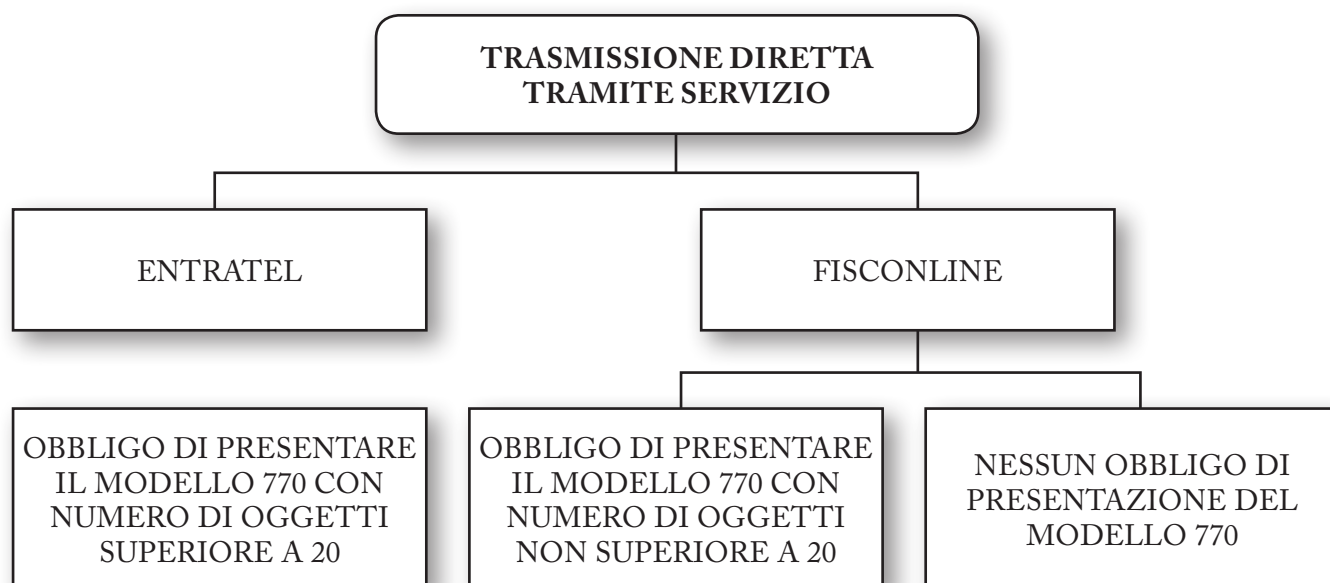
- a) direttamente;
- b) tramite intermediario abilitato;
- c) tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni);
- d) tramite società appartenenti al gruppo.



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 disabilitate 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 516 a 5.164 euro, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni (artt. 7-bis, D.Lgs. 241/1997), 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**MODIFICA DEI TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA**

La Legge di Stabilità 2015 ha apportato rilevanti modifiche all'art. 8 del D.P.R. 322/1998 disponendo, *"a decorrere dalla dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016"*:

- **l'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva annuale in forma autonoma, entro il mese di febbraio di ogni anno;**
- **l'abrogazione dell'obbligo di presentare la comunicazione dati Iva.**

Per l'anno 2016 quindi non sarà più possibile **includere** la dichiarazione Iva nel modello della dichiarazione dei redditi, ma dovrà essere presentata esclusivamente in **forma autonoma** entro il **28 febbraio 2017**.

**NOVITÀ 2017**

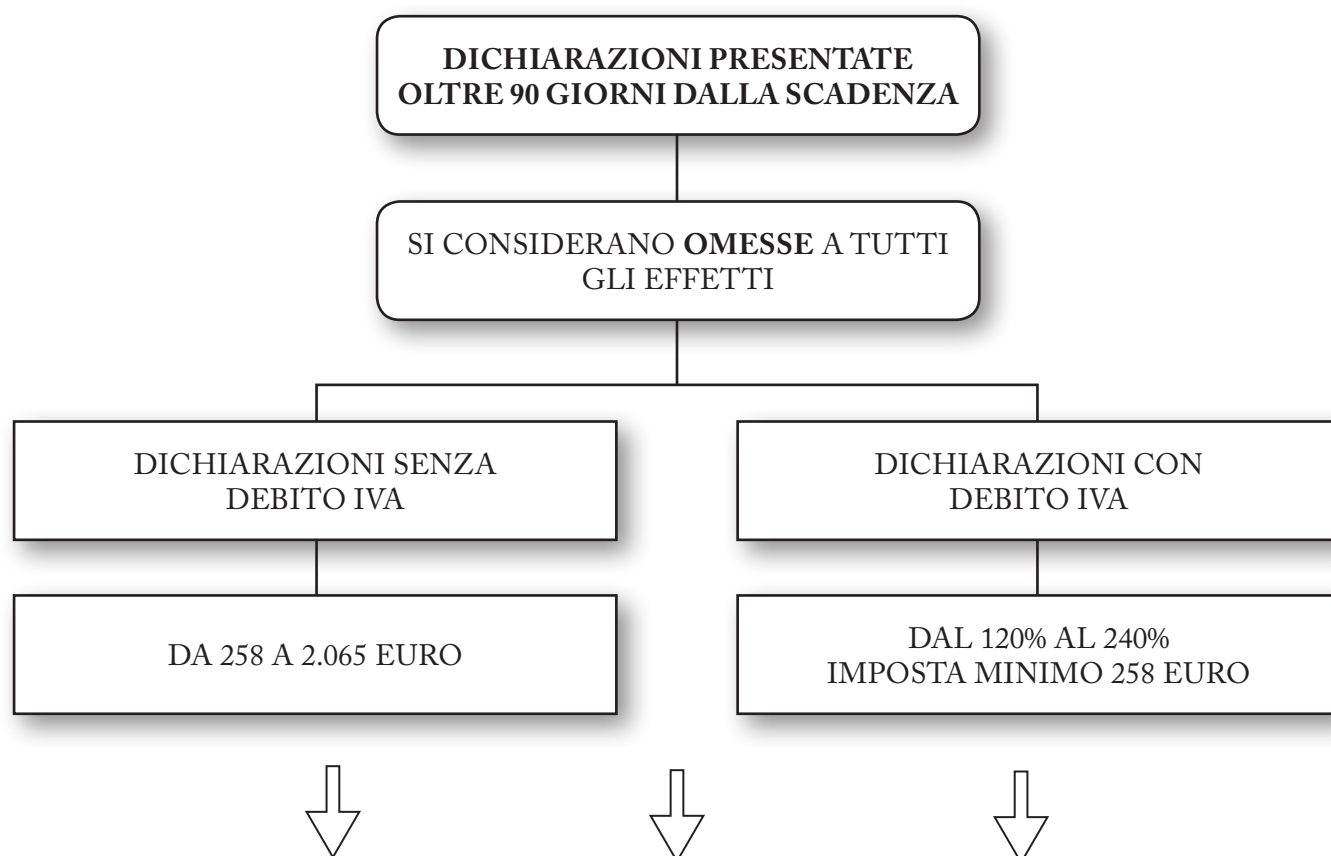
L'art. 4 comma 4 del D.L. 193/2016 ha nuovamente modificato l'art. 8 comma 1 del D.P.R. 322/1998 prevedendo nuovi termini di presentazione della dichiarazione Iva annuale. In particolare:

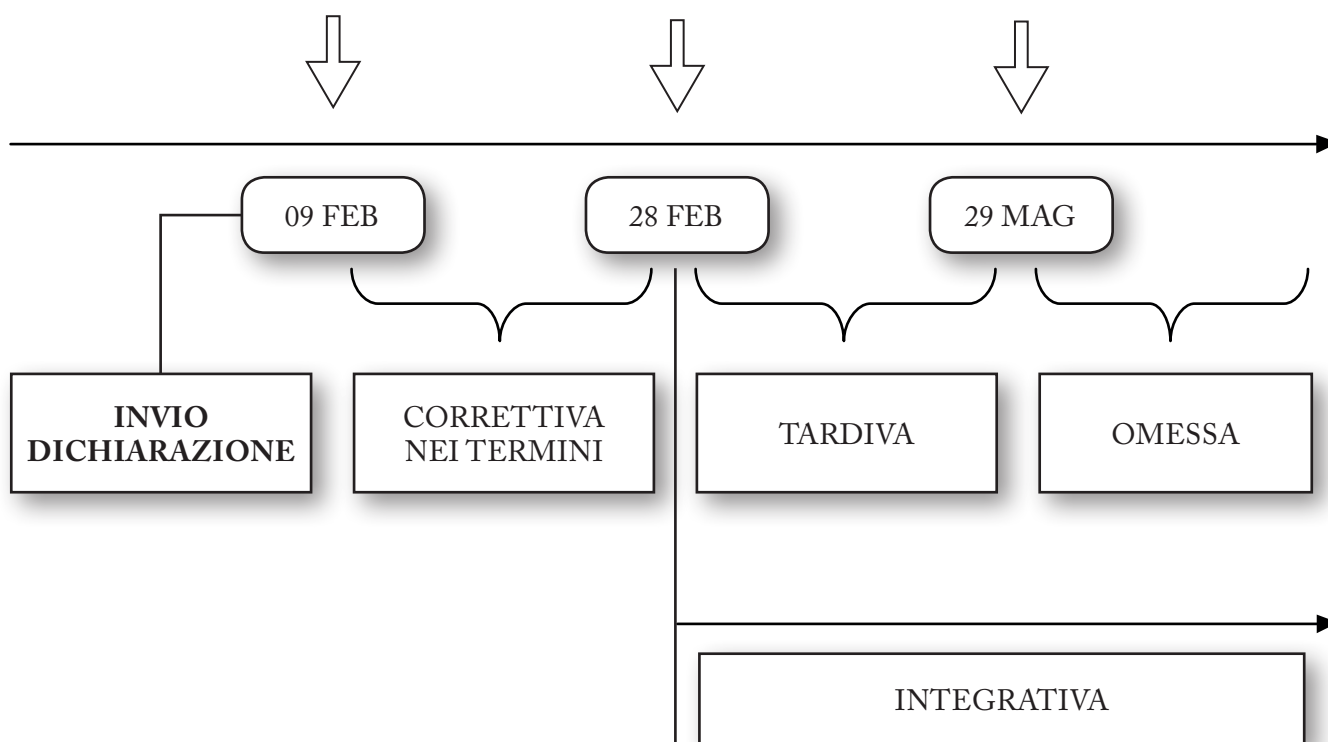
- viene confermato **che la dichiarazione Iva relativa all'anno 2016** deve essere presentata nel mese di febbraio e comunque entro il **28.02.2017**;
- viene previsto che **la dichiarazione Iva relativa all'anno 2017** e agli anni successivi debba essere presentata tra il **1 febbraio ed il 30 aprile** dell'anno successivo.

PERIODO D'IMPOSTA	TERMINE DI INVIO DELLA DICHIARAZIONE IVA
2016	Entro il 28.02.2017 . Non sussiste l'obbligo di presentare la Comunicazione annuale dati Iva.
2017 e seguenti	Tra il 1° febbraio e il 30 aprile . Non sussiste l'obbligo di presentare la Comunicazione annuale dati Iva

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 2016

Nel caso di **fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa** dichiarati nel corso del periodo 2016, 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 15 gennaio 2016) 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**, 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 VL 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.

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			Comune (o Stato estero) di nascita										Provincia (sigla)																																		
	giorno	mese	anno																																													
	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 2016

Nell'ipotesi in cui la procedura concorsuale abbia inizio nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2017 e il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione Iva 2017, 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 15 gennaio 2016.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

1. Fallimento società Alfa Srl dichiarato in data 31 gennaio 2017 ⇨ presentazione dichiarazione Iva entro il 28 febbraio 2017.
2. Fallimento società Beta Srl dichiarato in data 30 giugno 2017 ⇨ presentazione dichiarazione Iva entro il 31 ottobre 2017.

CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

I soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del 2016 devono presentare l'ultima dichiarazione annuale Iva entro i normali termini di presentazione.

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 2016

Nel caso in cui un contribuente abbia cessato l'attività, con chiusura della partita Iva, nel corso del 2016, 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 2016, 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 del soggetto estero deve essere presentata al rappresentante fiscale 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 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, 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 2016, 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 2016	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 2017 e la data di presentazione della dichiarazione	La dichiarazione Iva relativa al 2016 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 2016	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 2017 e la data di presentazione della dichiarazione	La dichiarazione Iva relativa al 2016 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.

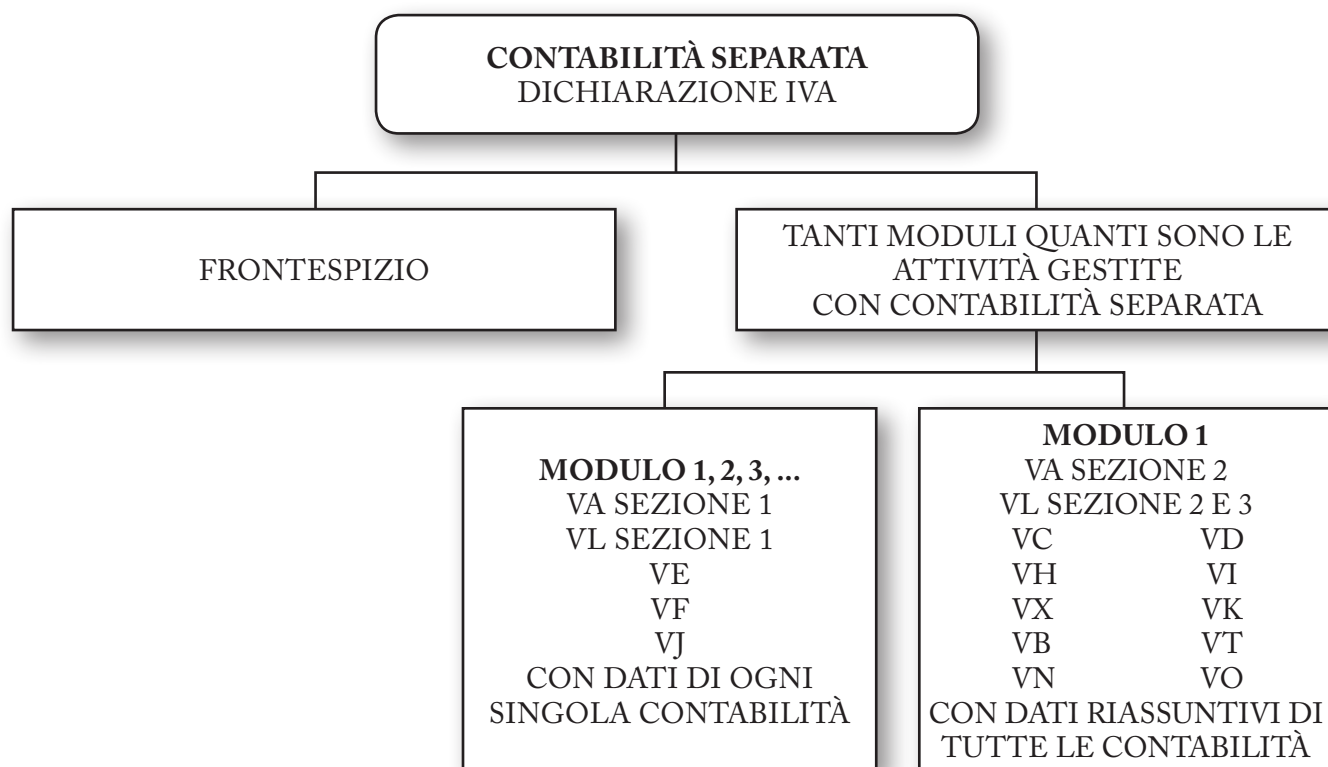
La presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato inibisce l'operatività nello stesso tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre.

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 2016 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, VN, 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;
-

Il soggetto dante causa presenterà invece la propria dichiarazione per rilevare le operazioni effettuate nel corso del 2016 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 2016 ceduto, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione.

[illegible]

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

Trasformazione avvenuta tra il 1° gennaio 2017 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 soggetti 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 soggetti 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 2016 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".

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.) Dati dell'erede	Codice fiscale del sottoscrittore										Codice carica 7		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							
	Data di decesso del contribuente																					

Se invece il contribuente è deceduto nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2017 e la data di presentazione della dichiarazione, e quindi ha svolto la sua attività per tutto il 2016, 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".

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 2016. Il figlio prosegue l'attività del padre, mantenendo la stessa periodicità di liquidazione dell'Iva (trimestrale).

La dichiarazione Iva relativa al 2016 dovrà pertanto essere presentata dal figlio erede 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 accorpendo 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:

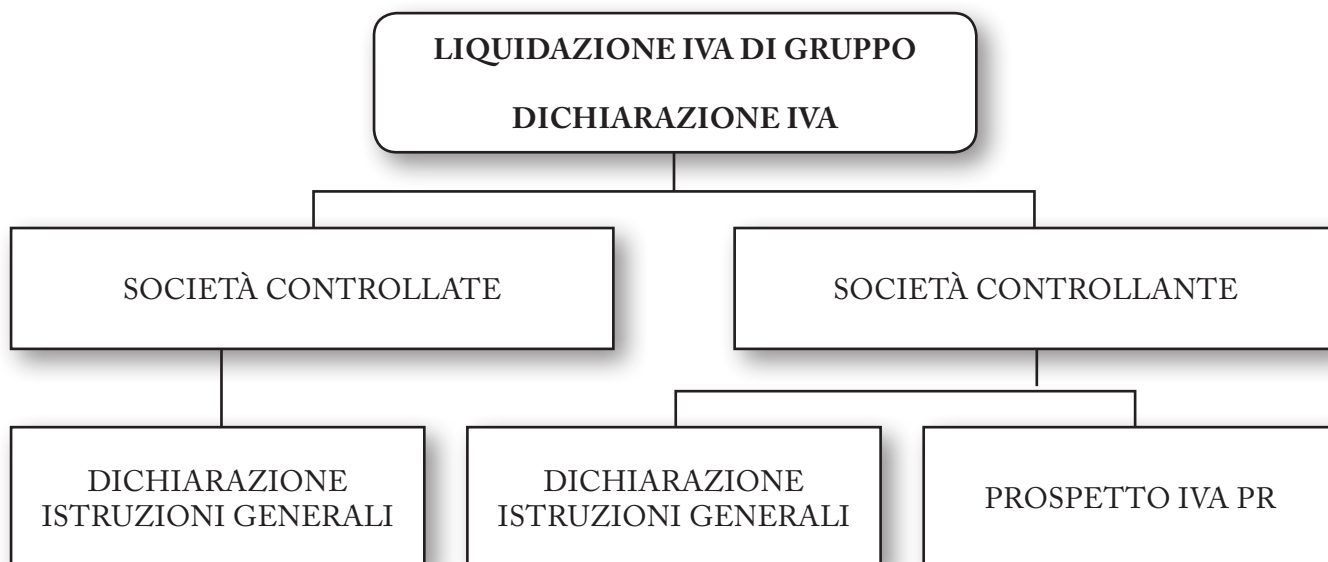
- eventuali crediti Iva maturati da una società nei periodi di imposta anteriori all'inizio alla partecipazione alla procedura di gruppo (art. 1, comma 63, L. 244/2007). Sono quindi trasferibili solo le eccedenze a credito che maturano negli anni di applicazione del regime di gruppo;
- i crediti Iva 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, 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 Iva 26PR/2017; 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/2017 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	Ultimo mese di controllo	Denominazione
	1	2	3	
	VK2	Codice		

Inoltre l'eccedenza di credito risultante dal quadro VY del prospetto Iva 26PR/2017 della ex controllante deve essere riportata per la parte compensata nel corso del 2016 nel rigo VA12 della dichiarazione della incorporante e per l'intero importo nel rigo VL8.

QUADRO VY		Dichiarazione ex controllante	
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 righi VY4, VY5 e VY6	,00
	VY3	Eccedenza di versamento da ripartire tra i righi VY4, VY5 e VY6	,00
	VY4	Importo di cui si richiede il rimborso di cui da liquidare mediante procedura semplificata	1 2 ,00 ,00
	VY5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	,00
	VY6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante 1 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 2016 2 ,00	
Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2015 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 ,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		DATI DELLA CONTROLLANTE		
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione
	VK2	Codice	1 3	

L'eventuale eccedenza di credito risultante dal quadro VY del prospetto Iva 26PR/2017 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 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 per conto della incorporata (Risoluzione 367/E/2002).

- **Ipotesi di cessazione del gruppo**

- nel caso di controllo cessato nel corso del 2015 e la società ex controllante abbia portato in detrazione il credito a partire dal 1.1.2016, quest'ultima dovrà comprendere nel rigo VL8 della dichiarazione Iva 2017, unitamente all'eventuale credito riportato dall'anno precedente, l'intero importo della eccedenza di credito di gruppo risultante dal prospetto riepilogativo Iva PR quadro VY dell'anno precedente;
- nel caso di controllo cessato nel corso dell'anno 2016 e la società abbia computato l'eccedenza di credito di gruppo in detrazione dalle proprie liquidazioni periodiche nella frazione dell'anno 2016 successiva alla cessazione del controllo, la società ex controllante deve computare nel rigo VL8 della dichiarazione Iva 2017, l'eccedenza di credito di gruppo risultante dal prospetto riepilogativo Iva PR 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 2016, 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 2016 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.

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 2016	Locatore: no presentazione dichiarazione Iva Affittuario: presentazione dichiarazione Iva
Affitto unica azienda da parte di imprenditore individuale per parte dell'anno 2016	Locatore: presentazione dichiarazione Iva Affittuario: presentazione dichiarazione Iva

Affitto dell'azienda o di ramo aziendale da parte di società nel corso del 2016 (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 2016 deve essere versata entro il **16 marzo 2017**: 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			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 2017 dovrà pertanto essere indicato "2016";
- colonna **importi a debito versati** ➡ in tale colonna va indicato l'importo dell'Iva a debito risultante dalla dichiarazione Iva 2017.



CASO OPERATIVO

Il professionista che presenta una dichiarazione annuale Iva 2017 da cui emerge un debito di 1.000 euro, decide di versarla in un'unica soluzione alla scadenza del 16 marzo 2017.

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	2016	1.000 00		
codice ufficio	codice atto						
				TOTALE A	1.000 00	B	SALDO (A-B)


CASO OPERATIVO

La società PRS snc di Diego Rossi, che presenta una dichiarazione annuale Iva 2017 da cui emerge un debito di 1.600 euro, decide di versare l'importo in due rate a decorrere dal 16 marzo 2017.

F24 prima rata (scadenza 16 marzo 2017):

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	2016	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 18 aprile 2017):

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	2016	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.


MODIFICA DEI TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA

La Legge di Stabilità 2015 ha previsto, attraverso la modifica dell'art. 8 del D.P.R. 322/1998, che la **dichiarazione annuale Iva 2017**, relativa all'anno 2016 debba essere presentata:

- in **forma autonoma**, senza possibilità di poterla includere nel modello redditi;
- entro il **mese di febbraio di ogni anno**.

Pertanto, entro il **28.02.2017** tutti i contribuenti obbligati **dovranno presentare** il modello Iva relativo all'anno 2016.

**MODIFICA DEI TERMINI DI VERSAMENTO**

L'art. 7-quater ai commi 19 e 20 del D.L. 193/2016 ha **modificato i termini di versamento**:

- di **saldo e del primo acconto** derivanti dai modelli Unico e Irap previsti dall'art. 17 del D.P.R. 435/2001;
 - del **saldo Iva**, previsti dagli artt. 6 e 7 comma 1 lett.b) del D.P.R. 542/1999.
- In relazione al **versamento del saldo dell'Iva annuale** viene previsto che:
- debba essere effettuato entro il **16 marzo** di ciascun anno;
 - oppure **differito entro il termine previsto dall'articolo 17, comma 1, del regolamento di cui al D.P.R. 435/2001**, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello **0,40%** per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data.

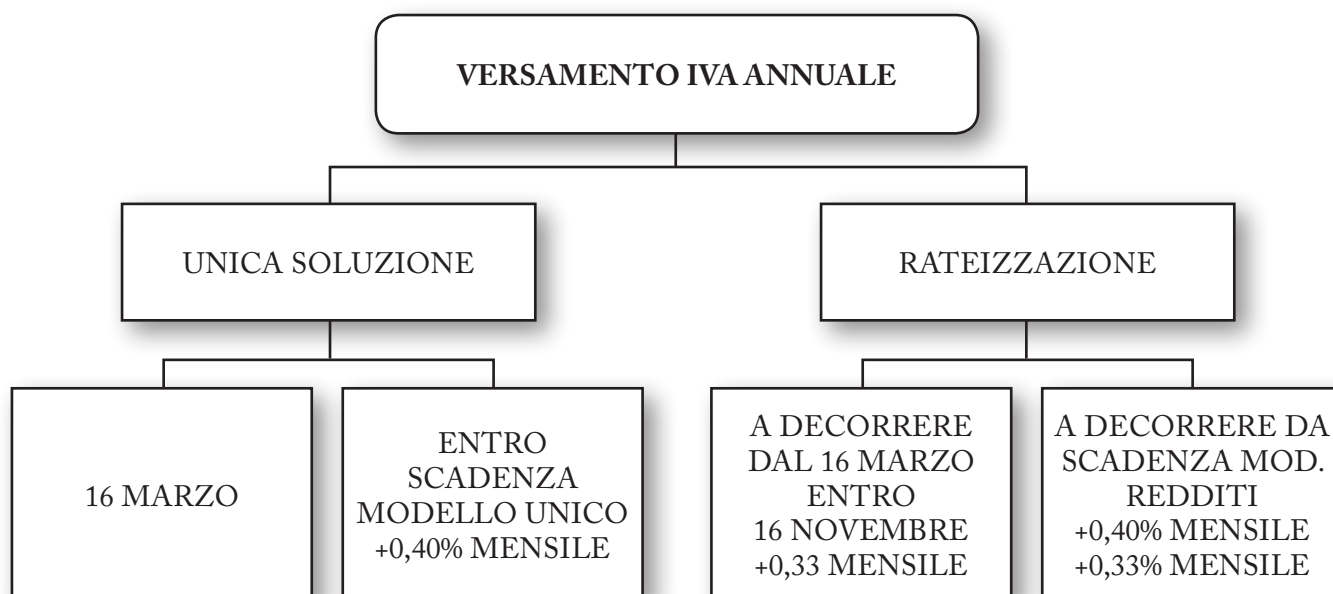


Se il termine di pagamento cade di sabato o in un giorno festivo, detto termine è prorogato al primo giorno lavorativo successivo.

Versamento del saldo Iva annuale

A seguito delle novità introdotte, il contribuente può effettuare il versamento dell'Iva annuale:

- in un'unica soluzione **entro il 16 marzo**;
- in un'unica soluzione **entro la scadenza del modello Redditi**, 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 Redditi**, 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 Redditi cui è necessario fare riferimento per il possibile versamento dell'Iva annuale si deve distinguere tra persone fisiche/società di persone e società di capitali.

Persone fisiche e società di persone



A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 7-quater, comma 19 del D.L. 193/2016 all'art. 17 comma 1 e comma 2 del D.P.R. 435/2001 a decorrere dal **1.1.2017** il versamento del **saldo** dovuto derivante dalla dichiarazione dei redditi e dalla dichiarazione Irap da parte delle **persone fisiche**, delle **società** o dalle **associazioni** di cui all'art. 5 del Tuir deve essere effettuato:

- entro il **30 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa ovvero;
- entro il trentesimo giorno successivo (**30 luglio**) maggiorando le somme da versare dello **0,40%** a titolo di interessi.



I nuovi artt. 6 e 7 del D.P.R. 542/1999 che disciplinano il versamento del saldo dell'Iva annuale, così come modificati dall'art. 7-quater del D.L. 193/2016, non contengono invece il **richiamo al comma 2 dell'art 17** del D.P.R. 435/2001 che **prevede la possibilità di differire i pagamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini previsti**, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Di conseguenza il versamento dell'Iva annuale relativa al 2016 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 30 giugno ☞ con maggiorazione dello 1,60%;



CASO OPERATIVO

La dichiarazione Iva 2017 del sig. Bianchi, 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
18 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
30 giugno	€ 1.000,00	€ 16,00	€ 1.016,00



A seguito delle **modifiche** introdotte dall'art. 7-quater, comma 19 del D.L. 193/2016 all'art. **17 comma 1 del D.P.R. 435/2001** a decorrere dal **1.1.2017** il versamento del **saldo** dovuto derivante dalla dichiarazione dei redditi e dalla dichiarazione Irap da parte dei soggetti Ires deve essere effettuato **entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**, con la possibilità di **differire** il versamento **entro il trentesimo giorno successivo** ai termini previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse. I soggetti che **approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi** dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto **entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito il versamento deve comunque essere effettuato **entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso**.



I nuovi artt. 6 e 7 del D.P.R. 542/1999 che disciplinano il versamento del saldo dell'Iva annuale, così come modificati dall'art. 7-quater del D.L. 193/2016, non contengono invece il **richiamo al comma 2 dell'art 17** del D.P.R. 435/2001 che **prevede la possibilità di differire i pagamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini previsti**, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

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 30 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.



CASO OPERATIVO

La società Gamma Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2016 – 31.12.2016) e con bilancio approvato in data 15 aprile 2017, presenta un debito risultante dalla dichiarazione Iva annuale di 14.000 euro.

Poiché il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal Modello Redditi è il 30 giugno 2017, le possibilità di versamento del debito Iva sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 14.000,00	/	€ 14.000,00
18 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
30 giugno	€ 14.000,00	€ 224,00	€ 14.224,00


CASO OPERATIVO

Per la società Alfa Srl, con periodo di imposta 1.7.2015 – 30.06.2016 e con bilancio in data 14 ottobre 2016, la data del 16 dicembre 2016 rappresenta il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal modello Unico. La dichiarazione Iva della società Alfa Srl relativa all'esercizio 2016 va presentata in forma autonoma secondo le ordinarie scadenze, anche nel caso in cui il periodo di imposta non coincida con l'anno solare, e quindi il versamento dell'Iva annuale risultante dalla dichiarazione deve avvenire entro il 16 marzo 2017 (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 30 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**.


CASO OPERATIVO

La società Beta Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2016 – 31.12.2016) e con bilancio approvato in data 5 giugno 2017, presenta un debito risultante dalla dichiarazione Iva annuale di 10.000 euro.

Poiché il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal modello Unico è il 31 luglio 2017 (il 30 luglio cade di domenica), le possibilità di versamento del debito Iva sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 10.000,00	/	€ 10.000,00
18 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
17 luglio	€ 10.000,00	€ 160,00	€ 10.160,00
31 luglio	€ 10.000,00	€ 200,00	€ 10.200,00

**CASO OPERATIVO**

La società Gamma Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2016 – 31.12.2016) e con approvazione del bilancio in data 15 maggio 2017, 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 30 giugno 2017, le possibilità di versamento del debito Iva sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	Totale
16 marzo	€ 2.500,00	/	€ 2.500,00
18 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
30 giugno	€ 2.500,00	€ 40,00	€ 2.540,00

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 30 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 30 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.

Il contribuente 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).

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%

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

Rateizzazione

rata	data entro	interessi
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, 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	18 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	17 luglio	€ 2.000,00	€ 26,40	€ 2.026,40
6	21 agosto	€ 2.000,00	€ 33,00	€ 2.033,00
7	18 settembre	€ 2.000,00	€ 39,60	€ 2.039,60

Mod. F24 scadenza 16 marzo

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	0107	2016	2000,00	
codice ufficio	codice atto				
TOTALE A				B	SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 18 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	2016	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	2016	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	2016	2000,00	
	1668			19,80	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A		B
					SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 17 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	2016	2000,00	
	1668			26,40	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A		B
					SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 21 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	2016	2000,00	
	1668			33,00	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A		B
					SALDO (A-B)

Mod. F24 scadenza 18 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	2016	2000,00	
	1668			39,60	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A		B
					SALDO (A-B)

In considerazione del fatto che il versamento può essere differito alla scadenza prevista per il versamento della somma dovuta in base alla dichiarazione dei redditi, 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).



La società Alfa Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2016 – 31.12.2016) e con approvazione del bilancio in data 15 aprile 2017, presenta un debito risultante dalla dichiarazione Iva annuale di

Innanzitutto l'importo dell'Iva deve essere maggiorato dell'1,6% (0,40% mensile), dovuto al differimento del pagamento dal 16 marzo al 30 giugno: di conseguenza l'importo da rateizzare è pari a 10.160 euro.

rata	scadenza	importo	interessi	totale
1	30-giugno	€ 2.032,00	/	€ 2.032,00
2	17-luglio	€ 2.032,00	€ 3,66	€ 2.035,66
3	21-agosto	€ 2.032,00	€ 10,36	€ 2.042,36
4	18-settembre	€ 2.032,00	€ 17,07	€ 2.049,07
5	16-ottobre	€ 2.032,00	€ 23,77	€ 2.055,77

[illegible]

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./ mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0505	2016	2032,00	,
	1668			23,77	,
				,	,
				,	,
				,	,
				,	,
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
				,	,
				,	,
				,	,
				,	,
				,	,
TOTALE A				B	SALDO (A-B)



ultimo giorno utile per il versamento del saldo Iva annuale (salvo differimento e rateazione)

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**
 - 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. 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)

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

Omesso o insufficiente versamento

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.

LEGGE DI STABILITÀ 2016

La Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015) ha anticipato al 01/01/2016 le riduzioni delle sanzioni per omessi versamenti per i contribuenti, previste dall'art. 15 del D.Lgs. 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 2016 va tenuto distinto dai crediti Iva maturati nei tre trimestri 2017.

È stato 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 2017:

1) residui crediti trimestrali relativi all'anno 2016 (che sono emersi dalle istanze mod. Iva TR presentate nel corso del 2015), non ancora utilizzati alla data del 31.12.2016, sino alla presentazione della dichiarazione annuale Iva dell'anno 2016;

2) credito Iva annuale del 2016, 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 2017 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 2017 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 2017 si potranno sovrapporre utilizzi di credito Iva annuale del 2016 con crediti Iva trimestrali del 2017;
- 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 2016, quanto per il credito dei tre trimestri 2017 (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 2017;
 - dopo avere presentato i modelli TR, una ulteriore quota libera di 5.000 euro, a valere sull'ammontare dei crediti trimestrali 2017.

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

In relazione alla situazione dei contribuenti con crediti trimestrali maturati solo a decorrere dal **2017**, si osservi il seguente esempio:

Tipologia di credito	Importo	Data di utilizzo	Obbligo Entratel fisconline	Obbligo presentazione dichiarazione	Obbligo visto di conformità
Annuale 16	5.000,00	16.01.17	NO (consigliato)	NO	NO
Annuale 16	11.000,00	16.03.17	SI	SI	SI
1° Trim. 17	4.000,00	16.04.17	NO	SI (mod. TR)	NO
2° Trim. 17	1.000,00	16.07.17	NO	SI (mod. TR)	NO
2° Trim. 17	4.000,00	16.08.17	SI	SI (mod. TR)	NO

Il contribuente apre l'anno 2017 con la disponibilità di un credito Iva annuale 2016 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.



A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2015 **la dichiarazione Iva relativa all'anno 2016** deve essere presentata esclusivamente in **forma autonoma** entro il **28 febbraio 2017**.

Chiuso il primo trimestre del 2017, il contribuente, possedendo i requisiti, presenta la istanza di compensazione infrannuale in data 11 aprile 2017, 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 2017 (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 2016 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 2016 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 2016 (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 2016 con un credito Iva di 14.000 euro computato a nuovo. Nel primo trimestre 2017, matura un credito infrannuale rimborsabile di 5.000 euro che intende utilizzare in compensazione. Nel corso del 2017, 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 confermare 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**, considerato che il modello Iva 2017, relativo al 2016, può essere presentato dall'1.2.2017 al 28.2.2017, **l'utilizzo in compensazione del credito Iva 2016 per importi superiori ad euro 5.000 può essere effettuato a decorrere dal 16.3.2017.**

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.

LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

Le compensazioni oltre la soglia dei 15.000 euro

Adempimento	Data / periodo
Trasmissione dichiarazione annuale	28.02.2017
Possibilità di trasmettere tramite Entratel o Fiscoonline un modello F24 con compensazione del credito Iva per importi annui superiori a 5.000 euro	Dal 10.03.2017 (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 16.03.2017

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/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 cumulo 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 un unico campo in cui indicare la parte di credito che si intende utilizzare in detrazione o compensazione.

Ovviamente, la presentazione 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 28 febbraio (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.

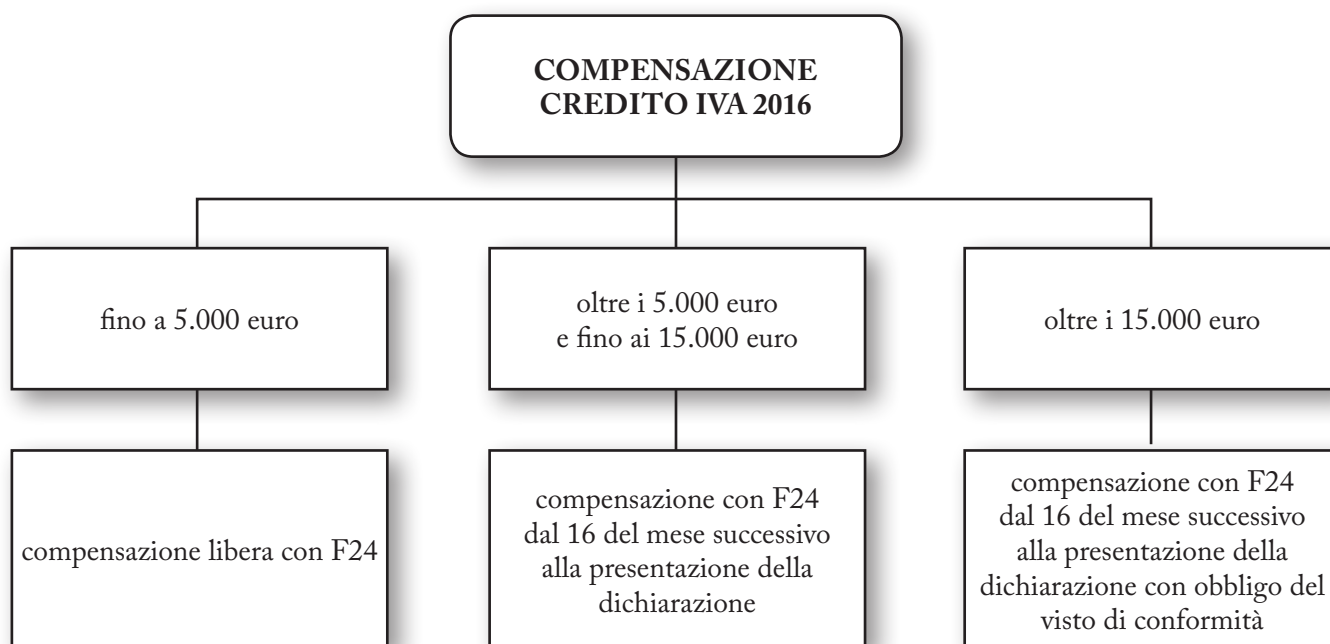


Tabella riassuntiva sulle Modalità di presentazione del Modello F24 (Titolari di Partita Iva)

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. 88/1992;
- 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

premesse - 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 D.Lgs. 164/1999, 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 D.Lgs. 164/1999;
- 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 D.Lgs. 164/1999):
 - 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 L. 55/1990, come sostituito dall'art. 1 della L. 16/1992.

In merito alla presenza di eventuali cause ostative, è possibile richiamare la risoluzione 73/E/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. 385/1993, 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. 74/2000, rubricato "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della L. 205/1999*" (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'ambito
di una associazione professionale è necessario indicare anche i dati a quest'ultima relativi*) iscritto all'Albo
dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di al numero sogget-
to abilitato ai sensi dell'art. 3, co. 3 lettere a) e b), del D.P.R. 322/1998

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. 322/1998,
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. 445/2000

Il/La sottoscritt... nat... il a
 codice fiscale.....residente in via n.
 consapevole delle implicazioni penali previste dall'art. 76 del D.P.R. 445/2000 e delle conseguenze
 di cui all'art. 21 della legge 7 n. 241/1990 in caso di dichiarazioni mendaci o false attestazioni, ai
 sensi dell'art. 3 del D.P.R. 300/1992 e degli artt.46 e 47 del citato D.P.R. 445/2000

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/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 D.Lgs. 164/1999 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 D.Lgs. 164/1999, 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 D.Lgs. 164/1999, 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. 185/2008) 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. 445/2000, 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. 241/1997. 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 D.Lgs. 164/1999, 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 D.Lgs. 164/1999 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 possessa 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 si posseda 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. 241/1997, 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. 241/1997, 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 D.Lgs. 164/1999.

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:

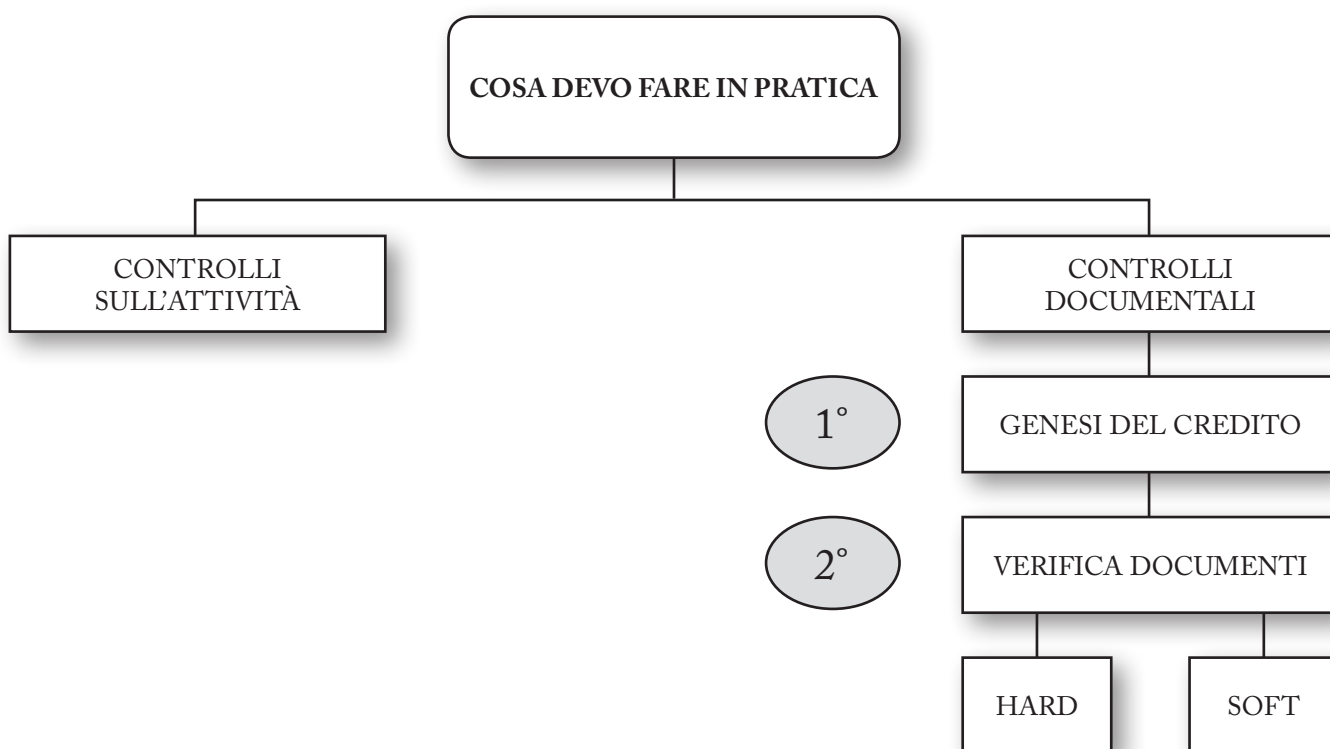
- 1) ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile,
- 2) a realizzare il corretto riporto delle eccedenze di credito;
- 3) a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

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/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 D.Lgs. 164/1999, 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 D.Lgs. 78/2009, 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 D.Lgs. 78/2009.

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.

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												

LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

Il visto di conformità e la sottoscrizione del revisore

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)	o pt. o pt. o pt.
	Protocolli vendita interessati (conservare copia)	o pt. o pt. o 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 D.Lgs. 164/1999, unitamente alla check-list del controllo svolto.

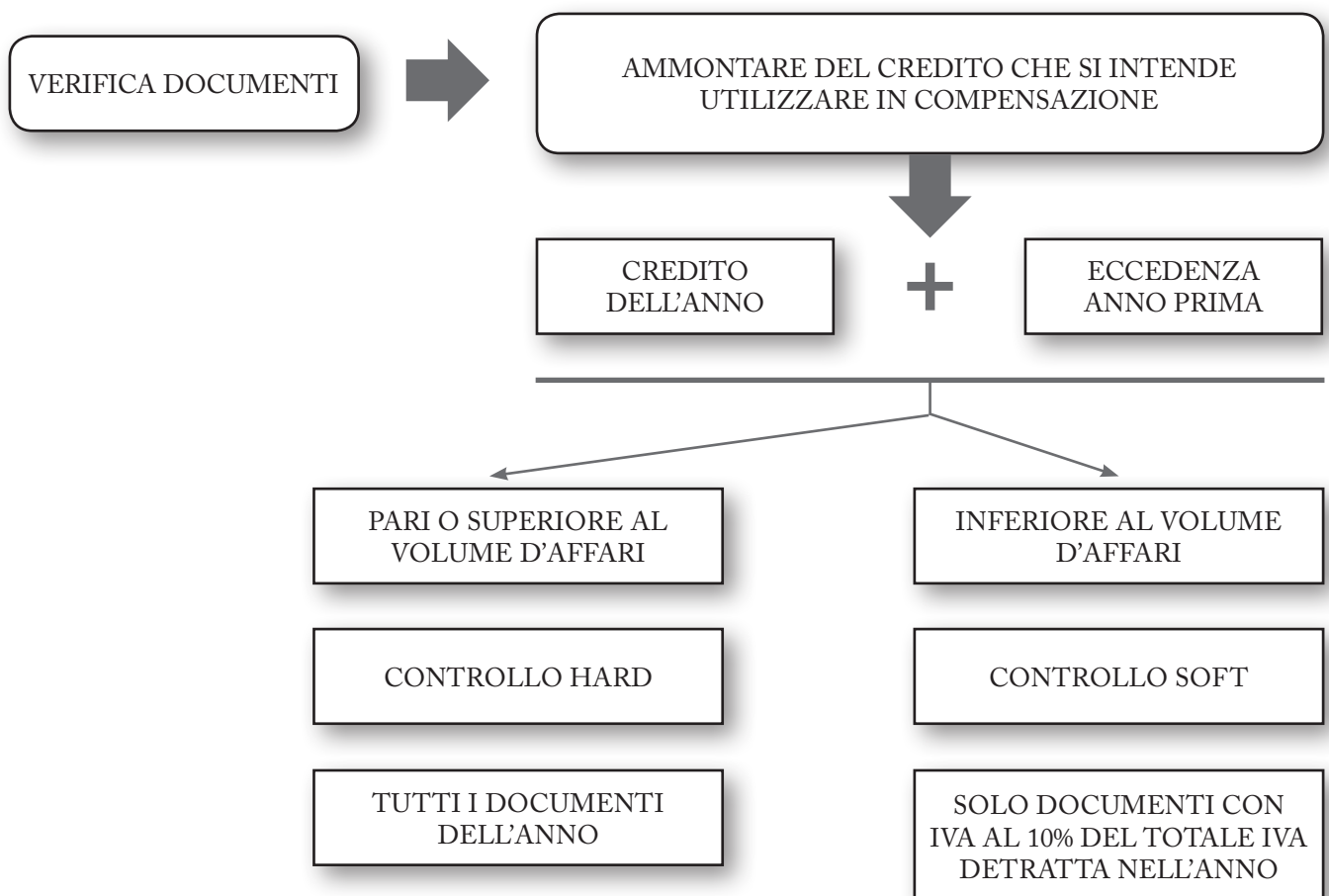
Il documento di prassi dell'Agenzia fornisce il seguente esempio banale:

- 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 258 a 2.582 euro**.

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/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/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/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/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/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/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, prescindendo 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 verificassero 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 2017

FRONTESPIZIO

Il frontespizio del modello Iva 2017, nel quale devono essere indicati i dati anagrafici del contribuente, 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 2017

Periodo d'imposta 2016

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

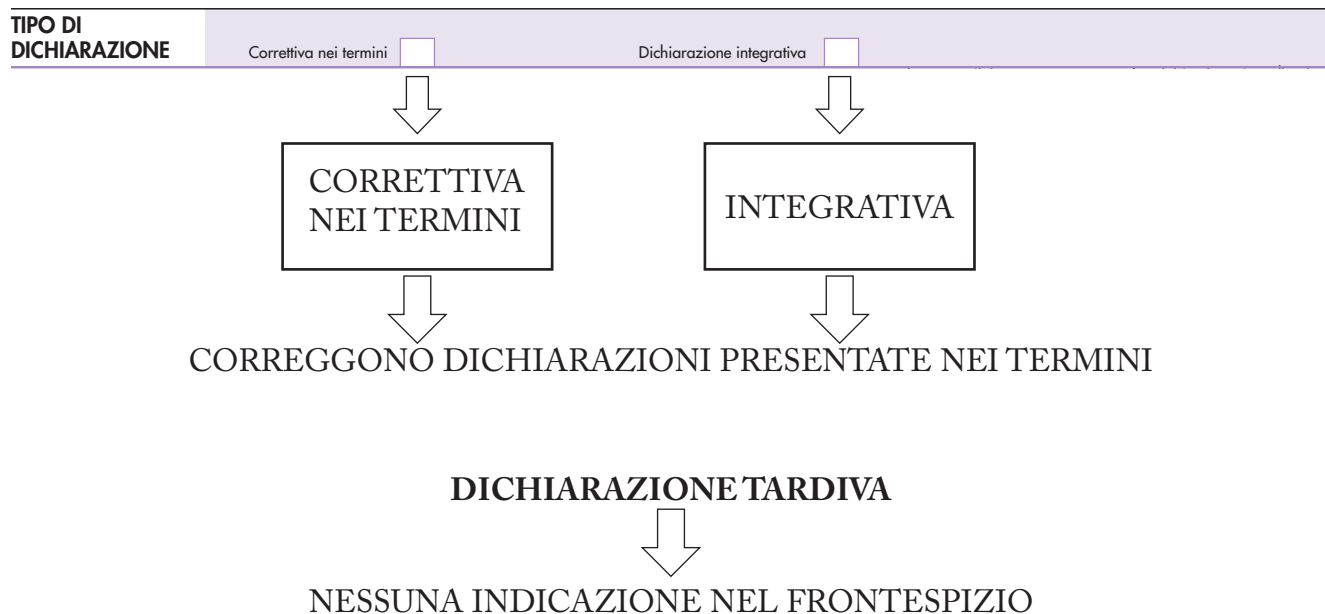
L'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetto pubblico, non deve acquisire il consenso degli interessati per trattare i loro dati personali.
Gli intermediari non devono acquisire il consenso degli interessati per il trattamento dei dati in quanto è previsto dalla legge.

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

97

TIPO DI DICHIARAZIONE

In tale sezione sono presenti **due 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**, completa di tutte le sue parti su un modello conforme a quello approvato per il periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione.



Presupposto per poter presentare una dichiarazione integrativa è che **sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria**; sono considerate **valide** anche le **dichiarazioni presentate entro 90 giorni** dal termine di scadenza, fatta salva l’applicazione delle sanzioni.



DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IVA

L'art. 5, comma 1 e 2 del D.L. 193/2016 ha riformulato la disciplina delle **dichiarazioni integrative** relative:

- alle dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta, mediante la sostituzione dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998;
- alla **dichiarazione annuale Iva**, mediante l'inserimento dei nuovi **commi 6-bis, 6-ter, 6-quater e 6-quinquies** nell'art. 8 del D.P.R. 322/1998.

Le novità introdotte riguardano la possibilità per il contribuente di presentare una **dichiarazione integrativa a favore entro il termine di decadenza previsto per l'accertamento della relativa annualità**, equiparando così i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa **sia a favore che a sfavore** previsti dall'art. 57 del D.P.R. 633/1972 (entro il **31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da correggere), oltre che la modalità di utilizzo dell'eventuale **maggior credito che emerge dalla dichiarazione integrativa a favore**.

In particolare il nuovo **comma 6-bis** dell'art. 8 del D.P.R. 322/1998 prevede che:

- le **dichiarazioni Iva** possano essere **integrate per correggere errori od omissioni**, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile;
- mediante una successiva dichiarazione da presentare, secondo **le modalità** di cui all'articolo 3 del D.P.R. 322/1998,
- utilizzando **modelli conformi** a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione,
- **non oltre i termini** stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. 633/1972 (entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione);
- fatta salva l'applicazione delle **sanzioni** e ferma restando la possibilità di utilizzare **l'istituto del ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

La casella "**dichiarazione integrativa**" va compilata indicando:

- il **codice "1"**, nell'ipotesi prevista dall'art. 8 comma 6-bis del D.P.R. 322/1998 per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di **un maggiore o di un minore imponibile** o, comunque, di **un maggiore o di un minore debito d'imposta** ovvero di **una maggiore o di una minore eccedenza detraibile**, da presentare entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del 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.



UTILIZZO DEL CREDITO IVA

I **nuovi commi 6-ter e 6-quater dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972** disciplinano **le modalità di utilizzo del credito** derivante dalla presentazione della dichiarazione integrativa a "favore". In particolare:

- ai sensi **dell'art. 8, comma 6-ter, del D.P.R. 322/1998** il credito derivante dal **minor debito o maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa a favore presentata **entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo** può essere:
 - portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale;
 - utilizzato in compensazione con modello F24 ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997;
 - chiesto a rimborso, se ricorrono per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui all'art. 30 e 34, comma 9, del D.P.R. 633/1972.
- ai sensi **dell'art. 8, comma 6-quater del D.P.R. 322/1998** il credito derivante dal **minor debito o maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa a favore presentata **oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** può essere:
 - chiesto a rimborso ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9 del D.P.R. 633/1972;
 - utilizzato in compensazione con modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Il credito derivante dal **minor debito o dal maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa deve essere indicato **nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa**.

DATI DEL CONTRIBUENTE

DATI DEL CONTRIBUENTE	PARTITA IVA	Impresa artigiana iscritta all'albo		Amministrazione straordinaria o concordato preventivo	
	Indirizzo di posta elettronica	1	TELEFONO O CELLULARE	2	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) M ☐ F ☐
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	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 le denominazione sociale e la relativa natura giuridica desunta dalla tabella di seguito riportata.

SOGGETTI RESIDENTI	
1. Società in accomandita per azioni	27. Associazione fra artisti e professionisti
2. Società a responsabilità limitata	28. Aziende coniugali
3. Società per azioni	29. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
4. Società cooperative e loro consorzi iscritti nei registri prefettizi e nello schedario della cooperazione	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)
5. Altre società cooperative	51. Condomini
6. Mutue assicuratrici	52. Depositi I.V.A.
7. Consorzi con personalità giuridica	53. Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
8. Associazioni riconosciute	54. Trust
9. Fondazioni	55. Amministrazioni pubbliche
10. Altri enti ed istituti con personalità giuridica	56. Fondazioni bancarie
11. Consorzi senza personalità giuridica	57. Società europea
12. Associazioni non riconosciute e comitati	58. Società cooperativa europea
13. Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)	59. Rete di imprese
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	
	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)

DICHIANANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE

DICHIANANTE 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 DICHIANANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.)	Denominazione o ragione sociale ALFA SRL										Natura giuridica 0,2											
	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 10.02.2017.

Se non ancora presentata alla data del 10 febbraio 2017, Alfa Srl sarà tenuta a presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2016 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	Data di inizio procedura o del decesso del contribuente	Data di fine procedura
giorno mese anno	giorno mese anno	giorno mese anno	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.

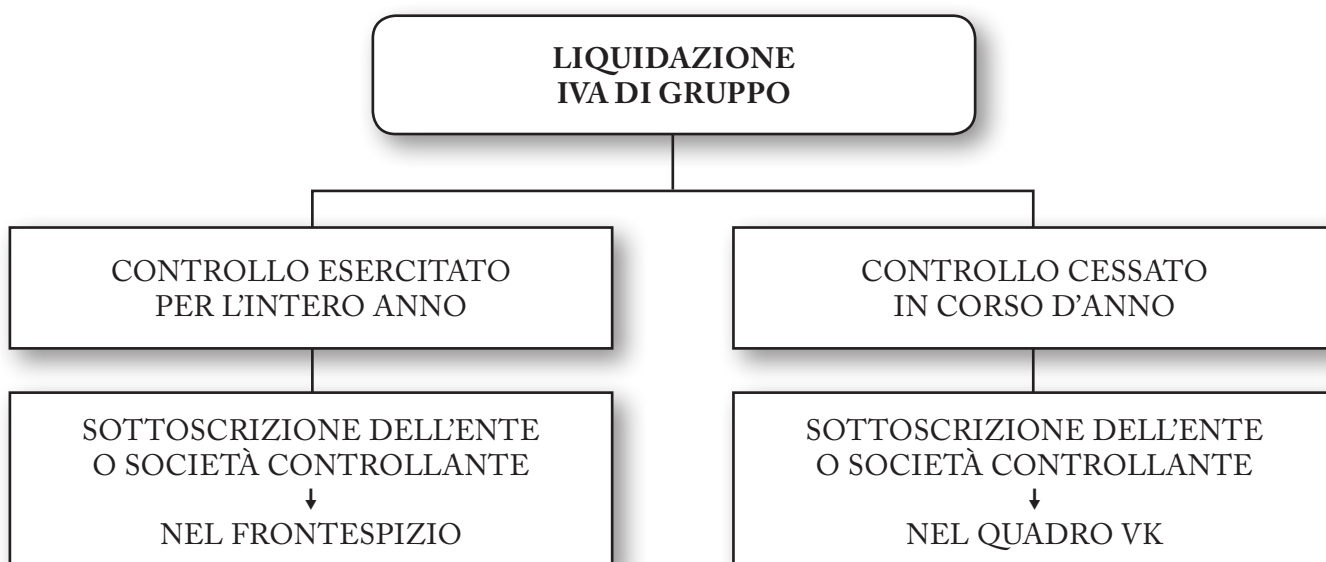
SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE

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		FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA	
			Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997	

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/2016 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 2016, 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 o 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*”.



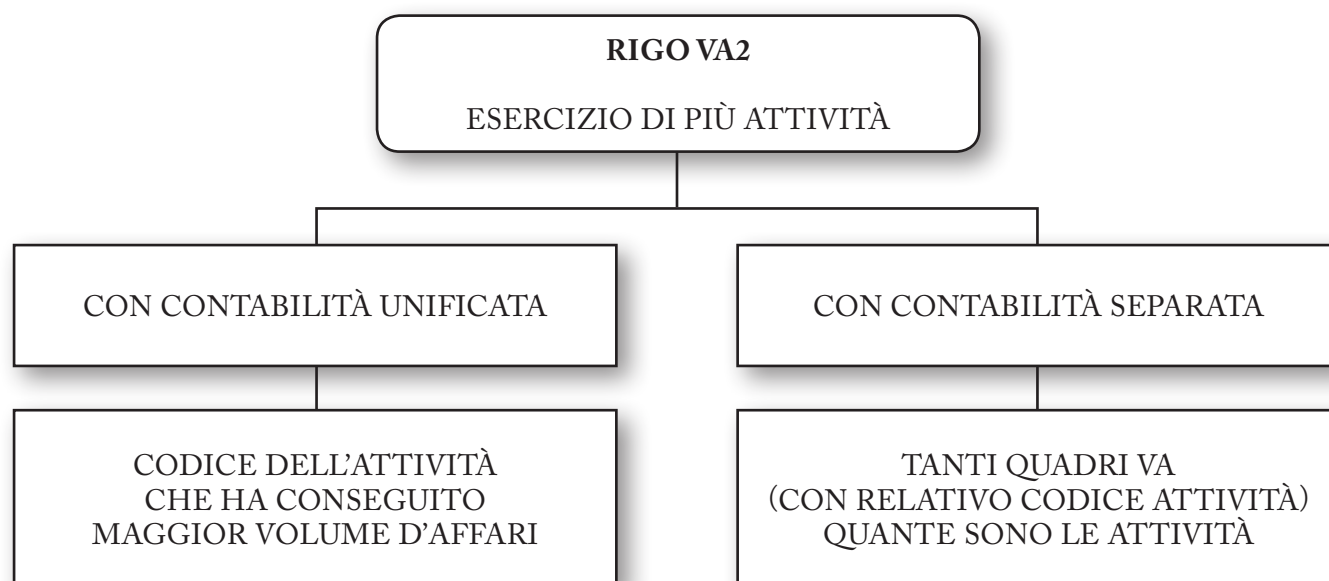
La casella va compilata anche se la variazione è intervenuta tra il **1° gennaio** e la **data di presentazione della dichiarazione** in oggetto.

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 2016 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 2016 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 sismici del 24 agosto 2016 verificatisi nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria

Per i soggetti che alla data del 24 agosto 2016 avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, colpiti dagli eccezionali eventi sismici del 24 agosto 2016, l'articolo 1 del D.M. 1.09.2016 ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari scadenti nel periodo compreso tra il **24 agosto 2016 ed il 16 dicembre 2016**.

I comuni interessati dal provvedimento di sospensione sono riportati nell'allegato 1 del D.M. 01.09.2016. Successivamente il comma 10 dell'art. 48 del D.L. 189/2016 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 229/2016, **ha prorogato al 30 settembre 2017** il termine della sospensione. La sospensione dei termini relativi agli adempimenti e versamenti tributari prevista dal summenzionato decreto si applica anche ai **soggetti residenti o aventi la sede legale o operativa nei comuni indicati** nell'allegato 1 del D.L. 189/2016.

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 dagli eventi sismici dell'ottobre 2016 verificatisi nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria

Per i soggetti residenti o aventi la sede legale o operativa nei **territori dei comuni** delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria indicati nell'allegato 2 del D.L. 189/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge 229/2016, si applica **la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari** prevista dal D.M. 01.09.2016 come prorogata dal comma 10 dell'art. 48 del D.L. 189/2016, a **decorrere dal 26 ottobre 2016**. Sono pertanto sospesi i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari nel periodo compreso **tra il 26 ottobre 2016 e il 30 settembre 2017**.

5 – Soggetti colpiti dagli eventi meteorologici del 13 e 14 settembre 2015 verificatisi nelle province di Parma e Piacenza

Per i soggetti, che alla data del **13 e 14 settembre 2015**, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni e delle frazioni in provincia di Parma e Piacenza colpiti dagli eccezionali eventi meteorologici verificatisi nei giorni 13 e 14 settembre 2015 nei territori delle suddette province, il D.M. 12.02.2016 **ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari** scadenti nel periodo compreso tra il **1° gennaio 2016 e il 30 giugno 2016**. I comuni ovvero le frazioni interessati dal provvedimento di sospensione sono riportati nell'allegato A) del summenzionato decreto.

6 – Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali

I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell'apposita casella il **codice 6**.



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 2015
(imponibile e imposta)

1

2

,00

,00

I contribuenti che, per l'anno di imposta 2015 hanno adeguato il volume d'affari alle risultanze dei **parametri**, devono indicare nel **rigo VA11**:

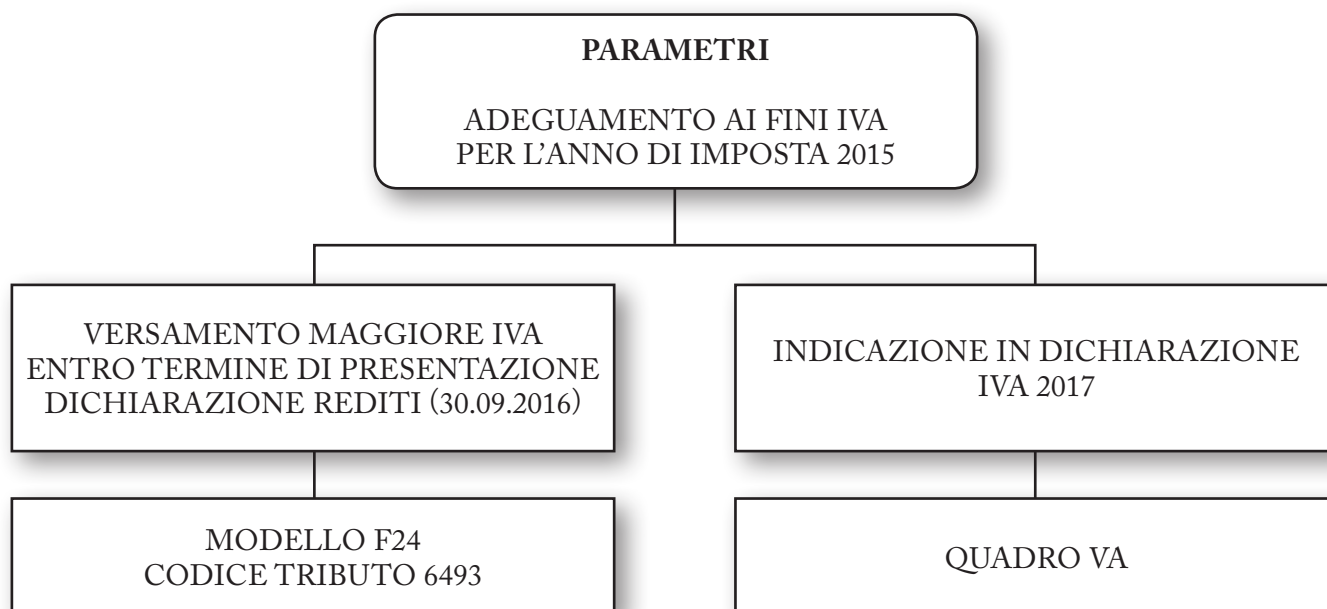
- in colonna 1 ➡ i maggiori corrispettivi;
- in colonna 2 ➡ la relativa imposta versata tramite modello F24 e codice tributo 6493.

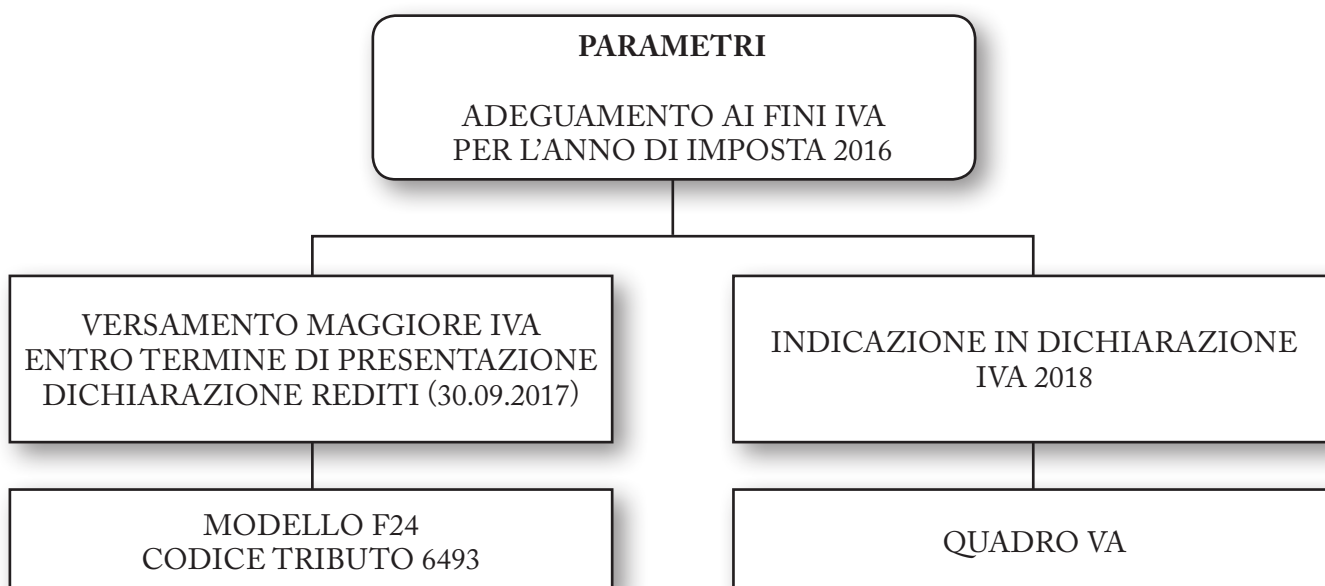


Il maggior imponibile con la relativa imposta derivanti dall'adeguamento non devono essere indicati nel quadro VE poiché si riferiscono all'anno 2015 e non a quello 2016.

I contribuenti che vogliono **adeguarsi ai parametri per il 2016** devono versare la maggiore Iva dovuta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi 2017, relativa al periodo di imposta 2016, tramite modello F24 utilizzando il codice tributo 6493.

Il maggiore imponibile e la maggiore imposta risultante andranno indicati nella dichiarazione Iva 2018.





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 2016 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 2016, per il quale devono essere presentate le garanzie di cui all'art. 6 comma 3 D.M. 13.12.1979.



L'art. 7-quater del D.L. 193/2016 ha **modificato l'art. 38-bis commi 3 e 4** del D.P.R. 633/1972 **innalzando a 30.000 euro** (dagli attuali 15.000 euro) il limite al di sotto del quale **le istanze di rimborso Iva** possono essere presentate **senza particolari formalità**. Inoltre, è previsto che per il **rimborso superiore a 30.000 euro** (in precedenza 15.000 euro):

- **richiesto da un soggetto "non a rischio"** venga erogato senza garanzia presentando la **dichiarazione annuale munita del visto di conformità** (o della sottoscrizione dell'organo di controllo) e "allegando" alla stessa una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** attestante la **sussistenza dei requisiti di idoneità economico-patrimoniale e di regolarità contributiva**;
- richiesto da **particolari categorie di soggetti**, vada prestata **apposita garanzia**. Tali sono, ad esempio, i soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati **notificati avvisi di accertamento o di rettifica** al di sotto delle soglie previste dall'art. 38-bis comma 3, lett.b) del D.P.R. 633/1972 o **da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni** diversi dalle imprese start-up innovative ovvero i soggetti presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso **priva del visto di conformità** o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Il rigo va compilato anche nel caso in cui una società esterna al gruppo abbia incorporato nel corso del 2016 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 Iva 26PR quadro VY nella dichiarazione della società ex-controllante incorporata) compensata nell'anno 2016 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 2016, 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 2017 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 VF70 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 (L. 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 L. 388/2000, regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27 comma 1 e 2 del D.L. 98/2011 e regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del D.L. 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 è rimasta 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 2017 i dati 2016) rispettano i seguenti requisiti richiesti dalla norma:

QUADRO VA – INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ

Sezione 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività

- 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 25.000 a euro 50.000);

TABELLA LIMITI DEI RICAVI/COMPENSI:

Codice attività ATECO 2007	Settore	Limiti compensi	Coeff. redditività
(10 – 11)	Industrie alimentari e delle bevande	45.000	40%
45 – (da 46.2 a 46.9) – (da 47.1 a 47.7) – 47.9	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	50.000	40%
47.81	Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande	40.000	40%
47.82 – 47.89	Commercio ambulante di altri prodotti	30.000	54%
(41 – 42 – 43) – (68)	Costruzioni e attività immobiliari	25.000	86%
46.1	Intermediari del commercio	25.000	62%
(55 – 56)	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	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	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	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,

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. 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 2016, la scelta deve essere comunicata con il modello Iva 2017). 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.

VA15 Società di comodo

1

Il **rigo VA15** è riservato alle società che risultano:

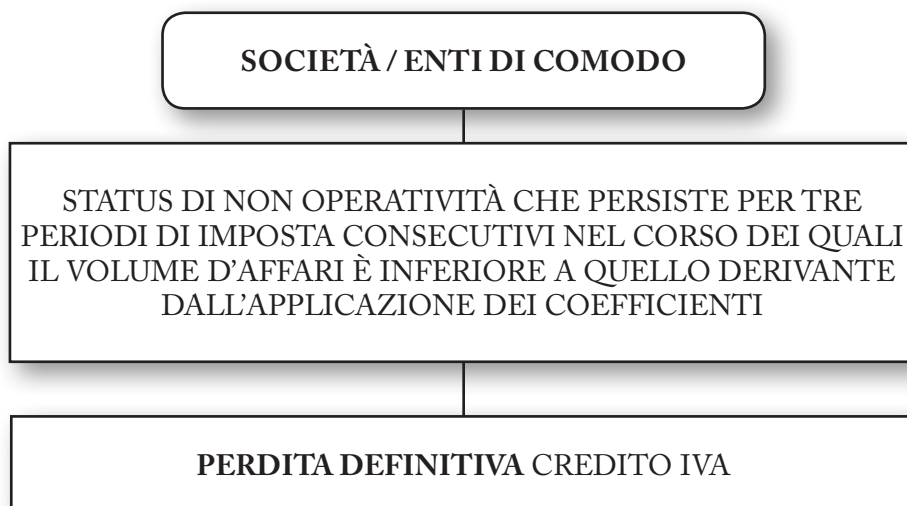
- **non operative** ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994, ovvero
- in **perdita sistematica** ai sensi dell'art. 2, commi 36-decies e 36-undecies del D.L. 138/2011 come modificato dall'art. 18 D.Lgs. 175/2014. Quest'ultima norma ha previsto ulteriori casi che determinano la non operatività di una società:
 - 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.

SOCIETÀ / ENTI DI COMODO**BLOCCO DEL CREDITO IVA**



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.



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 2014, 2015 e 2016;
- non ha effettuato nel triennio 2014-2016 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 L. 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		Codice fiscale 1	Codice di identificazione fiscale estero 2	Tipo di rapporto 4
VB1	Denominazione operatore finanziario 3			
VB2	1 3	2	4	
VB3	1 3	2	4	
VB4	1 3	2	4	
VB5	1 3	2	4	
VB6	1 3	2	4	
VB7	1 3	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 D.Lgs. 471/1997, 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:

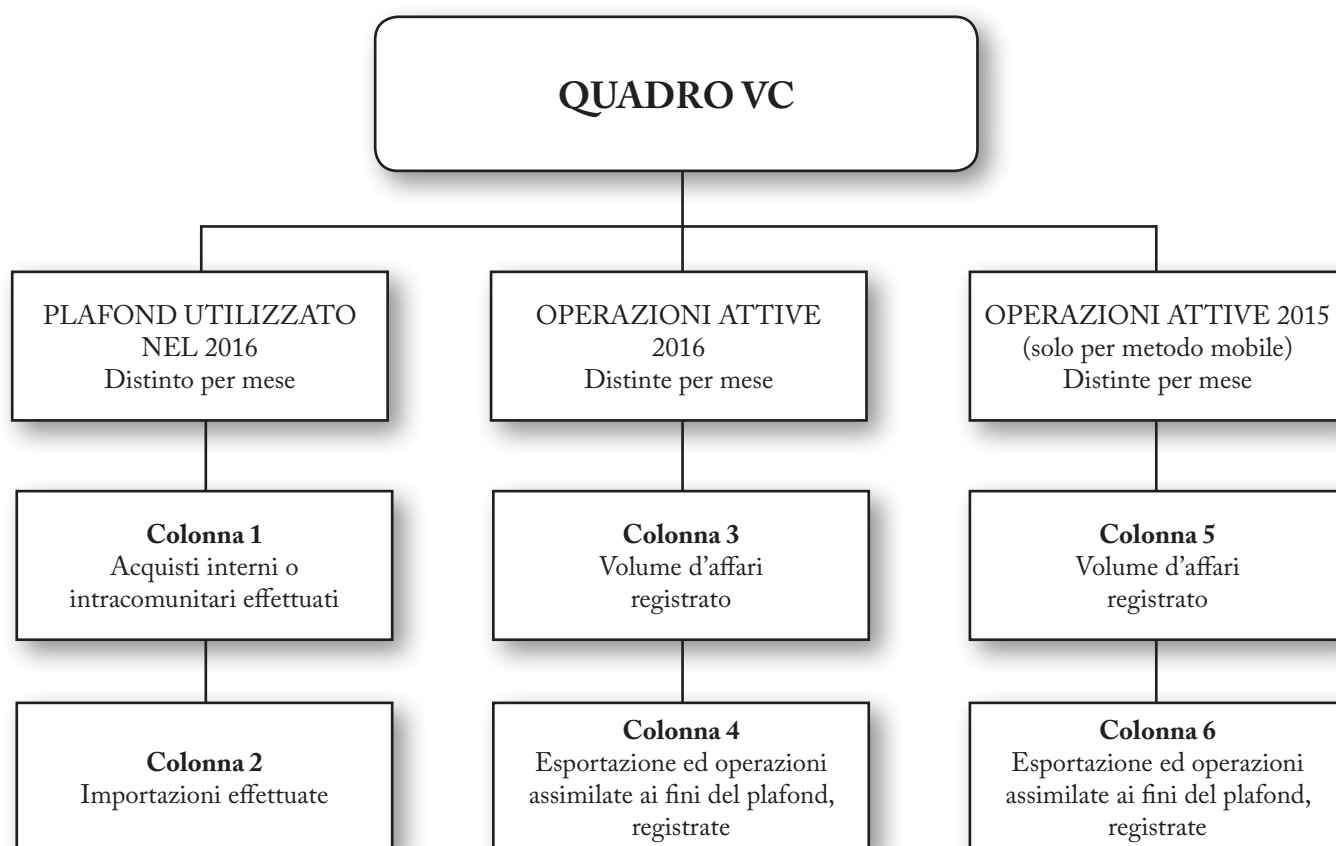
- il codice fiscale dell'operatore finanziario rilasciato dall'Amministrazione finanziaria italiana (**colonna 1**) o, in mancanza, il codice di identificazione fiscale estero (**colonna 2**);
- in **colonna 3**, la denominazione dell'operatore finanziario;
- in **colonna 4**, il tipo di rapporto, utilizzando 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 L. 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 VF14.

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 2016		ANNO IMPOSTA 2015	
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 2016 Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2016				2 ☐ SOLARE 3 ☐ MENSILE		1	

Colonna 5 e 6

Solo per chi ha utilizzato nel 2016 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.

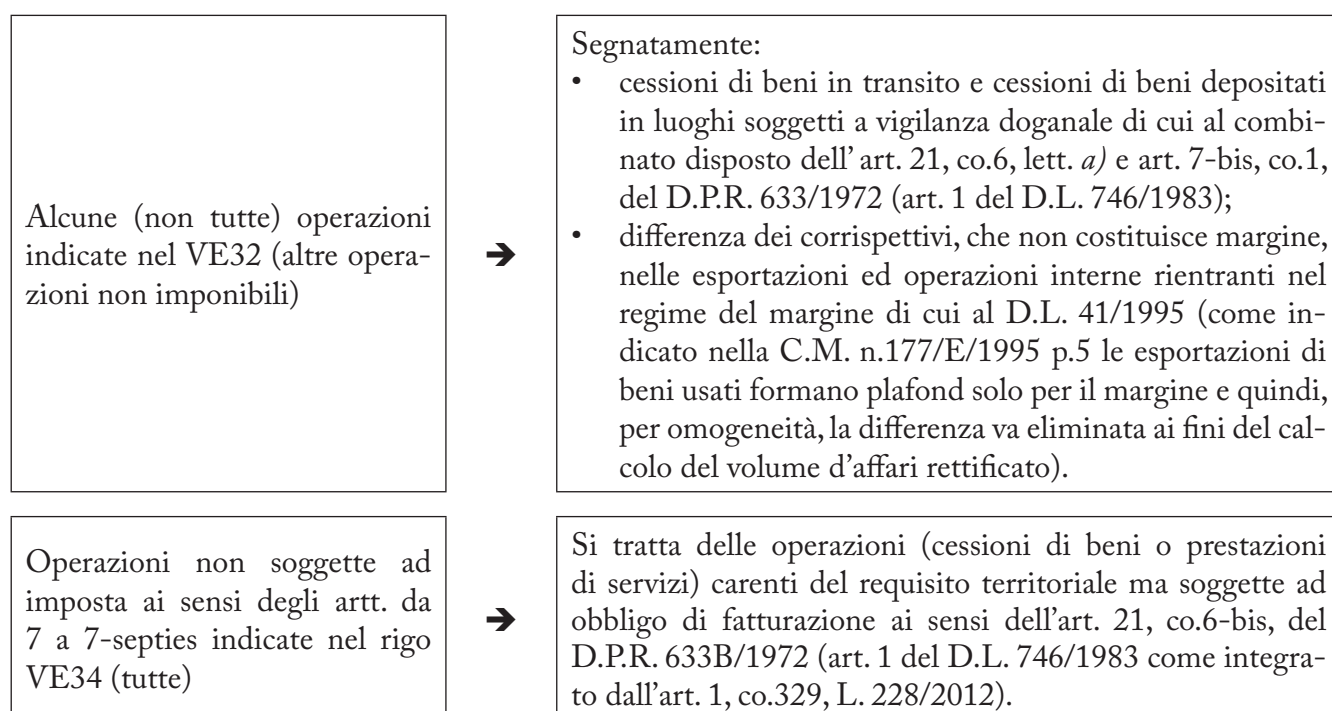
Altra **novità** introdotta dal 2013 è rappresentata (come vedremo nel prosieguo) dalla necessità di indicare nei rigi mensili della colonna 3 del quadro VC non più il volume d'affari bensì il volume d'affari "rettificato".

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. 633/1972 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. 633/1972 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	
Esportazioni			
VE30	2	,00	
Cessioni intracomunitarie			
	3	,00	
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 prodotti elettronici			
	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 2016		,00
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni		,00

VE30: Operazioni che **possono** generare plafond

VE31: Operazioni art. 8, co.1 lett. c) che non generano plafond

VE32: Operazioni non imponibili che non generano plafond

VE34: Operazioni non soggette che non generano plafond

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 euro (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 proseiguo).



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 euro** (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/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. 633/1972 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. 331/1993 SI PLAFOND	Operazione non territoriale ai sensi dell'art. 7-ter, co.1, lett. a), del D.P.R. 633/1972 (Inversione contabile) NO PLAFOND
Trasporto intracomunitario reso a committente operatore UE	Non imponibile art. 40, co.5, del D.L. 331/1993 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. 331/1993 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. 633/1972 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. 633/1972 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/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/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 2016) ed è dato delle esportazioni ed operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente (esercizio 2016)	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 01/01/2016 (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 2015 esportazioni per 800.000 euro (rigo VE30 modello Iva 2016) di cui 500 euro per omaggi. Il volume delle esportazioni supera il 10% del volume d'affari rettificato e pertanto nel corso del 2016, l'azienda decide di effettuare acquisti in sospensione d'imposta utilizzando il metodo del plafond annuale. Il plafond disponibile al 01/01/2016 va indicato nel rigo VC14 della dichiarazione Iva 2017, come segue.

VC14	PLAFOND DISPONIBILE AL 1° GENNAIO 2016			1	799.500	,00
	Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2016	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/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 VF14 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 VF26, casella 3. Gli acquisti ed importazioni con plafond concorrono altresì alla ripartizione del rigo VF27.

VF12							
VF13							
VF14 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond							
VF15 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali							
VF16 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta							
VF17 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	1						
	2						
VF18 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati							
VF19 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)							
VF20 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione							
VF21 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1						
	2						
VF22 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016							
SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino							
VF23 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI							
VF24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)							
VF25 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)							
VF26							
Acquisti intracomunitari	1				2		
Importazioni	3				4		
Acquisti da San Marino	5				6		
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):							
VF27							
Beni ammortizzabili	1				Beni strumentali non ammortizzabili	2	
					Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	3	
					Altri acquisti e importazioni	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 e plafond

La norma e la prassi

L'art. 8 comma 1 lettera c) del D.P.R. 633/1972 prevede la non imponibilità delle cessioni di beni e (dal 14/3/97 anche) delle prestazioni di servizio effettuate nei confronti degli esportatori abituali che rilasciano al fornitore (a norma del comma 2) apposita dichiarazione d'intento. Tale disciplina, per espressa previsione della norma citata, non trova applicazione per le cessioni di **fabbricati ed aree edificabili** nonché, come precisato dalla prassi (C.M. 26/411138 del 3/8/1979 e C.M. 145/E/1998), per gli acquisti con iva indetraibile compresi quelli (C.M. 177/E/1995) rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995. Via libera, invece, per i canoni riconducibili ad un (ordinario) contratto di locazione di un immobile che rappresenta chiaramente

prestazione di servizio ai sensi dell'art. 3 (R.M. 60/E/2010) ma non anche, per **la prassi dell'Amministrazione finanziaria** (C.M. 145/E, cit.) nel caso di acquisizione tramite contratto di leasing oppure di costruzione di un fabbricato tramite contratto di appalto, in considerazione del fatto che con tali fattispecie si realizza un effetto equivalente all'acquisto. Si segna contrariamente, tuttavia, l'orientamento di seguito segnalato della Cassazione.

Acquisizioni in leasing (la Cassazione)

Di godimento o traslativo sembra ormai consolidarsi la posizione della Cassazione (già sentenze 8.2.2000, n. 1362, 27.1.2001, n. 2888) in base alla quale i canoni pagati dal locatario rappresentano prestazioni di servizi a cui (salvo ipotesi di indetraibilità) non è precluso l'utilizzo del plafond nei casi in cui il prezzo di riscatto sia una facoltà (e non un obbligo vincolante) che può esercitare il conduttore (ferma restando, ovviamente, la preclusione per il riscatto/acquisto). Secondo la più recente Cassazione 15.10.2013 n. 23329, infatti, *“la circostanza che il contratto di leasing possa prevedere la clausola con la quale viene attribuita all'utilizzatore la facoltà di opzione, alla scadenza del rapporto, dell'acquisto in proprietà del bene locato, non immuta la natura di prestazione di servizi della concessione in godimento del bene fino a che non si realizzi detto effetto traslativo, che è da ritenersi meramente eventuale”*. A ciò non derogano (Cass. 23329, cit e 22172/2013) le conclusioni della Corte di Giustizia (in causa C-118/2011) e l'impostazione dei principi contabili internazionali che assimilano il leasing alla cessione se con il contratto vengono trasferiti all'utilizzatore gli attributi essenziali della proprietà, in particolare qualora gli sia trasferita la maggior parte dei rischi e benefici, e la somma delle rate sia praticamente identica al valore venale del bene; tali conclusi, infatti, non possono che intendersi conformi alla disciplina delle vendite con riserva della proprietà o della locazione con clausola di trasferimento vincolante che sono appunto cessioni in quanto l'effetto traslativo è incluso nel programma negoziale come elemento vincolante per entrambi i contraenti cosicché il pagamento dell'ultima rata determina l'acquisto del bene e l'eventuale mancato pagamento così che l'inadempimento alla produzione dell'effetto traslativo integra l'inadempimento delle obbligazioni precedentemente assunte con conseguente assoggettamento alle sanzioni previste dall'ordinamento per responsabilità “ex contractu”.

Appalto costruzione edifici (la Cassazione)

La recente sentenza del 15.4.2016, n. 7504, ha altresì precisato che non può essere posto **alcun dubbio** in merito all'inquadramento **del contratto d'appalto fra le prestazioni di servizi** dell'art. 3 concludendo che *“è agevole ritrarre la conclusione che, se per l'ordinamento interno, da un lato, non costituiscono cessioni gli acquisti a titolo originario e, dall'altro, rientrano nel concetto di prestazioni di servizi le operazioni che consistono nell'esecuzione di un lavoro, l'appalto che abbia ad oggetto la realizzazione di un opificio industriale non costituisca cessione in quanto l'acquisizione avviene a titolo originario ed è diretta conseguenza dell'attività lavorativa dell'appaltatore*. La sentenza sposa quindi la tesi che considera possibile utilizzare il plafond anche nei **contratti d'appalto per la costruzione di un immobile evidenziando** che nell'ordinamento nazionale non ha mai trovato spazio la riserva, concessa dalla Direttiva agli Stati membri, di includere tra le cessioni operazioni quali *“la consegna di taluni lavori immobiliari”*.

Infine, ciò considerato, un breve cenno merita però la disciplina del reverse charge che, come sostenuto dalla prassi (C.M. 14/E e 37/E/2015), prevale sull'istituto del plafond e che quindi non potrà essere utilizzato per le prestazioni dell'art. 17 co.6 lett. a-ter, fra le quali le prestazioni di installazione impianti e completamento edifici (a meno che, purché nel contesto di un contratto unico, non si collochino in interventi di costruzione oppure di recupero ai sensi dell'art. 3 lett. c) e d) del T.U.E.).



Acquisti rientranti nel regime del margine

Come precisato nella C.M. 177/E/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. 41/1995 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.

SEZ. 3-A		Imponibile		Imposta	
Operazioni esenti	VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00
	VF32 Se per l'anno 2016 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1			
	VF33 Se per l'anno 2016 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1			
Dati per il calcolo della percentuale di detrazione					
	1 Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	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	3 Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	4 Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	
	,00	,00	,00	,00	
VF34	5 Operazioni non soggette	6 Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	7 Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	8 Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	
	,00	,00	,00	,00	
	9 Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)				%
	VF35 IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF14				
		,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 e forfetari

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”*. Analoghe le considerazioni fra i soggetti in regime forfetario ex art. 1, co. 54-89, L. 190/2014.

Possibile divergenza fra rigo VF14 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. 633/1972;
- 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/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 2016 (relativo al 2015) = 100.000 euro
- esportazioni gratuite comprese nel citato rigo VE30 del 2015 = 2.000 euro
- volume d'affari rettificato del 2015 = 900.000 euro.

Godendo dello status di esportatore abituare ($98.000 / 900.000 = 10,88\%$), effettua nel corso del 2016 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 2016, emette una nota di accredito per 1.000 euro relativa ad un reso di cessione intracomunitaria fatturata a dicembre 2015.

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 2016 viene registrata nel registro acquisti del 2017. Il contribuente effettua inoltre nel 2016 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:

VF12							
VF13							
VF14 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond					90.000		
VF15 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali							
VF16 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta							
VF17 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014							
2							
VF18 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati							
VF19 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)							
VF20 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione							
VF21 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012							
2							
VF22 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016							
VF23 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI							
VF24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)							
VF25 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)							
	Imponibile				Imposta		
VF26							
Acquisti intracomunitari	1				2		
Importazioni	3				4		
Acquisti da San Marino	5				6		
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):							
VF27							
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	
XXXXXXX		XXXXXXX		XXXXXXX		XXXXXXX	

Il **quadro VC** andrà, invece, compilato così:

QUADRO VC ESPORTATORI E OPERATORI ASSIMILATI		PLAFOND UTILIZZATO		ANNO IMPOSTA 2016		ANNO IMPOSTA 2015	
		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 2016						97.000,00
	Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2016			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 a 96.000 euro e diverge dall'importo indicato nel rigo VF14 (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 15/03/2016, nella prima ipotesi l'esportazione dovrebbe avvenire entro il 15/09/2016, nella seconda entro il 30/09/2016. 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 euro sono liberamente spendibili mentre gli altri 20.000 euro 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 circolare 8/D/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/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 1/1/2016 disponga di un plafond solare (esportazioni ed operazioni assimilate registrate nel 2015) completamente utilizzato nel corso dei primi mesi del 2016 e che emetta una nota di accredito per merce difettosa originariamente venduta in dicembre del 2015, e resa dal proprio cliente in ottobre del 2016. 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 L. 28/1997. 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/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/2002
Questa procedura non è stata però richiamata nella successiva C.M 12/E/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 2016:	Così in dichiarazione Iva 2017 relativa al 2016
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 VE25 (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. 472/1997, art. 7 D.Lgs. 471/1997, 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 VF13 in base all'aliquota e non, invece, nel rigo VF14;
- **l'Iva risultante dall'autofattura versata tramite F24** andrà indicata nel rigo VE25 (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. 472/1997 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 D.P.R. 600/1973 o 54-bis del D.P.R. 633/1972, la ricezione della comunicazione (da parte del contribuente o dell'intermediario) preclude la possibilità di avvalersi

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

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 D.P.R. 322/1998 (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'Agenzia delle entrate
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'Agenzia delle entrate
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'Agenzia delle entrate (post D.Lgs. 158/2015)

del ravvedimento con 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 2016 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 2017 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	,00	4	X,00
	VF3		,00	5		,00
	VF4	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF19, VF20 e VF21) 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	7,65		,00
	VF7		,00	7,95		,00
	VF8		,00	8,3		,00
	VF9		,00	8,5		,00
	VF10		,00	8,8		,00
	VF11		yy	,00	10	y,00
	VF12		,00	12,3		,00
	VF13		+10.000	,00	22	+2.200,00
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	100.000	,00		
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00			
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00			
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF17	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
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00			
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00			
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00			
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	1			,00
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				

Nel quadro VE (riga VE25) andrà indicata l'Iva versata al fine della quadratura della dichiarazione.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALE (somma dei righe da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	,00	,00
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		2.200,00
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)		,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 Agenzia delle entrate 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. 633/1972 (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.

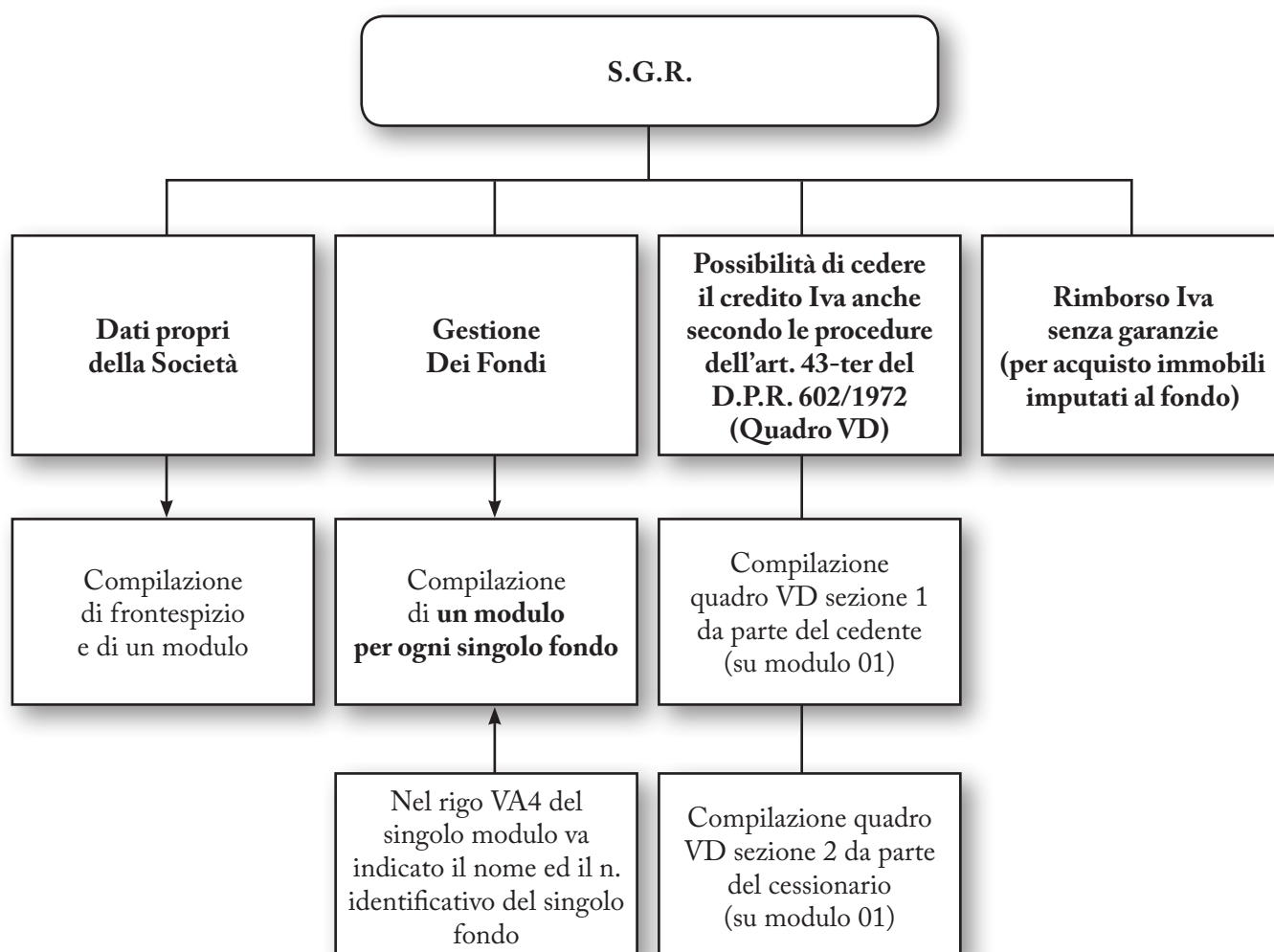
(3) Il termine fisso del 16 del mese successivo al ricevimento della dichiarazione d'intento è stato eliminato dal D.L. 16/2012 con effetto dal 2/3/2012.

(4) Per le operazioni poste in essere dal 01/01/2015 la normativa (Provvedimento Agenzia delle entrate 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 D.Lgs. 633/1972, 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'

PARTICOLARITÀ COMPILATIVE PER LE S.G.R.

Pertanto, tali società devono compilare:

VA4	Denominazione del fondo ¹	Numero Banca d'Italia ²
	Partita IVA della società di gestione del risparmio sostituita ³	

-

CODICE FISCALE

QUADRI VC-VD
ESPORTATORI E OPERATORI ASSIMILATI,
CESSIONE DEL CREDITO IVA¹ (Art. 8 d.l. n. 351/2001)

Mod. N.

CESSIONE SEMPLIFICATA DEL CREDITO IVA - QUADRO VD

152

- oppure secondo la **procedura semplificata** prevista dall'**art. 43-ter** del citato **D.P.R. 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	,00
	VD3		,00	VD13		,00	
	VD4		,00	VD14		,00	
	VD5		,00	VD15		,00	
	VD6		,00	VD16		,00	
	VD7		,00	VD17		,00	
	VD8		,00	VD18		,00	
	VD9		,00	VD19		,00	
	VD10		,00	VD20		,00	
	VD11		,00	VD21		,00	
	Sez. 2 - Società o ente cessionario - Elenco società cedenti	VD31	1	2	VD41	1	2
VD32			,00	VD42		,00	
VD33			,00	VD43		,00	
VD34			,00	VD44		,00	
VD35			,00	VD45		,00	
VD36			,00	VD46		,00	
VD37			,00	VD47		,00	
VD38			,00	VD48		,00	
VD39			,00	VD49		,00	
VD40			,00	VD50		,00	
VD51 TOTALE CREDITI RICEVUTI				1		,00	
VD52 Eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione precedente (da VD56 della dichiarazione relativa all'anno 2015)						,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	

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 (1/1/2017 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/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/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 2016 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
IVA A DEBITO		
VL32 [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe 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 2015). 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 2016;
- 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 2015)		,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 2016 (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 2016, a norma dell'art. 23 (registro delle **fatture emesse**) e 24 (registro dei **corrispettivi**) del D.P.R. 633/1972.

OPERAZIONI ATTIVE 2016 e QUADRO VE	
Operazioni imponibili con Iva esigibile 2016	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-VE11	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 2016 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 2016. 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

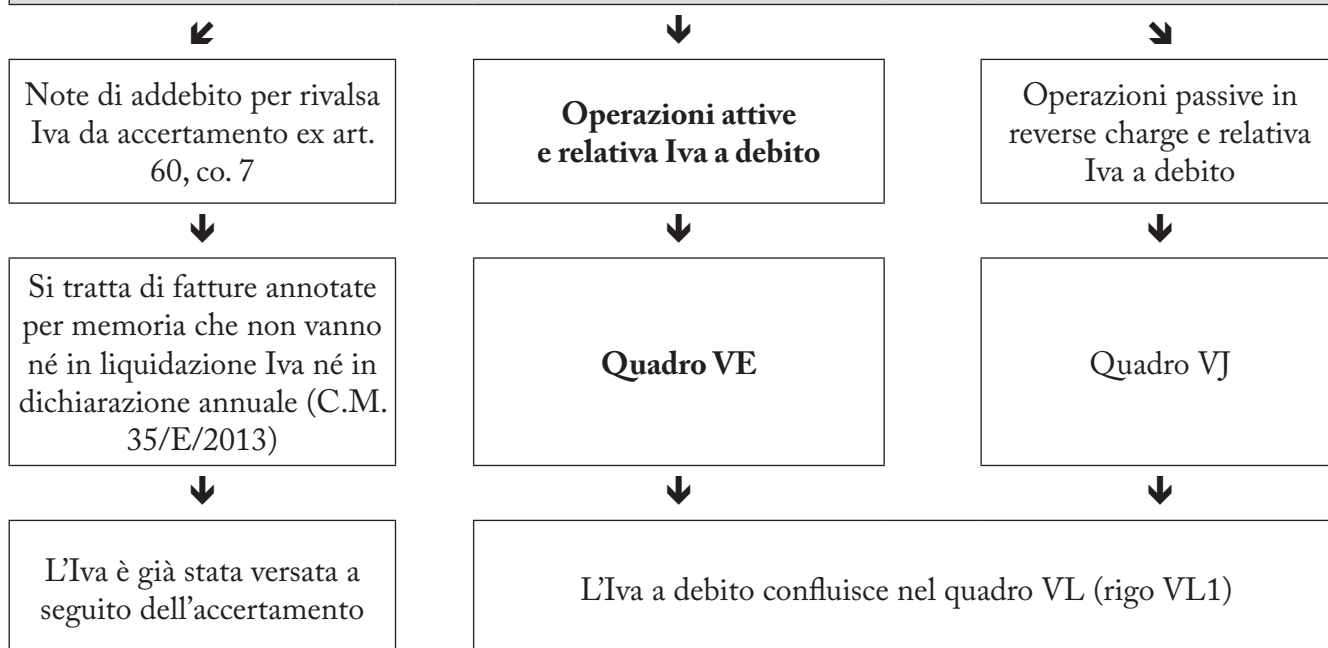
Le **operazioni passive** (acquisti o importazioni) annotate nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (o in appositi sezionali) ai fini dell'assolvimento dell'Iva con il sistema del **reverse charge** (inversione contabile), **non vanno indicate nel quadro VE**, bensì nell'apposito quadro 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	7,3	
	VE4	art. 34 di beni di cui alla 1ª parte della tabella A allegata al d.P.R. 633/72	,00	7,5	
	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	7,65	
	VE6	corrispondente alla percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7,95	
	VE7		,00	8,3	
	VE8		,00	8,5	,00
	VE9		,00	8,8	,00
	VE10		,00	10	,00
	VE11		,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	
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,	,00	5	
	VE22	e relativa imposta	,00	10	
	VE23		,00	22	,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	,00		
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			
Sez. 4 - Altre operazioni		VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)			
		Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	1		,00
VE30	2	Esportazioni			,00
	3	Cessioni intracomunitarie			,00
	4	Cessioni verso San Marino			,00
	5	Operazioni assimilate			,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
VE35	2	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero			,00
	3	Cessioni di oro e argento puro			,00
	4	Subappalto nel settore edile			,00
	5	Cessioni di fabbricati			,00
VE35	6	Cessioni di telefoni cellulari			,00
	7	Cessioni di prodotti elettronici			,00
VE35	8	Prestazioni comparto edile e settori connessi			,00
	9	Operazioni settore energetico			,00
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati				,00
VE37	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				,00
VE38	2				,00
	3				,00
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016				,00
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni				,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)			,00

NEW Aliquote compensazione ex D.M. 26/01/2016

NEW **VE21** Debitto Iva 5%

VE35 casella 2
Compresa nuova casistica dal 2015 bancali in legno (pallet) recuperati

VE35 casella 7
Microprocessori
NEW Dal 2/5/2016: console, tablet, pc e laptop

VE35 casella 8
Nuove casistiche dal 2015 reverse charge art. 17, co. 6, lettera a-ter)

VE35 casella 9
Nuove casistiche dal 2015 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

Art. 20 D.P.R. 633/1972	
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:

1. 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 D.P.R. 633/1972).

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 D.P.R. 633/1972. (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 euro) 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 500 euro 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 250 euro a 2000 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 anticipato) 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.

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*.

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:

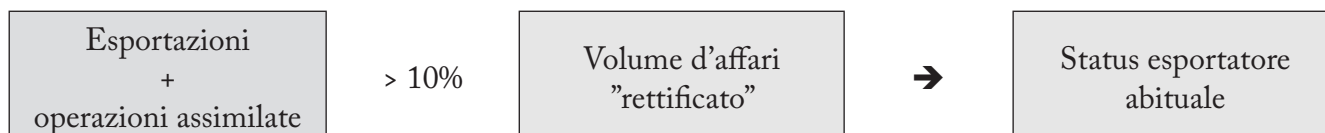
- nel rigo VF20 (acquisti ed importazioni per le quali non è ammessa la detrazione) vanno indicati i suddetti acquisti che, se fossero effettuati nel territorio dello Stato, non darebbero diritto alla detrazione (di converso quelli, che, invece, non darebbero origine a tale limitazione vanno indicati negli altri rigi 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 VE34 (perché soggette a fatturazione).

Come si può notare, quindi, nelle istruzioni di quest'anno debbutano 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 fatturazione di cui al citato co.6-bis, che, invece, se effettuate in Italia, darebbero diritto alla detrazione.

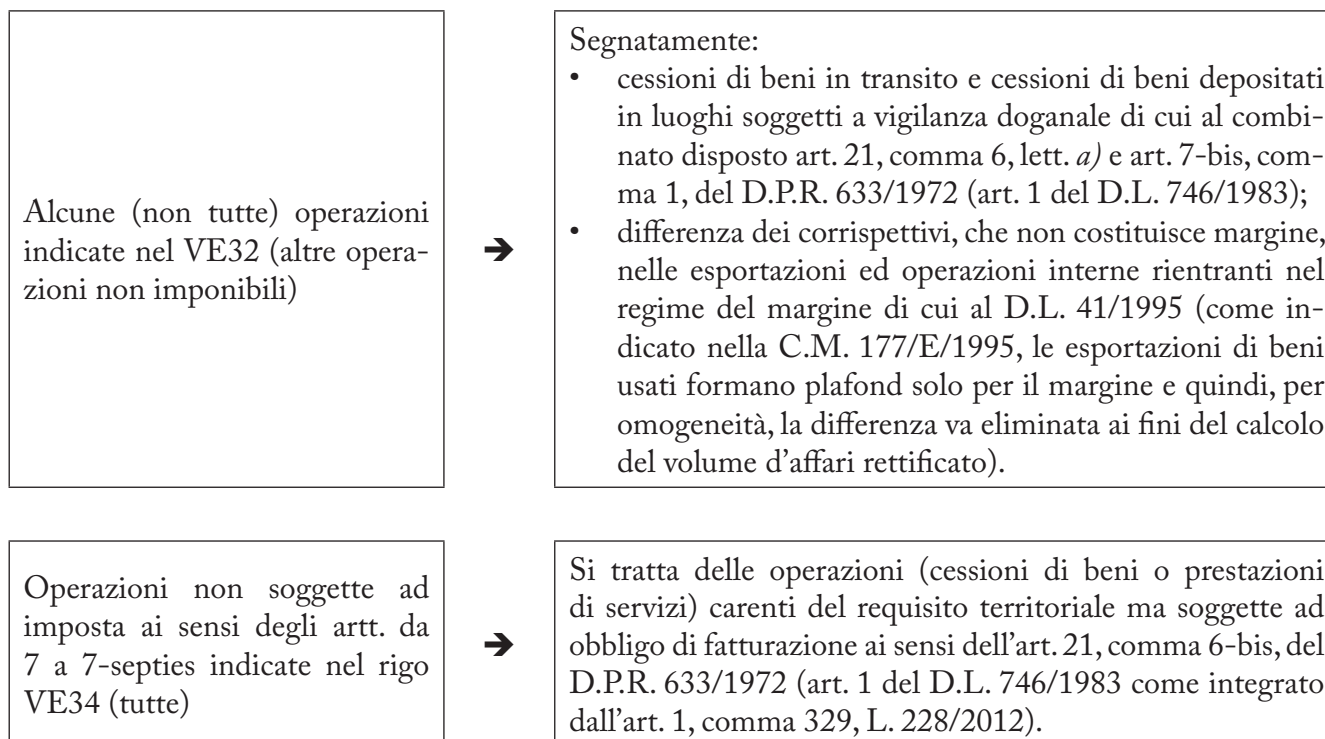
Operazioni attive extra territoriali	Quadro VE	Indetraibilità acquisti afferenti	Formula per i pro ratisti (VF34)
Operazioni non territoriali fatturate ex art. 21 co.6-bis che darebbero diritto alla detrazione se effettuate in Italia	VE34	NO	Sono già comprese nel V.A. e non generano limitazioni
Stesse operazioni di cui sopra ma che non darebbero diritto alla detrazione se effettuate in Italia	VE34	SI VF20	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 VF20	/

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 D.P.R. 633/1972 e art. 30 del D.L. 331/1993) 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 15/1/2017

Fatturazione differita per consegne con d.d.t. relative a dicembre 2016 emessa il 15/01/2017 → la vendita è da imputare nella liquidazione Iva:

- di dicembre 2016, se il contribuente è mensile,
- del IV° trimestre 2016, se si tratta di contribuente trimestrale speciale,
- della dichiarazione annuale 2016, se si tratta di un trimestrale ordinario.

La fattura in oggetto dovrà essere altresì compresa nel quadro VE della dichiarazione relativa all'anno 2016 (Iva 2017) e concorrerà alla formazione del volume d'affari (salvo che si tratti di cessione di bene ammortizzabile).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Fattura differita emessa il 15/1/2016

Fattura differita per consegne con d.d.t. relative a dicembre 2015 emessa il 15/01/2016 → la vendita e la maggiore imposta era da imputare alle liquidazioni Iva e alla dichiarazione annuale relativa al 2015.

Ipotizziamo che il contribuente abbia tempestivamente registrato la fattura differita emessa il 15/1/2016 ma abbia ommesso di includere la medesima nella dichiarazione relativa al 2015. 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 2016 (art. 13, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 472/1997) sarà necessario porre in essere i seguenti adempimenti:

- 1) rimuovere l'omesso/ritardato versamento scaduto il 16/1/2016 (16/3/2016 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 16/2/2016 (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 17/1/2016 al 15/2/2016) 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 2016 relativo al 2015) 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 2016 (relativa al 2015) 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 2016, IT3 su incarico di IT2.

IT1 emette fattura in data 15/01/2017 → la vendita è da imputare alla dichiarazione annuale del 2016.

IT2 emette fattura in data 31/01/2017 riportando i riferimenti della consegna (d.d.t.) effettuata da IT1 → la vendita è imputabile alla liquidazione Iva di gennaio 2017 ed andrà riportata nella dichiarazione Iva da presentare nel 2018.

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. 633/1972) 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.18/11/1976)	Anno registrazione (o in cui doveva essere registrata)
	Esempio Consegna o spedizione il 15/12/2016 →	Fattura entro il 31/01/2017 →	Registrazione entro il 31/01/2017 →	Volume affari anno 2017
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 31/12/2015 →	Fattura del tradens all'accipiens entro il 31/01/2016 →	Registrazione entro il 31/01/2016 →	Volume affari anno 2016
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 20/12/2016 →	Fattura del committente al commissionario entro il 31/01/2017 →	Reg. entro il 31/01/2017 →	Volume affari anno 2017

(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 21/12/2016 →	Fattura emessa il 31/01/2017 →	Registrazione con riferimento 31/1/2017 →	Volume d'affari anno 2017



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. 331/1993 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. 331/1993 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/1994, punto 10.4, ove, per "contenere" le complicazioni derivanti dal disallineamento previsto dall'art. 50, co.7, del D.L. 331/1993, 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 D.P.R. 633/1972)		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” IIDD (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.



Focus estromissioni e assegnazioni (CC.MM. 26 e 37/E/2016)

Le circolari n. 26/E/2016 e n. 37/E/2016 emanate a chiarimento della disciplina prevista dall'art. 1, co.115-121, della L. 208/2015 (legge di Stabilità 2016) per le assegnazioni, cessioni, trasformazioni ed estromissioni agevolate di immobili (disciplina, peraltro, oggetto di riapertura dei termini ad opera della legge di Bilancio 2017) ha fornito anche una serie di chiarimenti (peraltro di portata generale) in materia di base imponibile ex art. co. 2 lett. c) del D.P.R. 633/1972 (operazioni prive di corrispettivo). Queste, in sintesi, le precisazioni:

- ➔ la “*previsione del criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione di quello del valore normale, implica che la base imponibile Iva della cessione gratuita **non comprenda il “ricarico”** normalmente praticato ..., bensì sia costituita dal prezzo di acquisto del bene “attualizzato” al momento della cessione*”;
- ➔ la base imponibile coincide con il “**valore residuo del bene al momento del prelievo**,”
- ➔ “*occorre tener conto anche delle spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel bene principale oggetto di cessione di altri beni che ne abbiano comportato un incremento duraturo di valore non interamente consumato al momento del prelievo*” e pertanto “**il prezzo di acquisto non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo.**”



Focus estromissioni e assegnazioni beni riscattati da leasing

La circolare 37/E/2016, riguardante la disciplina dell'art. 1, co.115-121, della L. 208/2015 (legge di Stabilità 2016), ha fornito anche i seguenti chiarimenti (comunque di portata generale) per la determinazione della base imponibile all'estromissione/assegnazione **per il caso specifico di beni** che hanno precedentemente formato **oggetto di riscatto da contratto di leasing finanziario**:

- ➔ il valore dei beni deve corrispondere al valore residuo degli stessi al momento del prelievo, in modo tale che si tenga conto, come retro precisato, dell'evoluzione del valore dei beni tra la data della loro acquisizione e quella della loro estromissione dall'attività di impresa;
- ➔ ferma restando la generale qualificazione del leasing come prestazione di servizio, **l'assegnazione dopo il riscatto** assume rilevanza, ai fini dell'Iva, non già in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un **valore** che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti di cui si è detto, **deve essere calcolato tenendo conto anche dei canoni di leasing pagati** alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto.

Ai fini della eventuale **rettifica art. 19-bis2** (per le assegnazioni/estromissioni esenti o fuori campo), l'Agenzia ha altresì precisato di ritenere che la fine del decennio (per i beni immobili) e del quinquennio (per gli altri beni ammortizzabili) si calcola dalla data del riscatto.

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 accreditato)** 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 bilancio 2017 (art. 1, co. 567, L. 232/2016)

Procedure concorsuali

Sono state eliminate le disposizioni introdotte dalla legge di Stabilità 2016 che, con la riscrittura dell'art.26 del D.P.R. 633/1972 in materia di note di variazione, avrebbero dovuto consentire il recupero dell'Iva per le procedure concorsuali (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo) avviate successivamente al 31/12/2016 già a partire dall'inizio della procedura e non solo in caso di infruttuosità (cioè alla fine procedura). È stato eliminato anche il richiamo all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Accordi ristrutturazione e piani attestati

È confermata, invece, la possibilità di recupero per quest'altre procedure:

- accordi di ristrutturazione del debito omologati art. 182 bis rd 267/42, dalla data del decreto di omologa;
- piani attestati (art 67, c..3/d, rd 267/42), dalla data di pubblicazione al Registro imprese.

Procedure esecutive individuali

Invariata anche la disciplina delle procedure esecutive che sono da ritenersi sicuramente infruttuose (con possibilità di recupero dell'Iva) nelle le seguenti situazioni:

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

- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;



R.M. 89/E/2002

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/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. 633/1972, 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. 127/E/2008, R.M. 195/E/2008, R.M. 307/E/2008, R.M. 449/E/2008, R.M. 42/E/2009).

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 D.P.R. n.633/1972. 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 D.P.R. 633/1972 (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. 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 VE25 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/1994 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/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 2016 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 2016 per 1.000 euro con recupero dell'Iva (220 euro) per resi e sconti relativi a cessioni effettuate a dicembre 2015;
- per 500 + Iva del 20% (100 euro), emessa sia per imponibile che Iva, in conformità alla C.M. 77/E/2000, per il recupero dell'Iva risultante da una procedura fallimentare chiusa nel 2016 con riparto infruttuoso nel 2016 e relativa ad operazioni effettuate e fatturate nel 2007 in vigenza dell'Iva al 20%;
- per 2.000 euro (fuori campo Iva art. 26), ad ottobre 2016, per un reso di beni consegnati nel 2014;
- per 3.000 euro (n.i. art. 41), a febbraio 2016, per un reso di beni oggetto di precedente cessione intracomunitaria a dicembre 2015.

Si ipotizza che nel corso del 2016 il contribuente non abbia effettuato altre operazioni. Il quadro VE andrà compilato come segue.

VE23 c.1 = 100.000 – 1.000 – 500 = 98.500

VE23 c.2 = 98.500 x 22% = 21.670

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	Sez. 4 - Altre operazioni
VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1		
VE21 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		
VE22		
VE23		
	VE24 TOTALE (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)	
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)	
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		

VE26 Iva da registri:
 21.000 + 2.200 – 210 – 100
 = 22.890

VE25 variazioni:
 22.890 – 22.885 = 5
 quale differenza di Iva
 (1%) sulla nota di accredito
 di € 500 con Iva 20%.

VE35	Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati	
4	,00	5	,00
	Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di prodotti elettronici	
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 art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1	,00
VE37		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 2016		,00
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni		,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei rigi VE24, 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 VE25 (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

1	IMPONIBILE	2	%	3	IMPOSTA
	,00	2			,00
	,00	4			,00
	,00	7,3			,00
	,00	7,5			,00
	,00	7,65			,00
	,00	7,95			,00
	,00	8,3			,00
	,00	8,5			,00
	,00	8,8			,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 1^, 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
- D.M. 26/01/2016



NOVITÀ - Legge di Stabilità 2016 (art. 1, co.908, L. 208/2015)

La legge di Stabilità 2016 ha disposto l'emanazione di un D.M. (il D.M. 26/1/2016) attraverso il quale 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.

Nel dettaglio il citato D.M. prevede le seguenti novità di cui tiene conto la fincatura (con aggiunta di nuove aliquote) della sezione 1 del quadro VE:

1. Le percentuali di compensazione di cui all'articolo 34 del D.Lgs. 633/1972, e successive modificazioni, sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nel n. 9) della tabella A, parte prima, allegata allo stesso D.Lgs. 633/1972, nella misura a fianco di ciascuno di essi indicata:
 - a) latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati: 10 per cento;
 - b) gli altri prodotti compresi nel citato n. 9), escluso il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie: 10 per cento.
2. Per l'anno 2016 le percentuali di compensazione di cui all'articolo 34 del D.Lgs. 633/1972, e successive modificazioni, sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nel n. 2) della tabella A, parte prima, allegata allo stesso D.Lgs. 633/1972, nelle diverse misure a fianco di ciascuno di essi indicate:
 - a) animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo: 7,65 per cento;
 - b) animali vivi della specie suina: 7,95 per cento.

I righe da VE1 a VE11 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:

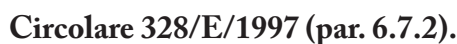
1. **produttori agricoli** che hanno effettuato passaggi di beni agli enti, alle cooperative o ad altri organismi associativi (nonché i passaggi di beni da cooperative a loro consorzi), ai sensi dell'art. 34, comma 7, con l'applicazione delle percentuali forfettarie di compensazione;



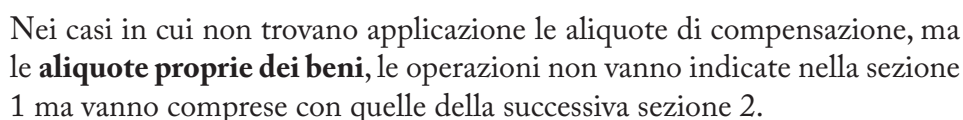
Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 (par. 6.6).

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 (2016), 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.



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).



Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali

VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1
VE21 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,
VE22 e relativa imposta
VE23

	4	
	5	
	10	
	22	

NEW 5%

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 VE23) 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;



E 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^a). 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 righi da VF39 a VF49 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 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 VF62, vanno indicate le operazioni occasionali di cui al regime dell’art. 34-bis che non comportano la compilazione di un doppio modulo;
- ➔ nel rigo VF71 di apposito modulo separato (contraddistinto dalla barratura della casella 7 del rigo VF30), va, invece, indicato il 50% dell’Iva delle operazioni imponibili (VE26) del modulo, nel caso di operazioni di cui all’art. 34-bis non occasionali che configurano l’esercizio di un’autonoma attività connessa.

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

Le modalità compilative nel settore agricolo possono essere così sintetizzate:

Casistica	Mod.Iva 2017	Modalità compilazione
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2016 (1) con vol. aff. 2016 ≤ 7.000 euro e cessioni agricole ≥ 2/3 volume affari	NO	Esonero dalla dichiarazione 2016 Regime di esonero anche per 2017
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2016 (1) con vol aff. 2016 > 7.000 euro e cessioni agricole 2016 ≥ 2/3 volume affari 2016	NO	Esonero dalla dichiarazione 2016 No regime di esonero dal 2017
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2016 (1) con operazioni 2016 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; VF52 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; da VF39 a VF49 (da VE sez. 1) VF53 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; VF52 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; VF39 a VF49 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF53 detrazione Iva teorica (2) VH SI

Casistica	Mod.Iva 2017	Modalità compilazione
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; VF52 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; VF39 a VF49 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF53 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 (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 VF62.
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 VF62.
(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		,00	4		,00
	VE21 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	5		,00
	VE22		,00	10		,00
	VE23		,00	22		,00
	VE24 TOTALE (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)		,00			,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)					,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 VE26** e va indicata direttamente nel **rigo VF71** del quadro VF relativo al modulo di cui sopra;

Sez. 4 IVA ammessa in detrazione	VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	VE26 x 50%		,00
	VF71 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	
	• beni usati	2	
	• operazioni esenti	3	
	• agriturismo	4	X
	• associazioni operanti in agricoltura	5	
	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	
	• attività agricole connesse	7	
	• imprese agricole	8	



I soggetti che svolgono **attività agrituristica** 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
VE21 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,
VE22 e relativa imposta
VE23

NEW 5%

,00	4	,00
,00	5	,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.

VE21 – debutto aliquota Iva 5% (tabella A Parte II-bis allegata al D.P.R. 633/1972)

- per contratti stipulati o rinnovati dal 01/01/2016 → prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi (per contratti stipulati o rinnovati dal 01/01/2015);
- per cessioni dal 01/07/2016 → basilico, rosmarino e salvia, freschi, origano a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione; piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia (v. d. ex 12.07);
- per prestazioni dal 01/01/2017 → di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare.

La sezione 2 va utilizzata per indicare le operazioni attive imponibili, distinte per aliquote ridotte (4%, 5% 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. 633/1972 (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. 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. 633/1972.



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.**



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Cessione autovetture

Un’impresa, a luglio 2016, effettua la cessione di due autovetture che rappresentavano beni ammortizzabili: una acquistata ante 2001 per il quale non ha operato alcuna detrazione al momento dell’acquisto; l’altra acquistata nel 2005 effettuando inizialmente la detrazione del 15% e recuperando successivamente, con istanza di rimborso presentata entro il 22/10/2007, un ulteriore 25% (complessivamente 40%).

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, e relativa imposta		,00	4		,00
	VE21			,00	5		,00
	VE22			,00	10		,00
	VE23			4.000	22		880
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)		4.000			880
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
	VE26	TOTALE (VE24 ± VE25)					880
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1				,00
	Esportazioni		2				,00
	Cessioni intracomunitarie		3				,00
	Cessioni verso San Marino		4				,00
	Operazioni assimilate		5				,00
	VE30						
	VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento					,00
	VE32	Altre operazioni non imponibili					,00
	VE33	Operazioni esenti (art. 10)					1.000
	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
	Subappalto nel settore edile		4				,00
	Cessioni di fabbricati		5				,00
	Cessioni di telefoni cellulari		6				,00
	Cessioni di prodotti elettronici		7				,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi		8				,00
	Operazioni settore energetico		9				,00
	VE35						
	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				,00
	VE37		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 2016					,00
	VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni					5.000
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)					,00



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	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)

Iva all'acquisto	Iva su fattura vendita	Note/esempi	Quadro VE
Veicoli con propulsori non a combustione interna con Iva detratta nella misura del 50% ex art. 30, co. 4, L. 380/2000 (3)	(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 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 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-291/1992) 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/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. 41/1995) è ancora precisato che *“per effetto di quanto disposto dall'art. 30, co. 6, della L. 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) genera 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 ces-

sione 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. 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 beneficiano 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 (*) <i>meno</i> 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.

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

3. metodo **forfettario** (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 2015)					
14	Margine complessivo lordo [(somma degli importi di rigo 10) – (rigo 12 + rigo 13)] ovvero					
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
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 forfettario 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 **margin** 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 2017 è quindi quello che risulta dal punto 15 del prospetto e non quello (eventualmente diverso) che emerge dall'ultima liquidazione periodica del 2016.

Per quanto riguarda, infine, il **metodo forfettario**, per la compilazione della terza parte del prospetto (in particolare i rigi 22 e 23) è utile fare ausilio della seguente tabella proposta dalle istruzioni.

**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 viaggiatori 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 **occasionali operazioni** rientranti nel regime del margine, barrare la casella del **rigo VF61**.

VF61	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 VF15 . Le istruzioni non richiedono analogo 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 VF15 . Le istruzioni al rigo VF61 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 VF15. Sul punto l'Agenzia aveva fornito analogo chiarimento con la circolare 48/E/2002 punto 6.4.

Situazione	Indicazione degli acquisti nel quadro VF
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 VF15 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 VF22. (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 VF15 bensì dell'apposito rigo VF17 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").

VF15 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00
VF16 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00
VF17 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

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	500,00	4	20,00
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,	,00	5	,00
	VE22	e relativa imposta	,00	10	,00
	VE23		492,00	22	108,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei rigi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	992,00		128,00
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE26	TOTALE (VE24 ± VE25)			128,00
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorreranno alla formazione del plafond				
	1 2.000,00				
	Esportazioni Cessioni intracomunitarie				
	VE30	2 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		

VE32
400 + 10.000 +
480 + 2000 + 1000

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		
	Cessioni di fabbricati	4	,00
	Cessioni di telefoni cellulari	5	,00
	Cessioni di prodotti elettronici	6	,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi	7	,00
	Operazioni settore energetico	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 art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1	,00
VE37		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 2016		,00
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni		,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, 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 2016	II° trim 2016	III° trim 2016	IV° trim 2016	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 anno precedente)	3.000 (da I° trim)	0 (da II° trim)	4.000 (da III° trim)	5.000 (da rigo 15 prospetto B anno precedente)
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

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							23.000
13	Margine negativo dell'anno precedente (da rigo 15 del prospetto relativo al 2015)							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) + rigo11-(rigo 14 + rigo 17)]							29.000

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, e relativa imposta	,00	4	,00
	VE21	,00	5	,00
	VE22	,00	10	,00
	VE23	7.869	22	1.731
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	7.869	,00	1.731
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)			1.731
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	1.000	,00	
	Esportazioni			
	Cessioni intracomunitarie			
VE30	2 1.000 ,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	29.000	,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 prodotti elettronici			
	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 2016		,00	
VE40 (meno)	Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni		,00	
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)	37.869	,00	



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 2016	II° trim 2016	III° trim 2016	IV° trim 2016	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 anno precedente)	3.000 (da I° trim)	0 (da II° trim)	14.000 (da III° trim)	5.000 (da rigo 15 prospetto B anno precedente)
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 2016 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	10	22
				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 2015)			5.000
14	Margine complessivo lordo [(somma degli importi di rigo 10) – (rigo 12 + rigo 13)] ovvero			
15	Margine negativo da riportare nell'anno successivo [(rigo 12 + rigo 13) – (somma degli importi di rigo 10)]			400
16	Margini lordi (*) per aliquote	4	10	22
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		,00	4	,00
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	5	,00
	VE22			,00	10	,00
	VE23			,00	22	,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALE	(somma dei righe da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)		,00		,00
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
	VE26 TOTALE	(VE24 ± VE25)				,00
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1	1.000		,00
	Esportazioni					
	Cessioni intracomunitarie					
	VE30	2	1.000	,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				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					
	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 prodotti elettronici					
	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 2016				,00
	VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni				,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, 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 righe 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

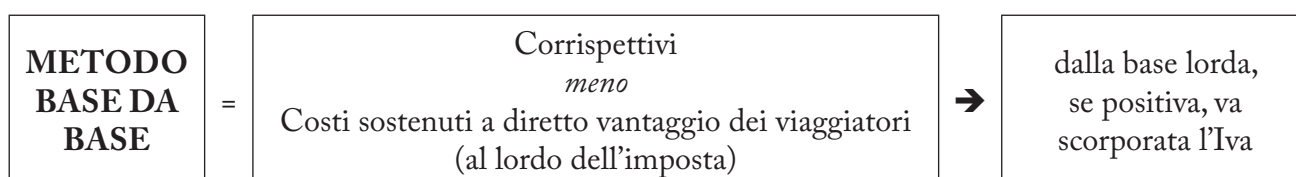
Anche in questo caso andrà barrata la casella 2 del rigo VF30 ed i costi andranno indicati nel rigo VF15.

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	X	
	• 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 detrativo "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 2015)		
13	Base imponibile lorda [rigo 9 – (rigo 11 + rigo 12)] ovvero		
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:

- a) in presenza di “base imponibile lorda” (rigo 13 > di 0), va indicato:
- a **rigo VE23** (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**.
- b) 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 quadro VF, rigo VF15) anche operazioni soggette al regime dell'art. 74-ter.

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			

Il totale dei costi riguardanti i viaggi, risultante dalla seconda colonna del rigo 4, del prospetto A va riportato nel rigo VF15.



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 VF17 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").

VF15 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00
VF16 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00
VF17 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

Spettacoli viaggianti e contribuenti spettacolo minimi

Il quinto comma dell'articolo 74-quater prevede un particolare regime agevolativo secondo il quale **la base imponibile è determinata nella misura del 50%** dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi (con totale indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti). Tale agevolazione è riservata:

- 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).



Si evidenzia che ai sensi dell'art. 36, comma 4, sussiste l'obbligo di istituire una contabilità separata per le attività che rientrano nel campo di applicazione del regime agevolativo in esame, qualora il soggetto svolga anche altre attività.

Per quanto riguarda la compilazione della dichiarazione annuale Iva si procede come segue:

- 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			
	VE21 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta			
	VE22			
	VE23			
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)			
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)			

- il **50% dell'Iva** a debito **risultante dal rigo VE26** va indicato nel **rigo VF71** del quadro VF del medesimo modulo

Sez. 4 IVA ammessa in detrazione	VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	VE26 x 50%	
	VF71 IVA ammessa in detrazione		

- 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 viaggianti 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	VE24 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)			
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)			

- Variazione di sola Iva relativa ad anni precedenti
- Variazione di sola Iva cessioni a viaggiatori
- Regolarizzazione splafonamento Iva
- Arrotondamenti

Corrisponde all'Iva dei registri (VE26)

Deriva dai calcoli in dichiarazione (VE24)

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 VE25 (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 VE25.



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	VE24 TOTALE (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	,00	,00
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		+ Iva ,00
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)		,00



L'Iva addebitata dovrà essere esposta nel rigo VE25 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				Imponibile	,00	4	Iva	,00
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,				Imponibile	,00	5	Iva	,00
	VE22	e relativa imposta				Imponibile	,00	10	Iva	,00
	VE23					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. 633/1972) nel registro di cui all'articolo 25 (registro acquisti). Tale annotazione non dovrà, tuttavia, coinvolgere la compilazione del quadro VF (acquisti) bensì il rigo VE25.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALI	(somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)					,00			,00
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)							- Iva	,00
	VE26 TOTALE	(VE24 ± VE25)								,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 VE25 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 VE25 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.

Nel **rigo VE25** (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 VE24 colonna 2. L'eventuale differenza è normalmente generata dai seguenti elementi:

- arrotondamenti d'imposta operati in fattura (art. 21, comma 2, lett. l);
- 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.

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	2
VE30	Esportazioni	3	Cessioni intracomunitarie
	2		
	Cessioni verso San Marino	4	Operazioni assimilate
	4		
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		
	2	3	Cessioni di oro e argento puro
VE35	Subappalto nel settore edile	4	Cessioni di fabbricati
	4	5	Cessioni di prodotti elettronici
	Cessioni di telefoni cellulari	6	Operazioni settore energetico
	6	7	
	Prestazioni comparto edile e settori connessi	8	
	8	9	
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		
	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 2016		
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 –
Ipotesi reverse art. 17. co.6 lett. a-ter

VE35 casella 9 –
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

VE35 casella 7 –
Microprocessori nonché (dal 2/5/2016) console, tablet Pc, laptop

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 VE34.

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. Iva 2017)	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) D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.2	SI (2)

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. Iva 2017)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
2b) Triangolare nazionale in esportazione – rapporto fra IT1 e IT2	Art. 8, co.1, lett. a) D.P.R. 633/1972	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
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. 331/1993	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

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 4 - Altre operazioni

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. Iva 2017)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
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
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, concorre al V.A.	NO	NO

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. Iva 2017)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
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
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.: 27/12/2016)	Irrilevante	/	/	/	/
2	Fatturazione dell'intero corrispettivo in anticipo rispetto al caso 4 (es.: 27/12/2016)	27/12/2016	27/12/2016	Entro 15 gg e <u>con riferimento</u> alla data di emissione	2016	Gennaio 2017 (1)
3	Emissione anticipata fattura per motivi "tecnico-aziendali" diversi dai casi 1 e 2 (es.: 27/12/2016)	27/12/2016	/	Entro 15 gg e <u>con riferimento</u> alla data di emissione	2016	Dicembre 2016 (2)
4	Consegna o spedizione beni con DDT al cessionario (es.: 04/01/2016)	04/01/2016	15/02/2016	Entro data di emissione e <u>con riferimento</u> al mese di consegna o spedizione dei beni	2016	Gennaio 2016 (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 VE60 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 VF60
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 VF60, 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-duodevicies 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
	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%)	Il locatore può sempre optare, in atto, per l'applicazione dell'Iva (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 euro e non di 168 euro 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, L. 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. 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”

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 prodotti elettronici	
6	7	
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico	
8	9	

somma del “dettaglio”

casella 7 – compresi dal 2/5/2016 console da gioco, laptop e tablet Pc

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. 633/1972.

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. 163/2006 (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); dal 2/5/2016 nel campo 7 vanno anche le cessioni in reverse di console da gioco, tablet Pc e laptop
 ➔ *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 2016				,00

Cash accounting in vigore dal 01/12/2012

Nel **rigo VE37** trovano collocazione le operazioni imponibili Iva effettuate e registrate nel 2016, ma la cui imposta **non** è divenuta esigibile entro il 31/12/2016. 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 D.P.R. 633/1972;
- cessioni e prestazioni a soci/associati degli enti e associazioni non commerciali di cui all'art. 4, co.4, del D.P.R. 633/1972.



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, D.P.R. 633/1972 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'art. 25 della L. 142/1990, 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/2004 e R.M. 271/E/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 **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. 633/1972 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 inclusi ed enti esclusi dal perimetro applicativo dello split payment

L'elenco degli enti destinatari del sistema dello split payment contenuto nell'art. 17-ter è apparentemente analogo a quello contenuto nell'art. 6 comma 5 relativo 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 C.M. 1 e 15/E/2015 né è uscito un elenco come di seguito riassumibile.

Enti inclusi

Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato (es. Ministeri e Forze dell'ordine, ndr), ancorché dotati di autonoma personalità giuridica

Sono 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);	C.M. 1/E/2015
i Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato.	C.M. 15/E/2015

Enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del testo unico degli enti locali (TUEL) di cui al D.Lgs. 267/2000.

Sono compresi, ad esempio: anche gli altri enti locali indicati dall'art. 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);	C.M. 1/E/2015
i Consorzi di Bacino imbrifero montani (art. 31, D.Lgs. 267/2000), in quanto consorzi tra Enti locali obbligatori ai sensi della L. 959/1953.	C.M. 15/E/2015

Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.)

Sono comprese: 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;	C.M. 1/E/2015



Sono escluse, invece, le Aziende speciali delle Camere di Commercio (C.M. 1/E/2015).

Istituti universitari

Sono compresi: i Consorzi interuniversitari costituiti "per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate" (art. 91, D.P.R. 382/1980).	C.M. 15/E/2015

Aziende sanitarie locali	
Sono compresi: gli 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 (atteso che il alcune Regioni tali enti sono stati costituiti appositamente e sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale nell'esercizio di una pluralità di funzioni amministrative e tecniche).	C.M. 1/E/2015

Enti ospedalieri Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.) Enti pubblici di assistenza e beneficenza , ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP)	
	<i>Sono invece esclusi degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato (C.M. 1/E/2015).</i>

Enti pubblici di previdenza (Inps, Fondi pubblici di previdenza).	
	<i>Sono esclusi, invece, in quanto non richiamati dalla norma, gli enti assicurativi come l'Inail (C.M. 1/E/2015).</i>

Enti esclusi

La disciplina dello *split payment* **non** trova, invece, applicazione:

- nei confronti degli **enti previdenziali che non abbiano natura pubblica** (per l'individuazione della "natura pubblica o privata" di un Ente previdenziale, l'Agenzia precisa che va fatto riferimento alla qualificazione dell'Ente "eventualmente operata con legge istitutiva" e, in assenza di una qualificazione operata dal legislatore, va operata un'indagine specifica che accerti la sussistenza degli elementi sostanziali e formali che costituiscono "indici distintivi dell'ente pubblico e che devono essere "oggetto di un giudizio complessivo" quali, ad esempio: la titolarità di poteri autoritativi e amministrativi - che possono esplicarsi in poteri certificativi e disciplinari -, la potestà di autotutela, l'ingerenza statale);
- gli **enti pubblici non economici**, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive annoverata dalla norma.

Ciò premesso, la prassi ha individuato le seguenti esclusioni:

• gli Enti previdenziali privati o privatizzati (in quanto la “natura pubblica” costituisce requisito indispensabile per l’applicazione del metodo in esame).	C.M. 1/E/2015
• le aziende speciali (incluse quelle delle CCIAA);	C.M. 1/E/2015
• gli Enti pubblici economici, autonomi rispetto alla struttura statale, operanti con “un’organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico nel campo della produzione e dello scambio di beni e servizi, ancorché nell’interesse della collettività”, quali: - gli Ordini professionali (notai, avvocati, commercialisti, medici, etc., ndr.); - Enti ed istituti di ricerca (es. Istat, ndr); - Agenzie fiscali (quindi Entrate, Dogane, Monopoli, Demanio, ndr); - Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran); - Autorità amministrative indipendenti (Agcom, Aeeg, Avcp, etc., ndr); - Agenzie regionali per la protezione dell’ambiente (Arpa); - Automobile club provinciali (ACI); - Agenzia per l’Italia Digitale (AgID); - Istituto nazionale per l’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail); - Istituto per studio e prevenzione oncologica (Ispo).	C.M. 1/E/2015
• La Banca d’Italia • il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).	C.M. 1/E/2015



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** (C.M. 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. 398/1991; intrattenimento e spettacoli viaggiatori (C.M. 15/E/2015);
- operazioni nelle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo e in forza di una norma lo trattiene riversando alla PA committente solo il netto (C.M. 15/E/2015);
- nel caso di rivalsa Iva da accertamento ex art. 60 co.7 (R.M. 75/E/2016).

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



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 2016 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).

Il quadro VE del **modello Iva 2017** relativo all'anno 2016 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			
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,			
	VE22	e relativa imposta			
	VE23				
			7.000,00	22	1.540,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	7.000,00		1.540,00
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE26	TOTALE (VE24 ± VE25)			1.540,00
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond				
	1				
	Esportazioni				
	2				
	Cessioni intracomunitarie				
	3				
	Cessioni verso San Marino				
	4				
	Operazioni assimilate				
	5				
	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				
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero				
	2				
	Cessioni di oro e argento puro				
	3				
	Subappalto nel settore edile				
	4				
	Cessioni di fabbricati				
	5				
	Cessioni di telefoni cellulari				
	6				
	Cessioni di prodotti elettronici				
	7				
	Prestazioni comparto edile e settori connessi				
	8				
	1.000,00				
	Operazioni settore energetico				
	9				
	,00				

(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).

VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati	,00
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi	,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	20.000,00
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	5.000,00
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni	,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE24, 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);
- (ii) 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;
- (iii) 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. 633/1972 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 2016 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 2016 per € 80.000 mentre i rimanenti 20.000 sono stati incassati a gennaio 2017;

Senza che nel frattempo siano intervenute procedure esecutive individuali o concorsuali, in data 30/11/2016 è, inoltre, spirato un anno dall'effettuazione di una cessione con l'Iva di cassa effettuata il 30/11/2015 del valore di € 10.000 + Iva 22%. La citata fattura è stata incassata solo a febbraio 2017.

Il quadro VE del **modello Iva 2017** relativo al 2016 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		,00	4	,00
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26,		,00	5	,00
	VE22	e relativa imposta		,00	10	,00
	VE23			80.000	22	17.600
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALI	(somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)		80.000		17.600
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
	VE26 TOTALE	(VE24 ± VE25)				17.600
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					
	4	,00	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	3	,00
	Cessioni di oro e argento puro					
	VE35	Subappalto nel settore edile	4	,00	5	,00
	Cessioni di telefoni cellulari		6	,00	7	,00
	Cessioni di prodotti elettronici					
	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 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 2016		,00		
	VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni		,00		
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righi VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)		110.000		

Gestione dell'Iva sospesa dei contribuenti forfetari 2017

I soggetti in regime ordinario Iva che a partire dall'anno d'imposta 2017 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 31/12/2016, 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

OPERAZIONI PASSIVE

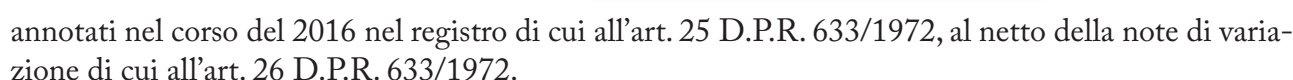
E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA		
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1			,00	2	,00		
	VF2			,00	4	,00		
	VF3			,00	5	,00		
	VF4	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF19, VF20 e VF21) 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	7,65	,00		
	VF7			,00	7,95	,00		
	VF8			,00	8,3	,00		
	VF9			,00	8,5	,00		
	VF10			,00	8,8	,00		
	VF11			,00	10	,00		
	VF12			,00	12,3	,00		
	VF13			,00	22	,00		
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00				
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00				
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00				
	VF17	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					
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00				
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		,00				
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00				
	VF21	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					
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016		,00				
	Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI		,00		,00	
		VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00	
VF25		TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)				,00		
VF26		Acquisti intracomunitari	1	Imponibile	2	Imposta		
				,00		,00		
		Importazioni	3	Imponibile	4	Imposta		
				,00		,00		
VF27		Acquisti da San Marino	5	con pagamento IVA	6	senza pagamento IVA		
				,00		,00		
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):								
VF27		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			
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	
	Sez. 3-A Operazioni esenti	VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	Imponibile	2	Imposta	
					,00		,00	
		VF32	Se per l'anno 2016 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1				
		VF33	Se per l'anno 2016 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1				
		Dati per il calcolo della percentuale di detrazione						
		VF34	Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	1		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	
			Operazioni non soggette	5		Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	4	
				,00	Operazioni art. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	8		
		Operazioni non soggette di cui all'art. 74, co. 1	6		Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	7		
			,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.



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	5	,00
	VF4	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF19, VF20 e VF21) 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	7,65	,00
	VF7			,00	7,95	,00
	VF8			,00	8,3	,00
	VF9			,00	8,5	,00
	VF10			,00	8,8	,00
	VF11			,00	10	,00
	VF12			,00	12,3	,00
	VF13			,00	22	,00
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00		
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		,00		
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		,00		
	VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi		,00		
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2		,00		
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00		
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		,00		
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00		
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi		,00		
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2		,00		
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016		,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. 633/1972.



QUADRO VF – SEZIONE 1

Rispetto alla sezione 1 del quadro VF del modello Iva 2016 sono state introdotte le seguenti **novità**:

- inserimento di specifici righi riservati alle **nuove percentuali di compensazione** del 7,65% e 7,95%;
- inserimento del rigo per l'indicazione degli acquisti effettuati con la **nuova aliquota Iva ridotta** del 5%.

Righi da VF1 a VF13 – 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 2016 ⇒ indicazione di imponibile ed imposta, distinti per **aliquota o percentuale di compensazione**.



Arrotondamento all'unità di euro.



Vanno inseriti in tali righe anche gli acquisti effettuati in anni precedenti per i quali l'imposta è divenuta esigibile nel 2016.

Vanno inseriti in questi righe:

- **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 e 8 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.

Sono compresi anche gli acquisti di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, come disposto dalla L. 170/2014.

🔗 *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 righe 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>	VF13; VJ6
<i>Acquisti da San Marino</i>	VF13; VJ1; VF26 campo 6
<i>Acquisti intracomunitari</i>	VF13; VJ9; VF26 campo 1
<i>Importazioni</i>	VF13; VJ10; VF26 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. 633/1972 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. 633/1972, 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. 633/1972, 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. 633/1972, 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. 633/1972 (→ 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 let. 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. 633/1972 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*

VJ14 Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	,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 prodotti elettronici ai quali è stato applicato il meccanismo del reverse charge.**

☞ *Collegamento con altri quadri*

VJ16 Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,00	,00



A seguito dell'**estensione** del meccanismo del **reverse charge** (art. 17, comma 6, lett. c), D.P.R. 633/1972), a decorrere dal **2 maggio 2016**, a nuove tipologie di prodotti (console da gioco, tablet PC e laptop, nonché dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione), è stato ridenominato il **campo 7 del rigo VE35** da "*Cessioni di microprocessori*" a "*Cessioni di prodotti elettronici*"; conseguentemente anche il **rigo VJ16** è stato ridenominato ed ora è riferito agli "*Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)*".

- **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 59/E/2010** e la **risoluzione 36/E/2011** 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 13/E/2012**, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che sussiste l'obbligo di inversione contabile anche per le cessioni di dispositivi a circuito integrato.



Reverse charge acquisti di console da gioco, tablet pc e laptop

Il **D.Lgs. 24/2016**, pubblicato nella G.U. 52 del 3 marzo 2016 ed adottato in attuazione delle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE, ha modificato l'art. 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972.

Nel dettaglio è stata:

- **riformulata la lett. b)**, concernente le cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni, che non riporta più il riferimento ai *“loro componenti e accessori”*. L'intervento legislativo è di mero aggiornamento formale e non ha alcuna conseguenza atteso che, in relazione ai componenti e accessori di computer, il meccanismo dell'inversione contabile previsto dalla previgente formulazione della lett. b) non aveva trovato applicazione per assenza dell'autorizzazione da parte degli organi dell'UE;
- **sostituita la lett. c)** che adesso fa riferimento alle cessioni *“di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*. La nuova disposizione ha portata innovativa nella parte in cui estende, a **decorrere dal 2 maggio 2016**, il **reverse charge alle cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop**.

La **C.M. 21/E/2016** ha fornito interessanti chiarimenti in merito **all'ambito oggettivo e soggettivo** delle nuove disposizioni.

Da un punto di vista **oggettivo** la circolare **individua puntualmente i beni** a cui è applicabile il reverse charge utilizzando **specifici codici della Nomenclatura Combinata (NC)** ovvero:

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

Ai fini dell'individuazione dei predetti beni, **non rileva la denominazione “commerciale”** ma, bensì, *la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC)*.

Da un punto di vista **soggettivo** la circolare ha precisato che l'applicazione del meccanismo del reverse charge comporta che il destinatario della cessione territorialmente rilevante, se soggetto passivo d'imposta, è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente, anche nel caso in cui il cessionario non sia non stabilito in Italia o avente stabile organizzazione in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario - non stabilito o in assenza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato **dovrà identificarsi ai fini Iva in Italia**.

Viene infine chiarito che l'obbligo del meccanismo dell'inversione contabile alle fattispecie in esame trova applicazione **per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio** (analogamente a quanto già precisato nella precedente C.M. 59/E/2010 e R.M. 36/E/2011).

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

• 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. 28/1997 e regolamento 419/1998, 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 rigi **da VF1 a VF13**;
- estrazione in un **periodo di imposta successivo** → indicazione dell'imponibile nel rigo **VF15** nell'esercizio di acquisto del bene/immissione in deposito.

Nell'anno in cui avviene l'estrazione → indicazione di imponibile e Iva nei rigi **da VF1 a VF13**, e del solo imponibile nel rigo **VF22**.

🔗 *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 2016 di un bene acquistato senza pagamento dell'Iva nel 2015 per 2.000 euro + Iva 22%.

Dichiarazione Iva es. 2015

VF13 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	2.000 ,00

Dichiarazione Iva es. 2016

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	% 2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2	,00
	VF2		,00	4	,00
	VF3		,00	5	,00
	VF4	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righe VF19, VF20 e VF21) 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	7,65	,00
	VF7		,00	7,95	,00
	VF8		,00	8,3	,00
	VF9		,00	8,5	,00
	VF10		,00	8,8	,00
	VF11		,00	10	,00
	VF12		,00	12,3	,00
	VF13		2.000	22	440
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00		
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00		
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00		
	VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014			
		2	,00		
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00		
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00		
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00		
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
		2	,00		
	VF22 (meno)	Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	2.000		,00
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		2.000		440

- **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 VF14 – 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 VF14.

Collegamento con altri quadri

Quadro VC – Esportatori e operatori assimilati, a cui si rimanda per gli approfondimenti.

Rigo VF15 – 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 **VF14**.

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.



Nel rigo VF15 devono essere indicati anche gli acquisti afferenti le operazioni svolte in via occasionale e rientranti nel particolare regime previsto per le attività agricole connesse dall'art. 34-bis.



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 VF15 , ad eccezione degli acquisti effettuati da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolati, da indicare nel rigo VF15. Le istruzioni non richiedono analoga 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. 41/1995, sussiste il solo obbligo di numerare e conservare, ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. 633/1972, la documentazione di acquisto, con esonero dall'obbligo della loro registrazione.

Situazione	Indicazione degli acquisti nel quadro VF
Applicazione occasionale del regime speciale del margine (metodo analitico)	Vanno indicati nel rigo VF15 . Le istruzioni al rigo VF61 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 VF15 . 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 VF15 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 VF22 . (In tal senso istruzioni rigo VO9, casella 2, nonché circolare 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 i contribuenti** che si sono avvalsi di regimi agevolati, non vanno indicati nel rigo VF15 bensì dell'apposito rigo **VF17**.

Rigo VF16 – Acquisti esenti e importazioni non soggette ad Iva

Nel rigo **VF16** 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.

Nel rigo VF17 al campo 1, vanno indicati gli acquisti da soggetti che nel 2016 si sono avvalsi dei seguenti regimi agevolativi:

- Rigo VF18 – 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.

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

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 VF13.

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

VF13	1.600,00	22	352,00

VF19 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

VF13	350 ,00	22	77 ,00

VF19 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 VF20 – Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione

Il rigo **VF20** 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 VF21 – Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione differita ad anni successivi

Nel rigo **VF21**, **campo 1**, vanno indicati gli acquisti per i quali nel 2016 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. 633/1972 (da indicare solo nel campo 1);
Trattasi dell'**ordinario regime di esigibilità differita** che trova naturale applicazione, nei casi previsti dalla norma, 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. 633/1972** 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^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.

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/2012: 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 2017) 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 detrairà 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. 633/1972	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 VF22 – (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016

Collegato al rigo precedente, nel rigo VF22 va indicato l'ammontare degli acquisti annotati nel **2015** o precedentemente, per i quali l'imposta è divenuta esigibile nel 2016 in quanto si è provveduto al relativo pagamento. Di conseguenza il relativo imponibile e Iva andrà indicato nei righi appositi da VF1 a VF13 a seconda dell'aliquota applicata, e l'imponibile andrà indicato con il segno "meno" nel rigo VF22 in modo da non alterare la determinazione dell'ammontare totale degli acquisti di cui al quadro VF.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Ricevimento nel corso del 2016 di fattura con Iva ad esigibilità differita per 8.000 euro + Iva 22%, con pagamento in data 10.03.2017.

Pagamento nel corso del 2016 di fattura con Iva ad esigibilità differita ricevuta e registrata nel 2015 per 10.000 euro + Iva 22%.

VF13	10.000,00	22	2.200,00
VF21 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	8.000,00		
	2	8.000,00	
VF22 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	10.000,00		

SEZIONE 2 - TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI, TOTALE IMPOSTA, ACQUISTI INTRACOMUNITARI, IMPORTAZIONI E ACQUISTI DA SAN MARINO

Rigo VF23 – Totale acquisti e importazioni

SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF23 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI					
	VF24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					
	VF25 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)					
			Imponibile		Imposta	
	Acquisti intracomunitari	1			2	
	VF26		Imponibile		Imposta	
	Importazioni	3			4	
	Acquisti da San Marino	5			6	
VF27		Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):				
	Beni ammortizzabili	1	Beni strumentali non ammortizzabili	2	Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	3
					Altri acquisti e importazioni	4

In questo rigo vanno indicati, in colonna 1, il totale degli importi annotati nei rigi da VF1 a VF21 a cui va sottratto l'importo del rigo VF22, ed in colonna 2 l'Iva ottenuta sommando gli importi delle colonne 2 dei rigi da VF1 a VF13.

L'importo di colonna 1 va poi slittato secondo il dettaglio richiesto dal rigo VF27.

VF23 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI						
VF27		Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):				
	Beni ammortizzabili	1	Beni strumentali non ammortizzabili	2	Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	3
					Altri acquisti e importazioni	4

Rigo VF24 – Variazioni e arrotondamenti di imposta

In caso di differenza tra l'ammontare dell'imposta di cui al rigo VF23 colonna 2 e quella risultante dai registri Iva, il relativo importo va indicato, preceduto dal segno "+" o "-" a rigo VF24.

Rigo VF25 – Totale imposta sugli acquisti e importazioni imponibili

In tale rigo va indicato l'importo che si ottiene come somma algebrica di quanto indicato nei rigi VF23 colonna 2 e VF24.

Rigo VF26 – Acquisti intracomunitari, Importazioni e Acquisti da San Marino

I contribuenti che nel corso del 2016 hanno effettuato **acquisti intracomunitari**, siano essi imponibili,

non imponibili o esenti, devono indicare il relativo importo, nel campo 1 del corrispondente rigo VF26, 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. 633/1972 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 2017:

- righe VF1 – VF13 a seconda della relativa aliquota Iva;
- rigo VF26 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:

VF13		12.000 ,00		22	2.640 ,00		
VF26	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:

VF19 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		1.200 ,00	
VF26	Acquisti intracomunitari	1 1.200 ,00	2 48 ,00
	Importazioni	3 ,00	4 ,00
	Acquisti da San Marino	5 ,00	6 ,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 2016 devono rilevare il relativo ammontare nel campo 3 del rigo VF26 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.



In entrambi i campi devono essere compresi gli eventuali acquisti non assoggettati ad imposta in forza di specifiche disposizioni.



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 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 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. 633/1972 e detraerà 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).



L'art. 7-quater, commi 21 e 22 del D.L. 193/2016 ha **abolito**, a decorrere dalle annotazioni effettuate dal **1 gennaio 2017**, l'**obbligo di comunicazione** delle avvenute registrazioni degli acquisti di beni ricevuti da operatori di San Marino previsto dalla lett. c) del D.M. 24.12.1993.



Rigo VF27 – Ripartizione totale acquisti e importazioni

Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):				
VF27	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 VF23 colonna 1 deve essere ripartito tra i quattro campi di cui al rigo VF27.

Circolare 12/1978 ➤ il rigo VF27 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 2016.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Beta riscatta il 5 novembre 2016 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%.

VF13	2.000,00	22	440,00
VF14 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00		
VF15 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00		
VF16 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00		
VF17 Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	,00		
2	,00		
VF18 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00		
VF19 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	3.000,00		
VF20 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00		
VF21 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	,00		
2	,00		
VF22 (meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	,00		
VF23 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	5.000,00		,00
VF24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
VF25 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)			440,00

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.

BENI DESTINATI ALLA RIVENDITA

Nel **campo 3** va indicato il costo dei beni acquistati nel 2016 e:

- **destinati alla rivendita** (merci);
- **destinati alla riproduzione di beni e servizi** (materie prime, semilavorati, materie sussidiarie).

ALTRI ACQUISTI E IMPORTAZIONI

Nel **campo 4** vanno indicati tutti **gli altri acquisti e importazioni di beni e servizi inerenti** l'esercizio dell'impresa o della professione non indicati nei campi precedenti quali:

- spese generali;
- acquisti di servizi;
- energia;
- spese pluriennali.

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.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva ammessa in detrazione

I contribuenti che nel corso del 2016 hanno effettuato:

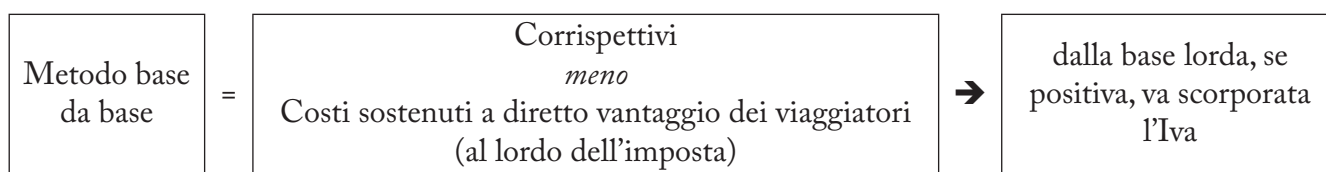
- operazioni esenti occasionali, ovvero operazioni imponibili occasionali in assenza di acquisti ad esse inerenti;
- esclusivamente operazioni esenti previste ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie a operazioni imponibili;
- cessioni occasionali di 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 **VF60 a VF62**.

SEZ. 3-C Casi particolari	Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili	
VF60	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 ☐
VF61	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 ☐
VF62	Riservato alle imprese agricole 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".



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 VE26** e va indicata direttamente nel **rigo VF71**.

SEZ. 4

Iva ammessa
in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

VF71 Iva ammessa in detrazione

VE26 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. 633/1972, 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 VE26** e va indicata direttamente nel **rigo VF71**.

SEZ. 4

Iva ammessa
in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

VF71 Iva ammessa in detrazione

VE26 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 VE26** e va indicata direttamente nel **rigo VF71**.

SEZ. 4

Iva ammessa
in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

VF71 Iva ammessa in detrazione

VE26 x 50%

,00

,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 VF71**.

SEZ. 4

Iva ammessa
in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

VF71 Iva ammessa in detrazione

VE26 x 50%

,00

,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.

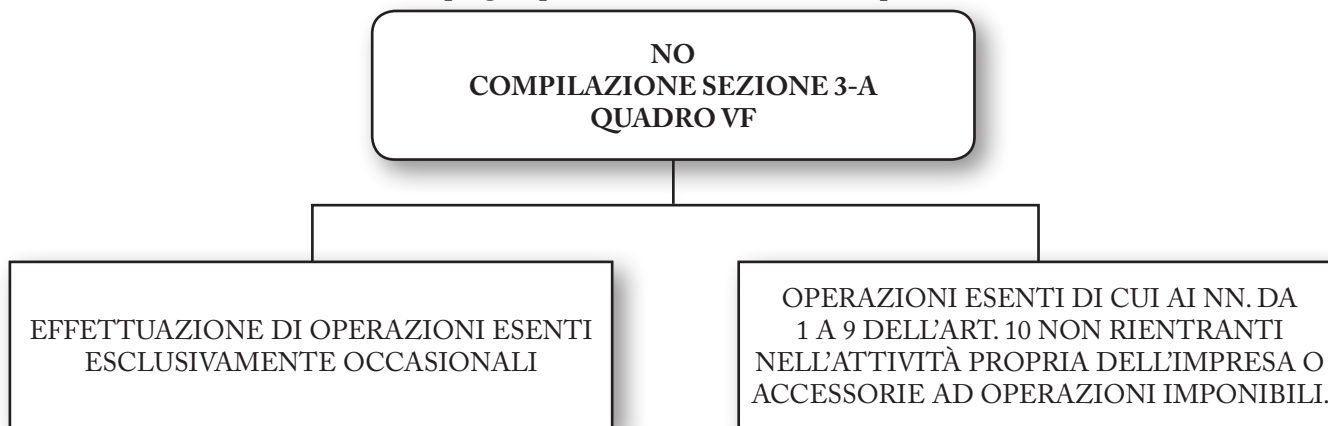
SEZIONE 3-A – OPERAZIONI ESENTI

		Imponibile	Imposta
Sez. 3-A	VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	2
Operazioni esenti	VF32 Se per l'anno 2016 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1	
	VF33 Se per l'anno 2016 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
1	2	3	4
VF34	Operazioni non soggette	Operazioni non soggette di cui all'art. 74, co. 1	Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione
5	6	7	8
			Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)
			9
			%
VF35	Iva non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF14		
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. 633/1972, 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 VF60 casella 1
Operazioni esenti ed operazioni imponibili occasionali con acquisti inerenti	1 modulo con compilazione dei righe VF31 e VF37
Operazioni esenti ed operazioni imponibili occasionali senza acquisti inerenti	1 modulo con compilazione del rigo VF60 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 2016 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 righe da VF1 a VF13, devono indicarli anche nel rigo VF31.

Non devono essere compilati altri righe nell'ambito della Sezione 3-A, e va indicato al rigo VF37 l'importo di rigo VF31 col. 2. Non deve essere barrata la casella 2 del rigo VF60, 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 2016 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 compila gli altri righe della sezione;
- indicherà l'Iva relativa agli acquisti destinati a tali operazioni a rigo VF20 in quanto indetraibile.

VF20 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione

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 2016 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 2016 dell'opzione per la dispensa degli adempimenti di cui all'art. 36-bis, e che:

- non compilerà gli altri righi della sezione;
- indicherà l'Iva relativa agli acquisti destinati a tali operazioni a rigo VF20 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 9 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 VF14

VF35 IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF14	,00

Tale rigo è riservato ai soggetti che effettuano acquisti senza applicazione d'imposta in quanto esportatori abituali.

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 VF14.

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**:

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva ammessa in detrazione

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	⇒	$(VF25+VF35-VF36) \times VF34 \text{ campo } 9: 100) - VF35+VF36$

L'importo del rigo VF37 va poi riportato, sommato algebricamente con l'importo di rigo VF70, al rigo VF71.

Modalità di compilazione della Sezione 3-A del quadro VF

Si riporta il **prospetto** presente nelle istruzioni nel quale vengono forniti chiarimenti in merito alla compilazione della sezione in esame in base alle diverse tipologie di operazioni effettuate.

PROSPETTO

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	compilazione dei rigi VF34, VF35, VF36 e VF37
operazioni esenti ed operazioni imponibili con contabilità separata	1 modulo 1 modulo	operazioni esenti compilazione rigo VF32 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	compilazione del rigo VF33
operazioni esenti con opzione art. 36-bis ed operazioni imponibili con contabilità separata	1 modulo 1 modulo	operazioni esenti compilazione rigo VF33 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	compilazione del rigo VF60, casella 1
operazioni esenti ed operazioni imponibili occasionali con acquisti inerenti	1 modulo	compilazione dei rigi VF31e VF37
operazioni esenti ed operazioni imponibili occasionali senza acquisti inerenti	1 modulo	compilazione rigo VF60, casella 2

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	7,3	,00
VF42			,00	7,5	,00
VF43	Operazioni imponibili agricole di cui alle sezioni 1 e 2 del quadro VE distinte per percentuale di compensazione, al netto delle variazioni in diminuzione, per la determinazione dell'IVA detraibile forfetariamente		,00	7,65	,00
VF44			,00	7,95	,00
VF45			,00	8,3	,00
VF46			,00	8,5	,00
VF47			,00	8,8	,00
VF48			,00	10	,00
VF49			,00	12,3	,00
VF50	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
VF51	TOTALI Somma algebrica dei righi da VF39 a VF50		,00		,00
VF52	Iva detraibile imputata alle operazioni di cui al rigo VF38				,00
VF53	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
VF54	TOTALE IVA ammessa in detrazione (VF51+VF52+VF53)				,00



Nella **sezione 3-B** è stato **modificato il rigo VF41**, dove andavano indicate le operazioni passive con percentuale di compensazione del 7%, mentre ora sono indicate le operazioni passive con percentuale di compensazione del 7,3% e sono stati **inseriti tre nuovi rigi (VF43, VF44, VF48)** dove indicare le operazioni passive con percentuali di compensazione rispettivamente del **7,65%, 7,95% e 10%**; conseguentemente i rigi successivi della sezione 3-B, della sezione 3-C e della sezione 4 sono stati rinumerati.

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:

- 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;
- 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;
- 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 **VF52**.

VF52 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/1997, paragrafo 6.4**.

Righi da VF39 a VF49– Operazioni imponibili agricole

Nei righi da VF39 a VF49 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 VF53 – Importo detraibile per le cessioni di prodotti agricoli effettuate ai sensi degli artt. 8, co. 1, 38 quater e 72

Nel rigo VF53 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 VF54 – Totale Iva ammessa in detrazione

L'importo corrisponde alla seguente somma:

$$VF51 + VF52 + VF53$$

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva ammessa in detrazione

Di seguito si riporta una tabella di sintesi sulle modalità compilative della dichiarazione Iva nel settore agricolo.

Casistica	Mod. Iva 2017	Modalità compilazione
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2016 (1) con vol. aff. 2016 ≤ € 7.000 e cessioni agricole ≥ 2/3 vol. aff.	NO	Esonero dalla dichiarazione 2016 Regime di esonero anche per 2017
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2016 (1) con vol aff. 2016 > € 7.000 e cessioni agricole 2016 ≥ 2/3 vol. aff	NO	Esonero dalla dichiarazione 2016 No regime di esonero dal 2017
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2016 (1) con operazioni 2016 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 VF52 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38 da VF39 a VF49 (da VE sez. 1) VF53 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 VF52 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38 VF39 a VF49 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF53 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 VF52 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38 VF39 a VF49 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF53 detrazione Iva teorica (2) VH SI

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva ammessa in detrazione

Casistica	Mod. Iva 2017	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 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 VF62.
(1) Vol. aff. 2016 ≤ € 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
VF60

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

☐

Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella

☐
VF61

Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella

☐
Riservato alle imprese agricole
VF62

Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse

Imponibile

Imposta

SEZIONE 3-C
RISERVATA AI SOGGETTI CHE HANNO EFFETTUATO

 OPERAZIONI ESENTI OCCASIONALI O OPERAZIONI IMPONIBILI
OCCASIONALI IN ASSENZA DI ACQUISTI AD ESSE INERENTI

 ESCLUSIVAMENTE OP. ESENTI N. DA 1 A 9 ART. 10 NON
RIENTRANTI ATTIVITÀ PROPRIA O ACCESSORIE A OP. IMPONIBILI

CESSIONI OCCASIONALI DI BENI USATI

 OPERAZIONI OCCASIONALI RIENTRANTI NEL REGIME DI CUI
ART. 34-BIS PER LE ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE

È possibile la compilazione contemporanea di tutti e tre i righi (VF60, VF61 e VF62) anche in caso di utilizzo di un regime speciale di determinazione dell'imposta.

Rigo VF60

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	⇒	VF20

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 VF61

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).

acquisti inerenti dette cessioni	⇒	VF15

→ ad eccezione degli acquisti da soggetti che nell'anno 2016 si sono avvalsi di regimi agevolativi (da indicare nel rigo VF17).

Rigo VF62

Nel rigo VF62 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 VF15.

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 VF62.
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 VF62.

SEZIONE 4 - IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

SEZ. 4

IVA ammessa in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

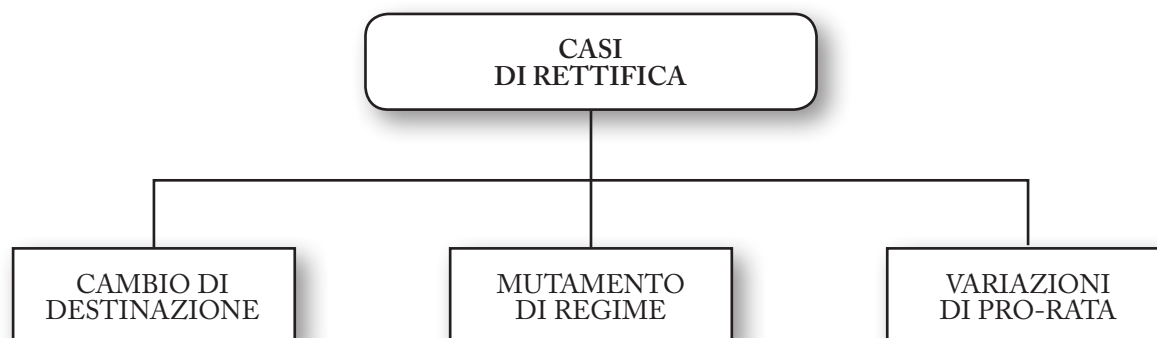
,00

VF71 IVA ammessa in detrazione

,00

Tale sezione deve essere compilata da tutti i contribuente al fine di determinare l'Iva ammessa in detrazione.

Le rettifiche di cui al rigo **VF70** 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 D.L. 98/2011

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 2017 intendono avvalersi del regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, devono indicare nel rigo VF70 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 VF70 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 righi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF70)	

• **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.

VO1 Art. 19 bis 2 - comma 4 - RETTIFICA DETRAZIONE PER BENI AMMORTIZZABILI

Opzione

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.

• **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 2016 un contribuente ha annotato nel quadro VF acquisti effettuati nel 2014, e la percentuale di detrazione nel 2014 era diversa da quella applicata nella dichiarazione relativa al 2016, 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 VF70.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Acquisto cespiti per 60.000 euro + Iva 20% nel 2012.

	2012	2013	2014	2015	2016
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 righi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF70)	926

A rigo VF71 deve essere indicato, tenendo conto delle rettifiche di cui al rigo VF70:

- l'importo di rigo VF25 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 viaggianti e contribuenti minori	6	
• operazioni esenti	3	X	• attività agricole connesse	7	
• agriturismo	4		• imprese agricole	8	

- **50% dell'importo di rigo VE26 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 viaggianti e contribuenti minori	6	
• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	
• agriturismo	4	X	• imprese agricole	8	

- **1/3 dell'importo di rigo VE26 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	X
• beni usati	2		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	
• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	
• agriturismo	4		• imprese agricole	8	

- **50% dell'importo di rigo VE26 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 viaggianti e contribuenti minori	6	X
• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	
• agriturismo	4		• imprese agricole	8	

- **50% dell'importo di rigo VE26 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 viaggianti e contribuenti minori	6	
• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	X
• agriturismo	4		• imprese agricole	8	

- **l'importo di rigo VF54 se:**
 - barrata casella 8 di VF30

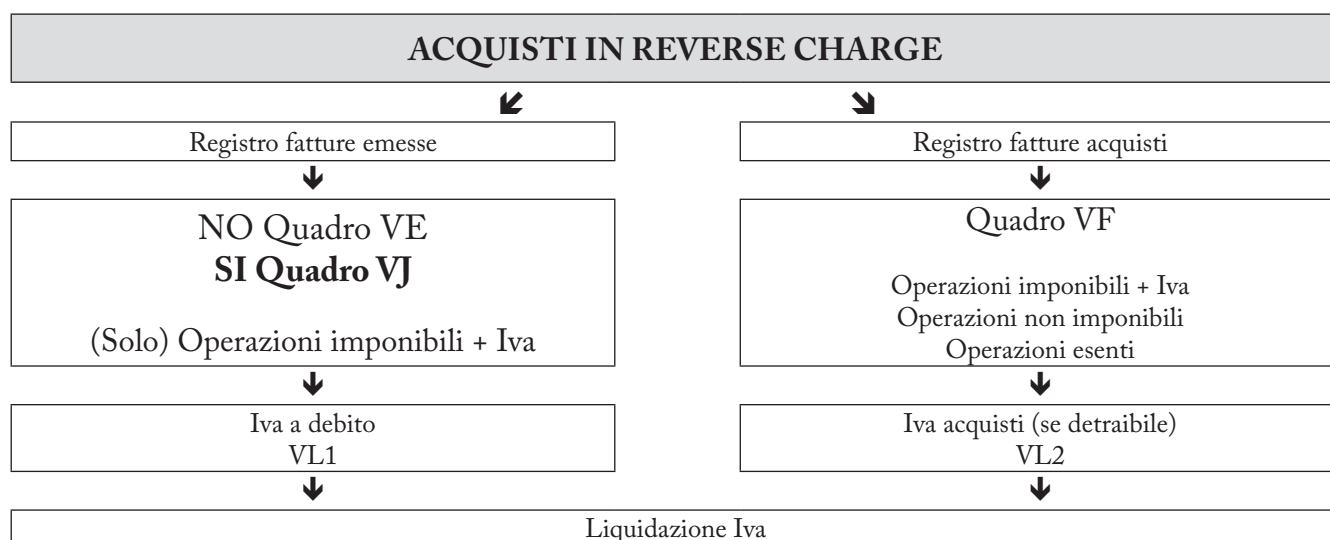
VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1		• associazioni operanti in agricoltura	5	
• beni usati	2		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	
• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	
• agriturismo	4		• imprese agricole	8	X

In caso di compilazione del rigo VF62 è necessario tener conto del 50% del relativo importo nel determinare l'imposta di cui al rigo VF71.

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 (dal 2015) 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 prodotti elettronici (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)		

VJ18
Nuove casistiche (dal 2015) reverse settore energetico

VJ19
Acquisti (dal 2015) con split payment (per dichiarazione enti con partita Iva)

VJ16
Microprocessori nonché, dal 2/5/2016, console, tablet e laptop

VJ17
Nuove casistiche (dal 2015) reverse pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento edifici

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)				
		,00		,00

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. 24/12/1993 (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 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 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. 24/12/1993 (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).



Per le registrazioni effettuate dal 2017 l'adempimento è soppresso (art. 7-quater n. 21 e 22 D.L. 193/2016)

Correlazioni con altri quadri ed adempimenti

Gli **acquisti di beni provenienti da San Marino** devono essere riportati in dichiarazione anche nel **rigo VF26**:

- **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
VF26 Acquisti intracomunitari		,00		,00
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 VF26 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.



Per le registrazioni effettuate dal 2017 l'adempimento è soppresso (art. 7-quater n. 21 e 22 D.L. 193/2016)

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. 331/1993), 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 2017)	Quadro VE (mod. Iva 2017)	Dettaglio statistico	Formazione del plafond per gli esportatori abituali
Acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito Iva	Acquisto intra con introduzione	VF15 (*)	/	VF26 ca.1	/
Operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito Iva	Importazione con introduzione	VF15 (*)	/	VF26 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	VF15 (*)	VE32	/	No

Operazioni agevolate ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4	Tipo di operazione	Quadro VF (mod. Iva 2017)	Quadro VE (mod. Iva 2017)	Dettaglio statistico	Formazione del plafond per gli esportatori abituali
Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva	Cessione di beni già introdotti	VF15 (*)	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	VF15 (*)	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 VF13.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Estrazione depositi Iva avvenuta in un anno successivo a quello dell'introduzione

La ditta Beta, a gennaio 2016, 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 2015	- 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 2016	- 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) il **quadro VF** della dichiarazione doveva essere compilato come segue.

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	2	%	3	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA	VF1						
	VF2						
<i>omissis</i>							
	VF11				22		
	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	102.000				
	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	102.000				
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)					
		Imponibile					
		2					
	VF24	Acquisti intracomunitari					
		Imponibile					
		3					
		Importazioni	102.000				
		con pagamento IVA					
		5					
		Acquisti da San Marino					
		6					
		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					

Valore importazione risultante dalla bolletta

Per il **2016** (modello Iva 2017) 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)			
	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			
	VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)			

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 prodotti elettronici (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 2016

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)	VF15

b) aut fattura 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	VF15
- 102.000	/	/	Estrazione – importo es. precedenti	VF22
- 1.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF15

QUADRO VF OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1	IMPONIBILE	%	IMPOSTA
	VF2	,00	2	,00
	VF3	,00	4	,00
		,00	5	,00

omissis

VF11		103.000,00	10	22.660,00
VF12		,00	12,3	,00
VF13		,00	22	,00
VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond			
VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali			
VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta			
VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi			
	art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014			
	2 ,00			
VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati			
VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)			
VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione			
VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi			
	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
	2 ,00			
VF22 (meno)	Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016			
VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI			
VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			
VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)			
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino				
VF26	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):			
	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			
	1 ,00 2 ,00 3 ,00 4 1.000,00			



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 2016.

Gennaio 2016	- 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 **2016** (modello Iva 2017) 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 prodotti elettronici (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

- quadro **VF** per le seguenti annotazioni che risultano dal registro acquisti 2016

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)	VF15

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)	VF15

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	VF13
- 102.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF15
- 1.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF15

QUADRO VF	1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1		,00	2		,00
VF2		,00	4		,00
VF3		,00	5		,00

omissis

VF11		,00	10		,00
VF12		,00	12,3		,00
VF13		103.000	22		22.660,00
VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00			,00
VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00			,00
VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00			,00
VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014 2	,00			,00
VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00			,00
VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00			,00
VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00			,00
VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012 2	,00			,00
VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	,00			,00
VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	,00			22.660,00
VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)				22.660,00
Imponibile					
Acquisti intracomunitari	1	,00	2		,00
Imponibile					
Importazioni	3	102.000,00	4		,00
con pagamento IVA					
Acquisti da San Marino	5	,00	6		,00
senza pagamento IVA					
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):					
VF27	1 Beni ammortizzabili	,00	2 Beni strumentali non ammortizzabili	3 Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	4 Altri acquisti e importazioni
		,00		102.000,00	1.000,00

$$VF15 = 102.000 + 1.000 - 103.000 = 0$$

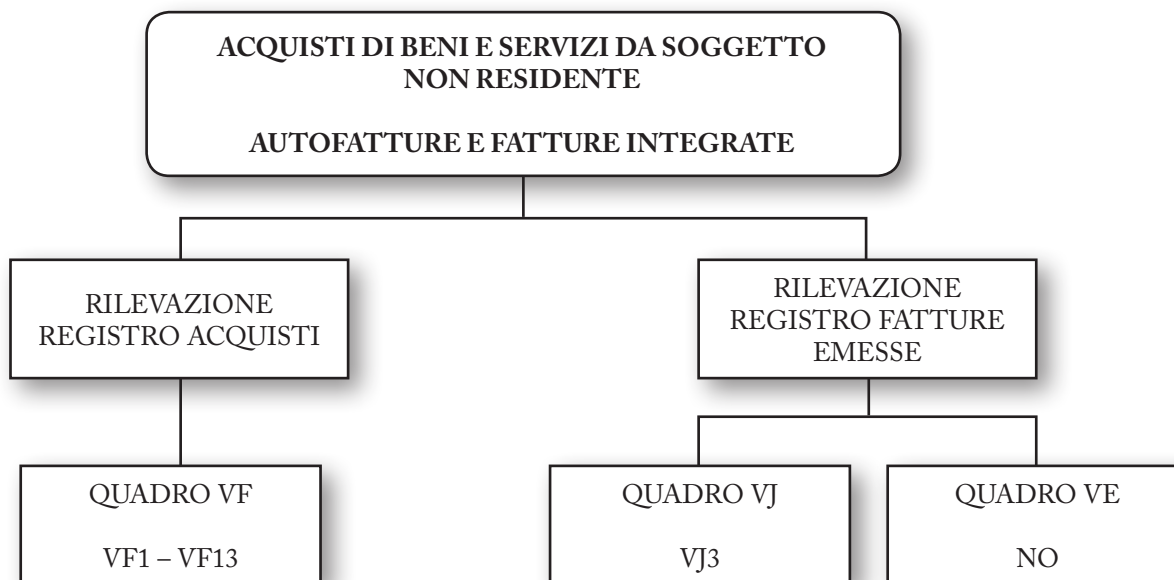
VJ3 – ACQUISTI DI BENI E SERVIZI DA SOGGETTI NON RESIDENTI

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 da parte di un prestatore extra UE 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					
	VF2		,00	2		,00
	VF3		,00	4		,00
----- omissis -----						
	VF11		,00	10		,00
	VF12		,00	12,3		,00
	VF13		54.000	22		11.880,00
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00			
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00			
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00			
	VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	1 2			
			,00			
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00			
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00			
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00			
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1 2			
			,00			
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	,00			
SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	,00			,00
	VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
	VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)				,00
			Imponibile			Imposta
		Acquisti intracomunitari	1		2	
			,00			,00
	VF26		Imponibile			Imposta
		Importazioni	3		4	
			,00			,00
			con pagamento IVA			senza pagamento IVA
		Acquisti da San Marino	5		6	
			,00			,00
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):						
	VF27	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		54.000,00

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	11.880,00
	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 prodotti elettronici (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)			11.880,00



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
omissis						
	VF11		,00	10		,00
	VF12		,00	12,3		,00
	VF13		,00	22		,00
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				,00
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		17.000		,00
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		1.000		,00
	VF17	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
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati				,00
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)				,00
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione				,00
	VF21	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
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016				,00
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI		18.000		,00
	VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
	VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)				,00
		Imponibile				Imposta
	Acquisti intracomunitari	1	,00		2	,00
	VF26	Imponibile				Imposta
	Importazioni	3	,00		4	,00
		con pagamento IVA				senza pagamento IVA
	Acquisti da San Marino	5	,00		6	,00
	VF27	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):				
		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	18.000	,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:

- 19/2/2016 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);
- 30/4/2016 fattura di 1.000 euro + Iva 220 per servizi generali (esempio: trasporto nazionale o intracomunitario di beni);
- 15/5/2016 nota di accredito per l'Iva sulla fattura del 30/4/2016 in conseguenza della quale il committente nazionale ha applicato il reverse charge ai sensi dell'art. 17, co. 2 (1.000 euro + Iva 220);
- 31/8/2016 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			,00	2	,00
	VF2			,00	4	,00
	VF3			,00	5	,00
<i>omissis</i>						
	VF11			,00	10	,00
	VF12			,00	12,3	,00
	VF13		2.500	,00	22	550
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali				
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta				
	VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi				
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2		,00		
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati				
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)				
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione				
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi				
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2		,00		
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016				
	VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI				
			2.500	,00		550
	VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				
						,00
	VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)				
						550
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	Imponibile					
	Acquisti intracomunitari	1		,00	2	,00
	Importazioni					
		3		,00	4	,00
	con pagamento IVA					
	Acquisti da San Marino	5		,00	6	,00
	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):					
	VF27	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	
		500	,00	,00	2.000	,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)			
			,00		,00
	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			
			2.500	,00	550

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



Estensione reverse pallet “recuperati” (novità 2015)

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. 633/1972.

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:

L. 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 (vedi VJ7)**;
- 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 (vedi VO13) l'Iva va assolta con il sistema del reverse charge (vedi VJ8), se il cessionario (ovviamente) è soggetto passivo.

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/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 reverse 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. 251/1999, 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 375/2002, 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. 251/1999, 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**.



L'opzione effettuata va evidenziata in dichiarazione, da parte del fornitore, nel quadro VO, rigo VO13.

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					
omissis						
	VF11					
	VF12					
	VF13		160.000	22		35.200
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali				
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta				
	VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi				
		art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014				
		2				
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati				
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)				
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione				
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi				
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2				
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016				
Sez. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI				
	VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				
	VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)				
		Imponibile				
		Imposta				
		Acquisti intracomunitari				
		Imponibile				
		Imposta				
		Importazioni				
		con pagamento IVA				
		senza pagamento IVA				
		Acquisti da San Marino				
		con pagamento IVA				
		senza pagamento IVA				
		Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):				
	VF27	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)			,00	,00
	VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)			,00	,00
	omissis					
	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).



Novità dal 2017

L'art. 29, L. 122/2016 ha riscritto completamente, con effetto per le operazioni effettuate dal 01/01/2017, la disciplina fiscale dei raccoglitori occasionali di tartufi.

Nel dettaglio:

- viene **soppresso** il regime speciale introdotto dall'art. 1, co.109, della L. 311/2004 (Finanziaria 2005) che prevede **l'emissione di un'autofattura**, senza diritto alla detrazione dell'Iva, da parte di soggetti passivi che effettuano acquisti da parte di raccoglitori dilettanti od occasionali (rimane, invece, l'obbligo per il cessionario di comunicare annualmente alla regioni i appartenenza la quantità del prodotto commercializzato e la provenienza territoriale dello stesso nonché di certificare al momento della vendita la provenienza, la data di raccolta e quella di commercializzazione);
- in luogo del soppresso adempimento viene **introdotto in capo al cessionario sostituto d'imposta** l'obbligo di applicare una **ritenuta a titolo d'imposta (cod. 1040)**, con obbligo di rivalsa, sui compensi corrisposti ai raccoglitori occasionali di tartufi; la ritenuta, pari a quella prevista per il primo scaglione Irpef (attualmente 23%), va applicata sul compenso ridotto del 22% (nuovo art. 25-quater D.P.R. 600/1973).

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	Cessioni di oro e argento puro		
2	3		
VE35			
Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati		
4	5		
12.000 ,00			
Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di prodotti elettronici		
6	7		

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 8,5	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 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	250.000 ,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	,00
	Cessioni di fabbricati	5	250.000 ,00
	Cessioni di telefoni cellulari	6	,00
Cessioni di prodotti elettronici		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)	VF13	250.000 ,00	55.000 ,00

VJ15 – ACQUISTI DI TELEFONI CELLULARI

VJ16 – ACQUISTI DI PRODOTTI ELETTRONICI

VJ15 Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00	,00
VJ16 Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,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**.

Nel **rigo VJ16** vanno invece 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, nonché dal 2/5/2016 per console da gioco, tablet PC e laptop**.

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 01/04/2011** (come precisato nella C.M. 59/E/2010) a seguito dell'autorizzazione comunitaria assunta con Decisione del Consiglio n. 2010/720/CE UE del 22/11/2010 (pubblicata sulla G.U.U.E. del 25/11/2010). La decisione aveva una durata limitata alla data di entrata in vigore delle norme dell'Unione che autorizzavano tutti gli Stati membri ad adottare analoghe misure ed in ogni caso al massimo fino al 31 dicembre 2013. A seguito della introduzione dell'art. 199-bis nella Dir. n. 2006/112/CE, queste misure devono intendersi prorogate fino al 31 dicembre 2018. Va evidenziato che l'autorizzazione presentava un contenuto parzialmente diverso rispetto a quanto inizialmente previsto nel testo della normativa domestica la cui "divergenza", inizialmente rimediata a mezzo prassi, è stata successivamente rimossa con il D.Lgs. 24/2016 che, fra le altre, ha fissato l'efficacia applicativa di tali disposizioni (come previsto dal citato art. 199-bis della Direttiva) alle operazioni effettuate **fino al 31/12/2018**.

Testo della norma nazionale (art. 17, co. 6, lett. b) e c) del D.P.R. 633/1972)	Testo art. 199-bis Direttiva 2006/112/CE (introdotto dalla Direttiva 2013/43/UE)
... TESTO LETTERA B 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]; (il testo contenuto fra [] è stato rimosso dal D.Lgs. 24/2016, ndr)	... “c) cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo; (testo conforme a quanto precedentemente previsto dall'autorizzazione di cui alla Decisione del Consiglio 22/11/2010 n. 2020/710/CE, ndr)

TESTO LETTERA C ANTE D.LGS. 42/2016 c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori; ...	d) cessione di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; <i>(testo conforme a quanto precedentemente previsto dall'autorizzazione di cui alla Decisione del Consiglio 22/11/2010 n. 2020/710/CE, ndr)</i>
TESTO LETTERA C POST D.LGS. 42/2016 c) alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumo finale; ...	h) cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop

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 il 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/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.

In merito ai dispositivi a circuito integrato, nella **R.M. 13/E/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.

REVERSE CHARGE CONSOLE, TABLET PC E LAPTOP

Ai fini dell'individuazione dei beni interessati dall'applicazione del reverse charge in vigore dal 2/5/2016 per - console da gioco, (NC 9504 50 00), tablet PC (NC 8471 30 00), Laptop (NC 8471 30 00), non rileva la denominazione commerciale, bensì “la circostanza che si tratti di **beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC)**”. È altresì confermato che l'ambito di applicazione di tale novità rimane circoscritto (come fu chiarito per i cellulari e microprocessori) alle sole cessioni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio. Questi i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia nella **C.M. 21/E/2016**.

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	/

Cedente	Cessionario	Obblighi cedente	Obblighi Iva del cessionario
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** va 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 a 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 an-

- a prescindere dall'appartenenza delle parti coinvolte al settore "costruzioni" (e quindi, ad esempio, anche quando il committente non opera nel settore edile).

È 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 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, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter	,00	,00

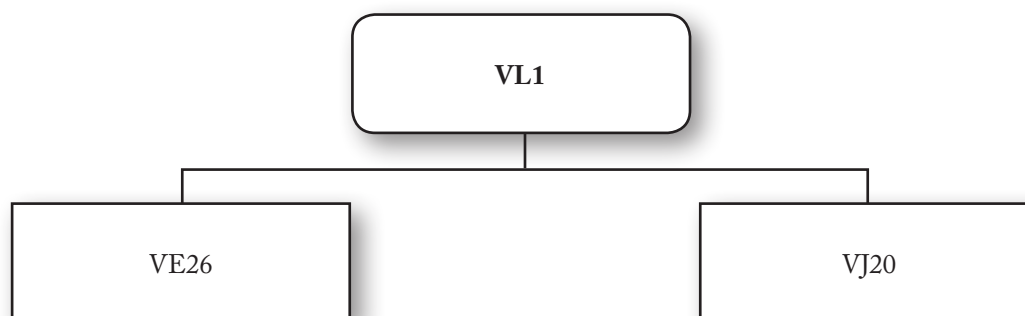
Nel **rigo VJ19** le pubbliche amministrazioni titolari di partita IVA, nel compilare la dichiarazione annuale Iva, indicano l'imposta che hanno trattenuto ai propri fornitori per versarla direttamente all'erario ai sensi della nuova disciplina dello split payment di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 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 <i>reverse</i>	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 “generali” resi da prestatori extra UE;	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 da non residenti territorialmente rilevanti in Italia (compreso San Marino (1) e Città del Vaticano), diversi da quelli di cui sotto		
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 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)	C.M. 12/E/10 § 3.2 C.M. 37/E/11 § 4.3 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. 331/1993	Integrazione <i>ex</i> art. 46 del D.L. 331/1993	/

QUADRO VI – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Tecniche applicative del reverse charge

Settore/operazioni	Modalità applicativa del <i>reverse</i>	Note
Estrazione beni da depositi Iva di cui all'art. 50- <i>bis</i> 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- <i>bis</i> , 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
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-244/2008)
	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 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/2010 e R.M. 89/E/2010) La fattura va emessa dalla sede estera (R.M. 21/E/2015)
	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
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)
Console videogiochi, tablet e laptop	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17 comma 6 lett. c) - dal 2/5/2016
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 rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza aggiudicatario di una commessa che fattura in split payment nei confronti dell'ente pubblico	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17 comma 6 lett. a-quarter) - efficacia subordinata al rilascio di autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea
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 D.P.R. 633/1972 - dal 01/01/2015 - durata 4 anni

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Tecniche applicative del reverse charge

Settore/operazioni	Modalità applicativa	Note
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 D.P.R. 633/1972 - 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), D.P.R. 633/1972	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co.6, lett. d-quater, del D.P.R. 633/1972 - dal 01/01/2015 - durata 4 anni
Materiali e prodotti lapidei provenienti da cave	Integrazione fattura del fornitore	Art. 17, co. 6 lett. d) Abrogata senza mai entrare in vigore (4)
Cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3)”	Integrazione fattura del fornitore	- Art. 17, co.6, lett. d-quinquies, del DPR 633/72 - Abrogata senza mai entrare in vigore (5)
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 rinvia per alcuni approfondimenti alle note riportate a commento del rigo VJ16 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) La disposizione doveva entrare 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). La norma, mai entrata in vigore, è stata abrogata dal D.Lgs. 24/2016. (5) La disposizione doveva entrare in vigore a partire dalle cessioni successive alla data della (eventuale) autorizzazione comunitaria in deroga ottenuta dallo Stato italiano (art. 1, comma 632, L. 190/2014). L'autorizzazione è stata negata e la norma è stata abrogata dal D.Lgs. 24/2016.		
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 ex art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 e/o art. 46, co. 1, D.L. D.P.R. 331/1993
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-ter)	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)	

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>
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. 331/1993 nella versione in vigore per le operazioni effettuate fino al 31/12/2012. (4) Art.47, co. 1, D.L. 331/1993 nella versione in vigore per le operazioni effettuate dal 01/01/2013. (5) Art.46, co. 5, del D.L. 331/1993 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.		

QUADRO VI – DICHIARAZIONI D'INTENTO RICEVUTE

Quadro VI

Nella presente dichiarazione devono essere riepilogate le dichiarazioni di intento **relative all'anno d'imposta 2016**. Sono da comprendere, quindi, anche le eventuali dichiarazioni consegnate dagli esportatori abituali in via anticipata a dicembre 2015 per il 2016.

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.

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, con le novità introdotte dal D.Lgs. 175/2014, l'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni d'intento spetta direttamente all'esportatore abituale.

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

¹ 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 VI 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 25/5/2015², 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).



Si segnala che con Provvedimento del 01/12/2016 è stata eliminata la terza ipotesi per gli acquisti dal 01/03/2017 (R.M. 120/E/2016).

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. 633/1972 (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 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.

² R.M. 38/E/2015 e Nota Dogane n. 58510/RU del 20/5/2015.



ESEMPIO

Protocollo dichiarazioni d'intento

A dichiarazione emessa il 20/12/2016 per le operazioni da eseguire entro il 31/12/2016	Prende il protocollo xxx/2016
B dichiarazione emessa il 20/12/2016 per le operazioni dal 01/01/2017 al 31/12/2017 *	Prende il protocollo 1/2017
C Dichiarazione d'intento emessa il 2/1/2017 per le operazioni dal 02/01/2017 al 31/12/2017 *	Prende il protocollo 2/2017

***Tali dichiarazioni devono ritenersi valide solo fino al 28/02/2017. Per gli acquisti successivi va emessa nuova dichiarazione conforme al Provvedimento 1/12/2016 (R.M. 120/E/2016).**

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 2017 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. 633/1972, 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 2016, ma riferite ad operazioni 2017, vanno quindi protocollate con la nuova numerazione 2017 e non vanno inserite nel quadro VI della dichiarazione Iva 2017 (relativa al 2016) ma andranno indicate nel modello Iva 2018 (relativo al 2017).**

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	Acconto 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 (di cui all'art. 73 del D.P.R. 633/1972), 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

I contribuenti con liquidazioni mensili devono compilare i righi da VH1 a VH12, corrispondenti ai 12 mesi dell'anno.

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 2016:

- 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 LIQUIDAZIONI PERIODICHE	CREDITI			DEBITI			Ravvedimento	CREDITI			DEBITI			Ravvedimento
	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		,00				VH9	,00		,00			
	VH4	,00		,00				VH10	,00		,00			
	VH5	,00		,00				VH11	,00		,00			
	VH6	,00		,00				VH12	,00		2.700	,00		
Sez. 2 - Versamenti immatricolazione auto UE	VH13	Acconto dovuto		1.200	,00		Metodo 1	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5					
	VH20	,00		VH21	,00			VH22	,00		VH23	,00		
	VH24	,00		VH25	,00			VH26	,00		VH27	,00		
	VH28	,00		VH29	,00			VH30	,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'AFFATI 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 2017 avrà come base di riferimento il mese di dicembre 2016; 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 2016, e quanto effettivamente dovuto sulla base delle operazioni registrate nel 2016: il conguaglio può far emergere un credito o un debito Iva.

QUADRO VH – LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Sezione 1 - Liquidazioni periodiche

Anno 2016	Codice Tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2015; in caso di inizio attività gennaio 2016
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2016
VH3	6003	16 aprile	febbraio 2016
VH4	6004	16 maggio	marzo 2016
VH5	6005	16 giugno	aprile 2016
VH6	6006	16 luglio	maggio 2016
VH7	6007	16 agosto	giugno 2016
VH8	6008	16 settembre	luglio 2016
VH9	6009	16 ottobre	agosto 2016
VH10	6010	16 novembre	settembre 2016
VH11	6011	16 dicembre	ottobre 2016
VH12	6012	16 gennaio	novembre 2016
Anno 2017	Codice Tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2016
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2017

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 2016:

- 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 rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		1991		2016	28,93				
		6005		2016	4.800,00				
		8904		2016	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	0,00	2	0,00	3		VH7	0,00		0,00		
	VH2		0,00		0,00			VH8	0,00		0,00		
	VH3		0,00		0,00			VH9	0,00		0,00		
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH4		0,00		0,00			VH10	0,00		0,00		
	VH5		0,00		4.800	X		VH11	0,00		0,00		
	VH6		0,00		0,00			VH12	0,00		0,00		
	VH13	Acconto dovuto			0,00		Metodo	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5				
Sez. 2 - Versamenti immatricolazione auto UE	VH20		0,00	VH21	0,00	VH22	0,00	VH23	0,00				
	VH24		0,00	VH25	0,00	VH26	0,00	VH27	0,00				
	VH28		0,00	VH29	0,00	VH30	0,00	VH31	0,00				

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 dei minimi (art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011) o del 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 2016 dal regime dei "minimi" o del regime "forfetario" con applicazione del regime ordinario.

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 non influenza l'ammontare dell'acconto.

Nel caso il cui il contribuente abbia variato la periodicità di liquidazione dell'Iva nel 2016 rispetto all'anno precedente, si possono verificare i due seguenti casi:

- contribuenti trimestrale nel 2015 e mensile nel 2016: l'acconto va commisurato ad 1/3 del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2015 (saldo + acconto);
- contribuente mensile 2015 e trimestrale nel 2016: l'acconto va commisurato alla somma delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2015.

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 2016 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 2016.

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 – 20.12.2016 o 1.10 – 20.12.2016), 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 “2016”.

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		CREDITI		DEBITI		Ravvedimento	CREDITI		DEBITI		Ravvedimento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE	VH1	1		2		3	VH7				
	VH2						VH8				
	VH3				455,00		VH9			384,00	
	VH4						VH10				
	VH5						VH11				
	VH6		150,00				VH12				
	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 2015 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		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	1	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5		

Ipotizzando che il contribuente abbia un credito Iva risultante dalla dichiarazione relativa al 2015 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		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	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		VH22	,00	VH23	,00	
	VH24	,00	VH25	,00		VH26	,00	VH27	,00	
	VH28	,00	VH29	,00		VH30	,00	VH31	,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 2017 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	1	

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	
VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale	



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 2016 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		VH21		VH22		VH23	
	,00		,00		,00		,00
VH24		VH25		VH26		VH27	
	,00		,00		,00		,00
VH28		VH29		VH30		VH31	
	,00		,00		,00		,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 "interna"

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 2016 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 2016, 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 1	Ultimo mese di controllo 2	Denominazione 3
Sez. 1 - Dati generali	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			

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, 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 Iva 26PR/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 riassume 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 2016 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 2015 e che perde il requisito del controllo nel mese di maggio 2016:

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	1	



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società Alfa che partecipa alla liquidazione Iva di gruppo dal 1° gennaio 2015 in qualità di controllante e che viene incorporata da società esterna al gruppo in data 14 giugno 2016; 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	1	

Nel **rigo VK2** va inserito il codice corrispondente alla situazione in cui versava la società al 31 dicembre 2015:

1	società che già al 31 dicembre 2015 partecipava ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo
2	società che già al 31 dicembre 2015 aderiva ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo e che nel corso dell'anno 2016 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 2015 non partecipava ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo
4	società che al 31 dicembre 2015 non partecipava alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo e che nel corso dell'anno 2016 ha effettuato, in qualità di avente causa, operazioni straordinarie con soggetti esterni al gruppo
5	società che al 31 dicembre 2015 aderiva ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo in qualità di controllante e che nel corso del 2016 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	Credit 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 2016, 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.

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		,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

Dichiarazione controllante

Partita Iva controllata

QUADRO VS

Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo

VS1	Partita IVA		Codice	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE		Eccedenza di credito
	1	2				Importo	6	
							,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

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 2016, 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 2016.

Nei righi da **VK30 a VK35** vanno indicati i dati relativi solo al periodo di controllo, per la descrizione dei quali si rinvia ai corrispondenti righi VL1, VL2, VL23, VL28, campo 1, VL29, campo 1 e VL31.

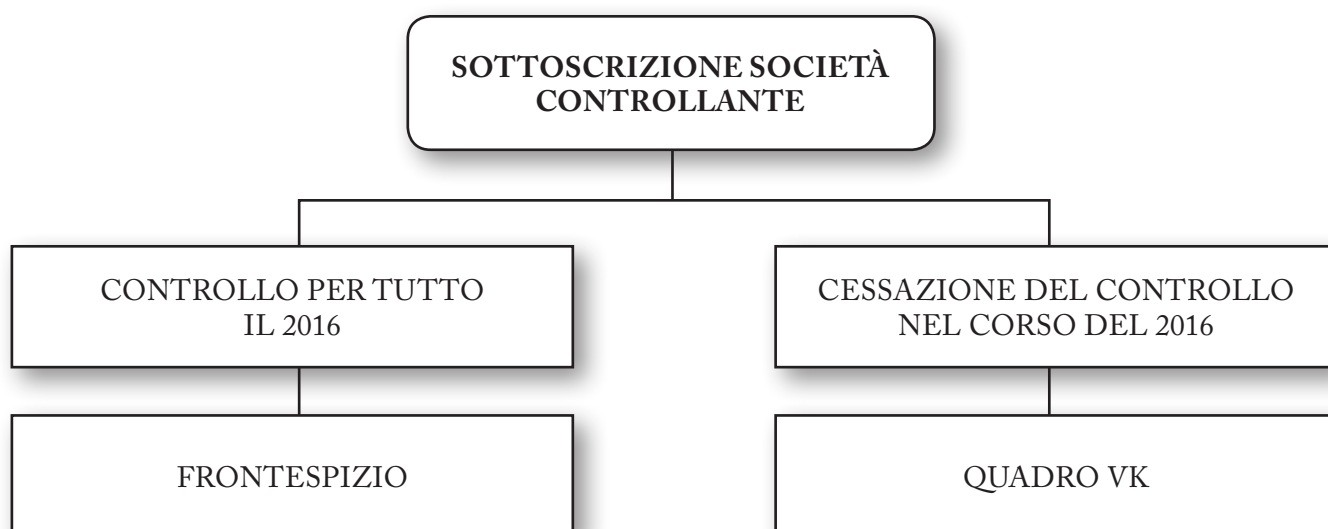
Il **rigo VK36** va compilato solo nel caso in cui la società sia uscita dal gruppo dopo il versamento dell'acconto Iva: va pertanto indicato in tale rigo l'importo dell'acconto che la controllante ha accreditato alla controllata uscente.

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 VN DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	VN1	1	2	3	4	5
	VN2				,00	
	VN3				,00	
	VN4				,00	



Il nuovo **quadro VN** è riservato ai soggetti che hanno presentato **nel 2016 una dichiarazione integrativa a favore** ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. 322/1998 **oltre il termine prescritto** per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IVA

L'art. 5, comma 1 e 2 del D.L. 193/2016 ha riformulato la disciplina delle **dichiarazioni integrative** relative:

- alle dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta, mediante la sostituzione dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998;
- alla **dichiarazione annuale Iva**, mediante l'inserimento dei nuovi **commi 6-bis, 6-ter, 6-quater e 6-quinquies** nell'art. 8 del D.P.R. 322/1998.

Le novità introdotte riguardano la possibilità per il contribuente di presentare una **dichiarazione integrativa a favore entro il termine di decadenza previsto per l'accertamento della relativa annualità**, equiparando così i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa **sia a favore che a sfavore** previsti dall'art. 57 del D.P.R. 633/1972 (entro il **31 dicembre** del **quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da correggere), oltre che la modalità di utilizzo dell'eventuale **maggior credito che emerge dalla dichiarazione integrativa a favore**.

In particolare il nuovo **comma 6-bis** dell'art. 8 del D.P.R. 322/1998 prevede che:

- le **dichiarazioni Iva** possano essere **integrate per correggere errori od omissioni**, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile;

- mediante una successiva dichiarazione da presentare, secondo **le modalità** di cui all'articolo 3 del D.P.R. 322/1998;
- utilizzando **modelli conformi** a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione;
- **non oltre i termini** stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. 633/1972 (entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione);
- fatta salva l'applicazione delle **sanzioni** e ferma restando la possibilità di utilizzare **l'istituto del ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

I nuovi commi 6-ter e 6-quater dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972 disciplinano **le modalità di utilizzo del credito** derivante dalla presentazione della dichiarazione integrativa a "favore". In particolare:

- ai sensi **dell'art. 8, comma 6-ter, del D.P.R. 322/1998** il credito derivante dal **minor debito o maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa a favore presentata **entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo** può essere:
 - **portato in detrazione** in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale;
 - **utilizzato in compensazione con modello F24** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997;
 - **chiesto a rimborso**, se ricorrono per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui all'art. 30 e 34, comma 9, del D.P.R. 633/1972;
- ai sensi **dell'art. 8, comma 6-quater del D.P.R. 322/1998** il credito derivante dal **minor debito o maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa a favore presentate **oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** può essere:
 - **chiesto a rimborso** ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9 del D.P.R. 633/1972;
 - **utilizzato in compensazione con modello F24**, ai sensi dell'art. 17 de D.Lgs. 241/1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Il credito derivante dal **minor debito o dal maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa deve essere indicato **nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa**.

Nel rigo VN1 dovranno essere indicati i seguenti dati:

- **colonna 1:** l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa;



ESEMPIO

Nel caso di presentazione di una dichiarazione integrativa a favore Iva 2014 dovrà essere indicato l'anno 2013);

- **colonna 2:** deve essere **barrata** nel caso di liquidazione Iva di gruppo da parte della società controllante qualora il credito, che dovrà essere indicato nella colonna 3, emerga dal prospetto Iva 26 PR di una dichiarazione integrativa presentata nel 2016 relativa al medesimo gruppo Iva;
- **colonna 3:** deve essere indicato **il credito** derivante dal **minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile** risultante dalla dichiarazione integrativa, per la quota **non chiesta a rimborso** nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo concorre alla determinazione del saldo annuale e, pertanto, va riportato nel rigo VL11 oppure nel rigo VW30 se è stata barrata la colonna 2;
- **colonna 4:** va riportato **il codice fiscale** del **soggetto cui si riferisce la dichiarazione integrativa** qualora diverso dal soggetto che l'ha presentata, come ad esempio in caso di incorporazione qualora la dichiarazione integrativa dell'incorporata sia stata presentata dall'incorporante;

- **colonna 5:** la colonna deve essere compilata in presenza di più moduli a seguito di trasformazioni sostanziali soggettive che comportano la compilazione di più sezioni 3 del quadro VL, e va indicato il numero che individua il primo dei moduli riferiti al soggetto partecipante alla trasformazione (compreso il dichiarante) che ha presentato la dichiarazione integrativa.



ESEMPIO

Se la società incorporata ha presentato nel 2016, prima dell'operazione straordinaria, una dichiarazione integrativa a favore e la società incorporante compila per se stessa un modulo e per la società incorporata due moduli, riferiti a due attività gestite con contabilità separata, a colonna 5 deve essere indicato indicare il numero 2.



Liquidazione Iva di gruppo

Nel caso di **liquidazione Iva di gruppo** il **credito** che risulta in colonna 3 **potrà confluire** nel gruppo solo se **nell'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa** il soggetto vi partecipava; in caso contrario il credito non può confluire nel gruppo Iva in quanto relativo ad un periodo d'imposta precedente a quello di adesione alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo.

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 righi VE26 e VJ20)	,00	
	VL2 IVA detraibile (da rigo VF71)		,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 2015 o <i>credito annuale non trasferibile (*)</i> <i>di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)</i> ¹ ²		,00
	VL9 Credito compensato nel modello F24	,00	
	VL10 Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00
	VL11 Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98		,00
	<i>Gruppo IVA (*)</i> ²		,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 2016 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 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
	VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + 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	

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

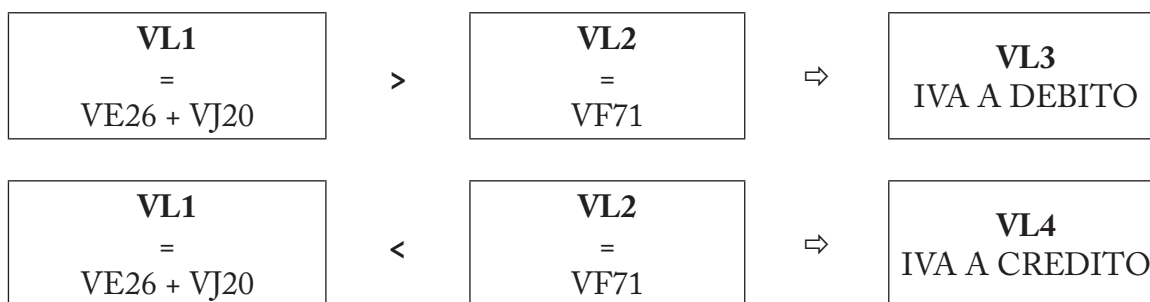
presente quadro va compilata in ogni modulo, mentre le sezioni 2 e 3 devono essere compilate, indicando i dati riepilogativi di tutte le attività dichiarate, solo sul primo modulo.

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
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL1 IVA a debito (somma dei rigli VE26 e VJ20)		
	VL2 IVA detraibile (da rigo VF71)		
	VL3 IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero		
	VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		

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 2015 o credito annuale non trasferibile (*)	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 2015 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 2015, 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 2015 o credito annuale non trasferibile

Nel **rigo VL8 campo 1** va riportato il **credito 2015 non chiesto a rimborso**, risultante dal rigo VX5 (o dal corrispondente rigo della sezione III del quadro RX per i soggetti che hanno presentato il modello unificato).

Per i soggetti che hanno partecipato alla liquidazione Iva di gruppo per l'intero anno 2016, 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 2016, 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 2015 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 2015 che eventualmente residua dopo la cessione a favore dell'avente causa.

Nel caso in cui il credito Iva risultante dalla dichiarazione per l'anno 2015 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.



La società Alfa ha indicato a rigo VX5 della dichiarazione relativa al 2015 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 2015 o <i>credito annuale non trasferibile (*)</i>	1	1.200,00
	<i>di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)</i>	2	0,00

Nel **rigo VL9** va indicata la **parte del credito Iva** riportato in detrazione o compensazione nella dichiarazione relativa all'anno 2015 utilizzato in compensazione con il Modello F24 anteriormente alla presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno 2016.

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 2016.



La società Alfa Srl ha indicato a rigo VX5 della dichiarazione relativa al 2015 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	2016	900	,		,		
		6099	0101	2015		,		900	,	
							,		,	
							,		,	
								,		,
codice ufficio	codice atto								+/-	
				TOTALE A	900		B	900	SALDO (A-B)	

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		6001		2016	1.200	,		,	
		6099	0101	2015		,	1.200	,	
						,		,	
						,		,	
						,		,	
						,		,	
codice ufficio	codice atto								+/-
				TOTALE A	1.200	-	B	1.200	-
SALDO (A-B)									

VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2015 o <i>credito annuale non trasferibile (*)</i>	¹	5.300	,00
	<i>di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)</i>	²		,00
VL9	Credito compensato nel modello F24		2.100	,00
VL10	<i>Eccedenza di credito non trasferibile (*)</i>			,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 2016** e non possono trasferire al gruppo l'eccedenza di credito Iva 2015 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.



Rigo VL11 – Crediti art. 8, comma 6 – quater, D.P.R. 322/1998

Il **nuovo rigo VL11** dovrà essere compilato al fine di gestire il minor debito il maggior credito risultante dalla **dichiarazione integrativa** “a favore” **presentata nel 2016 oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello della dichiarazione originaria, credito risultante dalla compilazione del nuovo **quadro VN**.

In particolare al **campo 1** dovrà essere indicato il credito derivante da tale dichiarazione integrativa, pari alla somma degli importi indicati nella **colonna 3 dei rigi da VN1 a VN4** di tutti i moduli compilati.



I soggetti che hanno partecipato nel corso del 2016 ad una **procedura di liquidazione Iva di gruppo** non potranno far confluire al gruppo l'importo di tale credito se **per l'anno in cui si riferisce la dichiarazione integrativa non partecipavano al medesimo gruppo**.

In tale circostanza se la società dichiarante ha partecipato nel 2016 alla liquidazione iva di gruppo per l'intero anno d'imposta, tale importo va indicato esclusivamente **nel campo 2** e per quanto riguarda le modalità di utilizzo, lo stesso deve essere considerato ai fini della compilazione dei rigi VX4, VX5 e VX6.

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 2016 compensato nel mod. F24		,00

Poiché in alternativa al rimborso infrannuale, e purché 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 2016 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 2016 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.

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	
		,00
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 2015 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 2016) 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 2015** 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 2016 e non possono trasferire al gruppo l'eccedenza di credito Iva 2015 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 2016: 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	.00

In tale rigo vanno indicati i **crediti di imposta** che sono stati utilizzati nel 2016 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 Redditi 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 2016 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 2016, 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 ecce-

zionali, anche se non versati per effetto della sospensione (importo da indicarsi nello specifico anche 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 sismici del 24 agosto 2016 verificatisi nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria

Per i soggetti che alla data del 24 agosto 2016 avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, colpiti dagli eccezionali eventi sismici del 24 agosto 2016, l'articolo 1 del D.M. 1.09.2016 ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari scadenti nel periodo compreso tra il **24 agosto 2016 ed il 16 dicembre 2016**.

I comuni interessati dal provvedimento di sospensione sono riportati nell'allegato 1 del D.M. 01.09.2016. Successivamente il comma 10 dell'art. 48 del D.L. 189/2016 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 229/2016, **ha prorogato al 30 settembre 2017** il termine della sospensione. La sospensione dei termini relativi agli adempimenti e versamenti tributari prevista dal summenzionato decreto si applica anche ai **soggetti residenti o aventi la sede legale o operativa nei comuni indicati** nell'allegato 1 del D.L. 189/2016;

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 dagli eventi sismici dell'ottobre 2016 verificatisi nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria

Per i soggetti residenti o aventi la sede legale o operativa nei **territori dei comuni** delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria indicati nell'allegato 2 del D.L. 189/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge 229/2016, si applica **la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari** prevista dal D.M. 01.09.2016 come prorogata dal comma 10 dell'art. 48 del D.L. 189/2016, a **decorrere dal 26 ottobre 2016**. Sono pertanto sospesi i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari nel periodo compreso **tra il 26 ottobre 2016 e il 30 settembre 2017**.

5 - Soggetti colpiti dagli eventi meteorologici del 13 e 14 settembre 2015 verificatisi nelle province di Parma e Piacenza

Per i soggetti, che alla data del **13 e 14 settembre 2015**, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni e delle frazioni in provincia di Parma e Piacenza colpiti dagli eccezionali eventi meteorologici verificatisi nei giorni 13 e 14 settembre 2015 nei territori delle suddette province, il D.M. 12.02.2016 **ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari** scadenti nel periodo compreso tra il **1° gennaio 2016 e il 30 giugno 2016**. I comuni ovvero le frazioni interessati dal provvedimento di sospensione sono riportati nell'allegato A) del summenzionato decreto.

6 - Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali

I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell'apposita casella il **codice 6**.



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 2016**

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 2016, 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 2016 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 VF27.

Righi VL32 e VL33 – Iva a debito o a credito

VL32 IVA A DEBITO

[(VL3 + righi da VL20 a VL24) - (VL4 + VL11, campo 1 + righi da VL25 a VL31)]

ovvero

,00

VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + righi da VL25 a VL31) - (VL3 + righi da VL20 a VL24)]

,00

Somma colonna 1
Sezione 3
Debiti

>

Somma colonna 2
Sezione 3
Crediti

⇒

VL32 IVA A DEBITO

=

(VL3 + righi da VL20 a VL24)
- (VL4 + VL11 campo 1 + righi
da VL25 a VL31)

Somma colonna 2
Sezione 3
Crediti

>

Somma colonna 1
Sezione 3
Debiti

⇒

VL33 IVA A CREDITO

=

(VL4 + VL11 campo 1 +
righi da VL25 a VL31) -
(VL3 + righi da VL20 a VL24)

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.

Righi 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

$$\text{VL38} = \text{VL32} - (\text{VL34} + \text{VL35}) + \text{VL36}$$

↳
rigo VX1 (se superiore a 10,00 euro)

$$\text{VL39} = \text{VL33} - \text{VL37}$$

↳
rigo VX2

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 2016 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 righi VX4, VX5 e VX6.


ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Contribuente trimestrale con credito Iva 2015 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 2015	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	/		

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

L'Iva versata nel corso del 2016, 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 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 righi VE26 e VJ20)	51.100,00	
	VL2 IVA detraibile (da rigo VF71)		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 2015 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
	VL11 Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98		,00
	Gruppo IVA (*) 2		,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 2016 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
	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	7.474,00
	di cui sospesi per eventi eccezionali 3	,00	
	VL30 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
	VL31 Versamenti integrativi d'imposta		,00
	IVA A DEBITO		
	VL32 [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
	VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		1.800,00
	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)		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	,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 ☐	

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

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.		10	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	2



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Contribuente trimestrale che determina il saldo della dichiarazione annuale a credito per 3.200 euro che utilizza in compensazione a gennaio 2017.

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 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	800,00	
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + 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	8,00	
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)	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
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	Interpello

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

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.

¹⁰
FIRMA

VX5 Importo da riportare in detrazione o in compensazione

2.392,00

VX6 Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale

Codice fiscale consolidante

¹

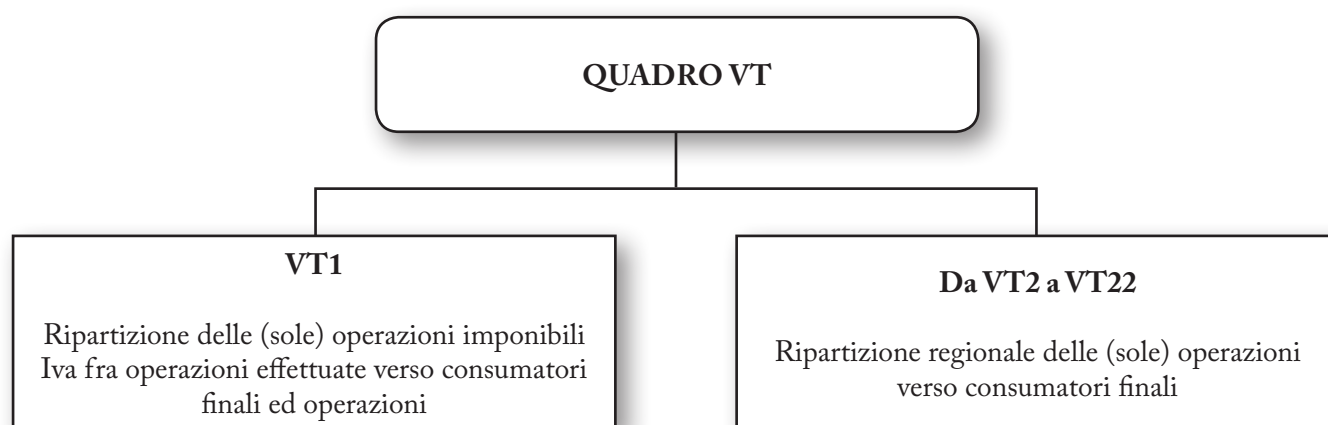
²

,00

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. 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 **fe-deralismo 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 **fe-deralismo 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	VE24 (c.1)	,00	Totale imposta	2	VE26	,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. 330/E/2008).



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 2016 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 (VE25)		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				
VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	449.500 ,00	Totale imposta 98.670 ,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	388.500 ,00	Imposta 85.470 ,00
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	61.000 ,00	Imposta 13.420 ,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta
VT2	Abruzzo	1	,00	2 ,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

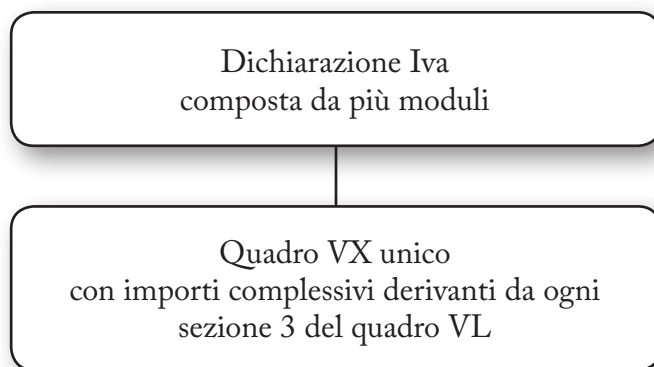
QUADRO VX

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	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	Interpello 9 ☐
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 cadute 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	10	
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1	,00
	Codice fiscale consolidante	2	,00

Il **quadro VX** contiene i dati relativi all'Iva da versare o all'Iva a credito e deve essere compilato, in caso di dichiarazione composta da più moduli, solo nel primo modulo.



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 rigi 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 2016, 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** che i contribuenti possono utilizzare in detrazione, in compensazione o chiederne il rimborso, qualora ne sussistano le condizioni. In caso di richiesta di rimborso si precisa che l’importo di tali eccedenze 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 righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe 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	Interpello ☐
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	,00
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 righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	800,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe 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		Interpello ⁹ ☐	
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.					
10					
FIRMA					
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione				1.100,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale				,00
	Codice fiscale consolidante				2

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		,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		Interpello ⁹ ☐	
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.					
10					
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 2017 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					

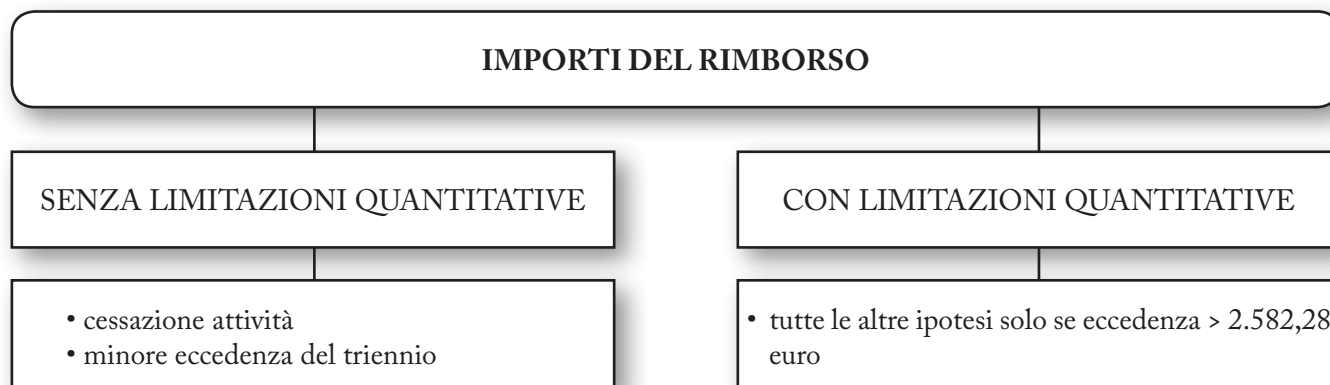
Modelli F24
con compensazioni presentati
dal 01.01 al 31.12.2017

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 2016 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/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 è, 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. 331/1993, per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2016. 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-13-1110/94/1994);
- 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 2016;
- 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/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/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/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/2006, punto 12.3);
- non sono considerati beni ammortizzabili e non danno perciò diritto al rimborso dell'Iva i **terreni** (R.M. 113/E/1996 e R.M. 238/E/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/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'indeducibilità 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 mantengano 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/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 2015 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 2016 **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 2016 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/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 (2014-2015-2016) 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 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;
- per l'anno 2015, 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/2017 relativa all'anno 2016, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'Iva.

**CASO OPERATIVO**

Credito Iva periodo 2014 computato in detrazione anno successivo: 7.500 euro.

Credito Iva periodo 2015 computato in detrazione anno successivo: 9.000 euro.

Credito Iva periodo 2016: 6.000 euro.

Il contribuente può chiedere a rimborso l'intero credito Iva.

**CASO OPERATIVO**

Credito Iva periodo 2014 computato in detrazione anno successivo: 3.500 euro.

Credito Iva periodo 2015 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 2016: 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/2017.

In particolare, possono presentare istanza di rimborso i soggetti che hanno aderito ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo nell'anno 2015 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2014, nonché i soggetti che nell'anno 2014 partecipavano ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo in qualità di controllanti e che nel 2015, 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 2014 (risoluzione 4/DPF del 2008 e risoluzione 56/E/2011).

A tal fine, occorre tenere presente:

- per l'anno 2014, l'importo 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 l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2016 relativa all'anno 2015. 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/2015 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2016 relativa all'anno 2015;
- per l'anno 2015, l'importo risultante dalla differenza tra quanto indicato al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2016 relativa all'anno 2015 e l'importo di VL9 della dichiarazione Iva 2017 relativa al 2016;
- per l'anno 2016, l'importo indicato al rigo VL10, VL11 campo 2 e VL40 della dichiarazione Iva/2017 relativa all'anno 2016. 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 2015 devono inoltre tenere presente:

- 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 l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2016 relativa all'anno 2015 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2017 relativa all'anno 2016;
- per l'anno 2016 gli importi indicati ai righe VL10, VL11 campo 2 e VL40 della dichiarazione Iva/2017 relativa al 2016. 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 2017 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 8



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**;



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.



ESTENSIONE DEL RIMBORSO Iva PRIORITARIO PER GLI ESERCENTI ATTIVITÀ DI PROIEZIONE CINEMATOGRAFICA

A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 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. 633/1972.

- **8** riservato ai soggetti che hanno effettuato **prestazioni di servizi** di cui all'**art. 17, comma 6 lett. a-ter)** D.P.R. 633/1972.



ESTENSIONE DEL RIMBORSO IVA PRIORITARIO PER SOGGETTI CHE HANNO EFFETTUATO PRESTAZIONI IN REVERSE CHARGE DI CUI ALL'ART. 17, CO. 6, LETT. A-TER), D.P.R. 633/1972

Il **D.M. 29 aprile 2016**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 maggio 2016, n. 111 modificando l'art. 1 comma 1 del D.M. 22 marzo 2007 amplia la platea dei **contribuenti ammessi al rimborso prioritario** dell'Iva ricomprendendo nel perimetro dell'agevolazione anche i soggetti che hanno effettuato prestazioni di cui all'art. 17, comma 6, lett. a - ter) del D.P.R. 633/1972, ovvero i *“servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di complemento relative ad edifici”*.

La nuova disposizione è applicabile a **partire dalle richieste di rimborso relative al secondo trimestre dell'anno d'imposta 2016** e consentirà a tali soggetti di limitare il danno finanziario derivato dall'estensione del reverse charge a tali prestazioni per effetto di quanto previsto dalla Legge di Stabilità 2015.

Campo 6 – Contribuenti subappaltatori

Contribuenti Subappaltatori ⁶ ☐

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.



MODALITÀ DI EROGAZIONE DEI RIMBORSI

L'art. 7-quater del D.L. 193/2016 ha apportato nuove modifiche all'**art. 38-bis** del D.P.R. 633/1972 in materia di **modalità di erogazione dei rimborsi Iva** trimestrali e annuali prevedendo:

- l'innalzamento a **30.000 euro** dell'ammontare dei rimborsi eseguibili **senza prestazione di garanzia e senza altri adempimenti**;
- la possibilità di ottenere i **rimborsi di importo superiore a 30.000 euro** senza prestazione della garanzia, presentando **la dichiarazione annuale munita di visto di conformità** o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e **una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- **l'obbligo di prestare la garanzia** per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di **situazioni di rischio** e cioè quando il rimborso è richiesto:
 - a) da **soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni** ad esclusione delle imprese start-up innovative di cui all'art. 25 del D.L. 179/2012;
 - b) 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:
 - 1) al **10%** degli importi dichiarati se questi **non superano 150.000 euro**;

- 2) al **5%** degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
- 3) all'**1%** degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- c) da soggetti che presentano **la dichiarazione priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà**;
- d) da soggetti passivi che **richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile** risultante all'atto della cessazione dell'attività.

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.



- 4 se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno **aderito al regime di adempimento collaborativo** previsto dagli artt. 3 e seguenti del D.Lgs. 128/2015.



Come precisato nella **C.M. 38/E/2016** l'esclusione dall'obbligo di **prestare garanzia** per il pagamento dei rimborsi delle imposte sia dirette sia indirette, previsto dall'art., comma 6, del D.Lgs. 128/2015, **decorre dalla data di ammissione al regime** e si applica **all'intero periodo di imposta** nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia delle entrate. Sui rimborsi in corso di esecuzione alla data di ammissione al regime e relativi al periodo d'imposta nel corso del quale è stata trasmessa la richiesta di adesione, l'articolazione territoriale competente o l'agente della riscossione **non esige** la prestazione della garanzia. Nel caso in cui **alla data di ammissione al regime la garanzia sia già stata richiesta**, laddove il contribuente non vi abbia ancora provveduto, questi **non sarà tenuto a presentarla**; se invece vi ha già provveduto, la garanzia presentata si intende pienamente operativa e vincolante.

Il **campo 7** non deve essere compilato dai soggetti che hanno partecipato alla liquidazione Iva di gruppo. La presenza dei presupposti per l'esonero dalla presentazione della garanzia di cui ai punti 1) e 4) è segnalata dalla controllante nel prospetto Iva 26/PR mediante la compilazione del quadro VS, campo 8.

Campi 8 e 9 – 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

Interpello

9

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.

Di conseguenza, gli enti e le società che soddisfano le condizioni per richiedere il rimborso devono produrre una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, resa ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 445/2000 al fine di **attestare la propria qualifica di società operativa**.



La **C.M. 32/E/2014** ha chiarito che la dichiarazione sostitutiva di atto notorio deve essere resa **mediante la sottoscrizione del campo 8 del rigo VX4**; la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente e la copia del suo documento d'identità devono essere conservate dal soggetto che invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate.



Ai fini della **disapplicazione** della disciplina delle società non operative e/o della disciplina delle società in perdita sistematica, in alternativa della dichiarazione sostitutiva, **le società hanno la facoltà di presentare preventivamente un'istanza di interpello** secondo quanto previsto dall'art. 30 co. 4-bis della L. 724/1992.

In tal caso, deve essere barrata la casella **"Interpello"** di cui al **campo 9 del rigo VX4**.

Campo 10 – 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.

10

FIRMA

Il campo 10 del rigo VX4 va firmato e tale sottoscrizione vale come dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

L'art. 38-bis co. 3 prevede la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro 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 10 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.



Ai sensi del disposto dell'art. 8, comma 6-quater, del D.P.R. 322/1998 il credito indicato nel **rigo VX5**, per la parte eventualmente derivante dal **rigo VL11**, può essere utilizzato in **compensazione** per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.



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 rigi VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*)	88.000	,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i rigi 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	FIRMA	8	Interpello
			9 ☐
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	10	
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		10.000 ,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1	,00
	Codice fiscale consolidante	2	

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	2
	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 2016

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** 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)	<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																																																	
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>28 </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	28																																
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	28																																																	
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	<table border="1"> <tr> <td colspan="2">singole operazioni</td> <td colspan="2">tutte le operazioni</td> <td colspan="2">singole operazioni</td> </tr> <tr> <td>Cedente</td> <td>Opzioni 1 </td> <td>2 </td> <td>Revoca 3 </td> <td>Intermediario</td> <td>Opzione 4 </td> </tr> </table>	singole operazioni		tutte le operazioni		singole operazioni		Cedente	Opzioni 1	2	Revoca 3	Intermediario	Opzione 4																																																
singole operazioni		tutte le operazioni		singole operazioni																																																									
Cedente	Opzioni 1	2	Revoca 3	Intermediario	Opzione 4																																																								
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
Casella per revoca opzione rinuncia soglie "vendite a distanza" Croazia

QUADRO VO – OPZIONI

Quadro VO

- **SEZIONE 2:** opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi;

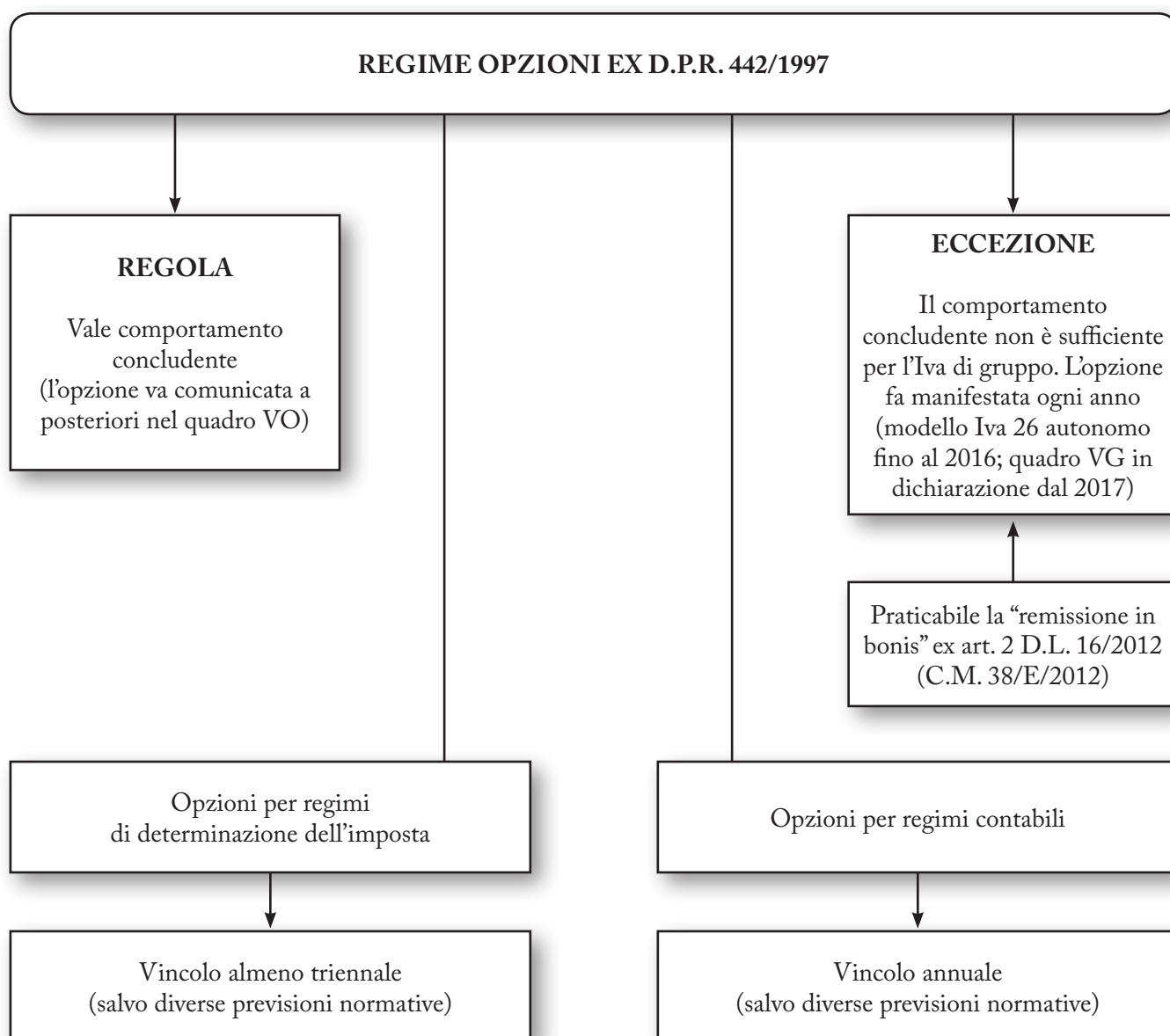
Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi	VO20	REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 6, d.P.R. n. 600/1973)	Opzione	1	☐	Revoca	2	☐
	VO21	REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)	Opzione	1	☐	Revoca	2	☐
	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	☐
	VO23	DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	1	☐	Revoca	2	☐
	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	☐
	VO25	DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266)	Opzione	1	☐	Revoca	2	☐

- **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	1	☐	Revoca	2	☐
	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	☐
	VO32	AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione	1	☐	Revoca	2	☐
	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	☐	Revoca	2	☐
	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	☐	Revoca	2	☐
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	1	☐	Revoca	2	☐
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	1	☐	Revoca	2	☐

- NEW VO34 casella 1 - novità**
Accesso a regime Iva/redditi ordinario da parte di soggetti con requisiti regime fiscale di vantaggio che hanno rinunciato
- NEW VO34 casella 2 - novità**
Accesso a forfait da parte di soggetto con requisiti regime di vantaggio che, in via eccezionale nel 2016, ha revocato la precedente opzione 2014 per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari (C.M. 10/E/2016)
- NEW VO34 casella 3 - novità**
Accesso a forfait da parte di soggetto con requisiti regime di vantaggio che, in via eccezionale nel 2016, ha revocato la precedente opzione 2014 per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari (C.M. 10/E/2016)

- VO33 casella 1**
Accesso a regime Iva/redditi ordinario da parte di soggetti con i requisiti regime forfetario che hanno rinunciato (opzione concludente) all'applicazione.
- NEW VO33 casella 2**
Accesso a forfait da parte di soggetto con relativi requisiti che, in via eccezionale nel 2016, ha revocato, senza rispettare il vincolo triennale, la precedente opzione per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari (C.M. 10/E/2016)



Non tutte le opzioni transitano per il quadro VO

Vedi ad esempio:

- Iva di gruppo (opzione da ripetere preventivamente ogni anno)
- Regime forfetario
- Manifestazione volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie (partita Iva VIES)
- Trasparenza, consolidato, tonnage tax, Irap e Iri

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;**
- **allegando il quadro VO al modello Redditi** (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 2013, presentando così la dichiarazione nel 2013, 2014 e 2015.

Nel 2016 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 2017, allegherà il **quadro VO al modello Redditi** 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 n. 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 richiesta ogni anno (presentazione modello Iva 26 autonomo, da presentare entro il 16 febbraio, fino al 2016; compilazione **quadro VG** direttamente in dichiarazione annuale dal 2017 per effetto delle novità introdotte dall'art. 1 cc 27-28 L. 232/2016).

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/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;
- c) venga contestualmente versata la sanzione di **250** euro (tenendo conto della misura edittale ridotta dal 2016), senza fruire della compensazione con crediti in F24 utilizzando il codice tributo 8114 istituito con la R.M. 46/E/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.

Tale situazione si è verificata nel 2016 per effetto delle novità introdotte dalla legge di Stabilità 2016 al regime dei forfetari con possibilità di revocare, nel 2016, le precedenti opzioni effettuate da tali soggetti e da quelli in regime di vantaggio senza rispettare il vincolo minimo di durata, come precisato nella C.M. 12/E/2016 § 6.2 e C.M. 10/E/2016 § 3.1.1 e § 3.1.2). Vedi rigo VO33 e VO34 di questa dichiarazione.

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 2016 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)	Anno entrata in funzione e 9 successivi in rapporto a diverso pro-rata (variazione presa per 1/10° all’anno)		
	- Fabbricato o porzione di fabbricato	Come sopra, a seconda dei casi		
2) Servizi (affidenti beni ammortizzabili)	a) ristrutturazione b) riattamento c) ristrutturazione			
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. 328/E/1997 § 4.3).

**CASO OPERATIVO****Opzione per rinuncia tolleranza variazione pro-rata**

Se il contribuente opta nel 2016 per la rettifica della detrazione anche se la variazione del pro-rata non ha superato 10 punti, la rettifica dovrà essere operata anche nel 2017, 2018, 2019 e 2020 (fino al 2025 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/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 2015 hanno realizzato un volume d'affari non superiore ai limiti sopra indicati e che nel 2016 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 2015 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 2016, 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 2016 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 2016 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 2016 deve quindi aver esercitato la rinuncia al regime di esonero prima del 2014.

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 2016 (**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. 35/2005 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 2016, 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 2016 deve quindi averla esercitata prima del 2014.

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 2016, 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 2016, 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 2016 deve quindi averla esercitata prima del 2014.

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

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 2016, 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 forfetaria;
- 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 2016, la revoca dell'opzione.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2016 deve quindi averla esercitata prima del 2014.



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. 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 2016, 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 2016, la revoca dell'opzione.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2016 deve quindi averla esercitata prima del 2014.

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 2016, 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 2016 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. 56/1998, 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/2014;
- C.M. 328/E/1997;
- C.M. 209/E/1998;
- Art. 1, comma 1, lettera g), del D.Lgs. 56/1998;
- Art. 6, comma 7, lettera a), della L. 133/1999;
- Art. 52, comma 75, della L. 448/2001.

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 2016 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 2016 deve quindi averla esercitata prima del 2012.

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. 331/1993, che hanno effettuato nel 2015 (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;

QUADRO VO – OPZIONI

Sezione 1 - Opzioni, rinunce e revoche ad effetti solo Iva

- **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 2016.



L'opzione può essere effettuata solo se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari, anche per cataloghi, per corrispondenza e simili, effettuati nel 2015, 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, purché 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			Revoche		
			comma 2 1 ☐	comma 3 2 ☐	comma 6 3 ☐	comma 2 4 ☐	comma 6 5 ☐	

La **casella 1** del rigo VO9 deve essere barrata se il contribuente ha esercitato l'opzione, a decorrere dal 2016, 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			Revoche		
			comma 2 1 ☐	comma 3 2 ☐	comma 6 3 ☐	comma 2 4 ☐	comma 6 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			Revoche		
			comma 2 1 ☐	comma 3 2 ☐	comma 6 3 ☐	comma 2 4 ☐	comma 6 5 ☐	

La **casella 2** del rigo VO9 deve essere barrata dai contribuenti che devono comunicare di aver applicato nel 2016 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			Revoche		
			comma 2 1 ☐	comma 3 2 ☐	comma 6 3 ☐	comma 2 4 ☐	comma 6 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 2016, 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 2016, 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 2016 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>28</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	28																																
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	28																																																																													

Le caselle indicate al **rigo VO11** vanno barrate dai contribuenti che a partire dal 2016 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/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 2016 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 2016	Codice tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2015; in caso di inizio attività gennaio 2016
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2016
VH3	6003	16 aprile	febbraio 2016
VH4	6004	16 maggio	marzo 2016
VH5	6005	16 giugno	aprile 2016
VH6	6006	16 luglio	maggio 2016
VH7	6007	16 agosto	giugno 2016
VH8	6008	16 settembre	luglio 2016
VH9	6009	16 ottobre	agosto 2016
VH10	6010	16 novembre	settembre 2016
VH11	6011	16 dicembre	ottobre 2016
VH12	6012	16 gennaio	novembre 2016

Anno 2017	Codice tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2016
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2017
...	...	...	...

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 mese

Validità
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 2016, dell'opzione precedentemente esercitata.

APPLICAZIONE DELL'IVA ALLE CESSIONI DI ORO DA INVESTIMENTO

Validità
Iva

VO13 Art. 10 - n. 11 - APPLICAZIONE DELL'IVA
ALLE CESSIONI DI ORO DA INVESTIMENTO

singole operazioni

Cedente

Opzioni

1

2

3

Revoca

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

46

47

48

49

50

51

52

53

54

55

56

57

58

59

60

61

62

63

64

65

66

67

68

69

70

71

72

73

74

75

76

77

78

79

80

81

82

83

84

85

86

87

88

89

90

91

92

93

94

95

96

97

98

99

100

101

102

103

104

105

106

107

108

109

110

111

112

113

114

115

116

117

118

119

120

121

122

123

124

125

126

127

128

129

130

131

132

133

134

135

136

137

138

139

140

141

142

143

144

145

146

147

148

149

150

151

152

153

154

155

156

157

158

159

160

161

162

163

164

165

166

167

168

169

170

171

172

173

174

175

176

177

178

179

180

181

182

183

184

185

186

187

188

189

190

191

192

193

194

195

196

197

198

199

200

201

202

203

204

205

206

207

208

209

210

211

212

213

214

215

216

217

218

219

220

221

222

223

224

225

226

227

228

229

230

231

232

233

234

235

236

237

238

239

240

241

242

243

244

245

246

247

248

249

250

251

252

253

254

255

256

257

258

259

260

261

262

263

264

265

266

267

268

269

270

271

272

273

274

275

276

277

278

279

280

281

282

283

284

285

286

287

288

289

290

291

292

293

294

295

296

297

298

299

300

301

302

303</

- 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 2016 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 2016 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** va barrata per segnalare la revoca dell'opzione precedentemente esercitata. La casella va barrata per il 2016 da parte dei soggetti che avevano optato nel 2013 o 2012.



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 2015 ricavi per un ammontare non superiore ai limiti previsti dall’**art. 18 comma 1 del D.P.R. 600/1973**, avrebbero potuto adottare nel 2016 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.

Fino al 2016 l'opzione, trattandosi di un regime contabile, ha la **durata minima di un anno** e resta valida fino a revoca. Le opzioni effettuate dal 2017 determinano invece un diverso modo di determinazione del reddito (principio di cassa e non più di competenza) e pertanto assumono durata minima triennale fino a revoca.



Variazione vincolo minimo opzione esercitata dal 2017.

Per effetto della riscrittura delle regole di determinazione del reddito per le imprese minori di cui all'art. 66 del Tuir basate (prevalentemente) sul principio di cassa, l'eventuale opzione, esercitata **dal 01/01/2017**, per il regime di contabilità ordinaria, basata invece sul principio di competenza, comporta la permanenza in tale regime con **vincolo minimo triennale**. Come conferma anche il riformulato art. 18, co.6, del D.P.R. 600/1973 l'opzione rileva, infatti, "dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per il periodo stesso e per i due successivi" (novità introdotte dall'art. 1, co. 17-23, L. 232/2016). Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 ed è previsto che con apposito decreto MEF entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, possono essere adottate disposizioni per l'attuazione (art. 1 co. 23 L. 232/2016).



Opzione per "registrazione vale incasso/pagamento" ex art. 18 co. 5

Le imprese minori che rimangono nel regime semplificato di cassa (come da riformulazione dell'art. 66 del Tuir in vigore dal 01/01/2017), in luogo della tenuta (in aggiunta ai registri Iva) dei registri cronologico degli incassi e di quello cronologico dei pagamenti (art. 18 cc. 2-3 del D.P.R. 600/1973) possono:

- **1^ alternativa libera** → utilizzare i registri Iva integrati con (i) l'annotazione "in negativo" dei mancati incassi/pagamenti dell'anno; (ii) l'annotazione "in positivo", negli anni successivi, dei sopravvenuti incassi/pagamenti; (iii) l'annotazione gli altri componenti positivi e negativi rilevanti nell'esercizio (art. 18 co. 4);
- **2^ alternativa opzionale** → utilizzare i registri Iva senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione Iva, presumendo in tal caso (per finalità di semplificazione) che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento (art. 18 co. 5).

Nel secondo caso l'alternativa è attivabile previa **opzione vincolante per almeno un triennio** (l'opzione esercitata nel 2017 andrà verosimilmente evidenziata nel quadro VO del modello da presentare nel 2018).

QUADRO VO – OPZIONI

Sezione 2 - Opzioni e revoche ad effetti solo reddituali

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 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
IIDD

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 2016 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
IIDD

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 dirette 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 hanno potuto 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" per la determinazione del reddito ai sensi dell'art. 32 del Tuir. 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" per la determinazione del reddito ai sensi dell'art. 32 del Tuir. 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 DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (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 all'attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche **oltre i limiti di cui al primo periodo del co. 423, L. 266/2005** (come modificato dall'art. 1, co. 910, L. 208/2015).

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 2016, 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 2016, 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 2016 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.

REGIME FORFETARIO

Forfetario che rinuncia al regime proprio

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 ☐ Revoca 2 ☐

La **casella 1** del **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 la casella 1 va barrata dai soggetti che dal 2016 hanno deciso di determinare l'Iva e reddito nei modi ordinari in luogo del citato regime forfetario. L'opzione vincola per almeno tre anni.



Si ritiene che la barratura di tale casella non segnali anche l'eventuale opzione, sempre dal 2016, 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 è che dovrà pertanto barrare anche la casella VO15.

Forfetario che revoca la precedente rinuncia

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 ☐ Revoca 2 ☐

La **casella 2** del **rigo VO33** è stata inserita per consentire al soggetto con i requisiti per il regime forfetario di revocare la precedente opzione effettuata nel 2015 per la determinazione del reddito e Iva nei modi ordinari. La possibilità di revocare tale scelta, in deroga al vincolo della durata minima triennale, è riconosciuta in considerazione delle significative novità introdotte dalla legge di Stabilità 2016 al regime forfait (C.M. 12/E/2016 § 6.2 e C.M. 10/E/2016 § 3.1.1).



Rettifica documenti erroneamente emessi con addebito Iva

La possibilità di rimuovere, attraverso note di variazione, il diverso comportamento concludente applicato nei primi mesi del 2016 è stata riconosciuta entro il termine di 60 gg dalla pubblicazione della C.M. 10/E/2016 o entro la prima liquidazione Iva successiva, se la stessa scade dopo il predetto termine. La nota di variazione (da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva per il fornitore in forfait) deve essere registrata dal cessionario/committente, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.



Quadro VO da allegare al modello Redditi

Poiché il soggetto forfetario è esonerato dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva il quadro VO con l'opzione in analisi va allegato al modello Redditi.

REGIME FISCALE DI VANTAGGIO (MINIMI)

Minimo che rinuncia al regime proprio

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 ☒ Revoca ☐ 2 ☐ Revoca ☐ 3 ☐

La **casella 1** del **rigo VO34** accogliere l'opzione dei soggetti con i requisiti del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, co.1 e 2, del D.L. 98/2011 che scelgono di non avvalersi di tale regime agevolato. In particolare la casella 1 va barrata dai soggetti che dal 2016 hanno deciso di determinare l'Iva e reddito nei modi ordinari in luogo del citato regime dei minimi.



Principio di irreversibilità

Si ricorda che l'abbandono del regime fiscale di vantaggio, per qualsiasi motivo, non consente più il suo rientro (Prov. Ae N. 185820 del 22/12/2011 § 3.3).

Minimo che nel 2016 revoca opzione 2014 per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari per accedere al regime forfait e minimo nato nel 2015 che nel 2016 revoca opzione per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari per accedere al regime forfait.

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 ☐ Revoca ☒ 2 ☐ Revoca ☒ 3 ☐

Le **casella 2 e 3** del **rigo VO34** sono state inserite per consentire al soggetto con i requisiti per il regime fiscale di vantaggio (minimo) di revocare la precedente opzione effettuata nel 2014 (casella 2) o, per quelli nati nel 2015 (casella 3), per la determinazione del reddito e Iva nei modi ordinari. La possibilità

di revocare tale scelta nel 2016, in deroga al vincolo della durata minima triennale, è stata riconosciuta in considerazione delle significative novità introdotte dalla legge di Stabilità 2016 al regime forfait (C.M. 10/E/2016 § 3.1.1 § 3.1.2).



Rettifica documenti erroneamente emessi con addebito Iva

La possibilità di rimuovere, attraverso note di variazione, il diverso comportamento concludente applicato nei primi mesi del 2016 è stata riconosciuta entro il termine di 60 gg dalla pubblicazione della C.M. 10/E/2016 o entro la prima liquidazione Iva successiva, se la stessa scade dopo il predetto termine. La nota di variazione (da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva per il fornitore in forfait) deve essere registrata dal cessionario/committente, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.



Quadro VO da allegare al modello Redditi

Poiché il soggetto forfetario è esonerato dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva il quadro VO con l'opzione in analisi va allegato al modello Redditi.

SEZIONI 4 E 5 - ALTRE OPZIONI

APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI NEI MODI ORDINARI ART. 4 D.P.R. 544/1999

Validità imposta intrattenimento	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 2016 la base imponibile dell'imposta 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, fino al 2016, il modello Iva 26 telematico entro il 16 febbraio dell'anno nel quale si dà avvio alla liquidazione di gruppo (Prov. n. 171422 del 6/12/2010). Dal 2017 l'opzione va esercitata, invece, con la presentazione della dichiarazione annuale della controllante dal 2017 (novità introdotte dall'art. 1 cc 27-28 L. 232/2016).



Per maggiori approfondimenti si rinvia a quanto indicato nel capitolo dedicato alla liquidazione Iva di gruppo e al quadro VG.



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:

- vi siano i requisiti sostanziali;
- venga effettuata la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- 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 forfetario

Soggetto che apre la partita Iva. Non transita per il quadro VO, bensì tramite la barratura dell'apposita casella presente nel modello AA9/2012¹ di inizio attività (richiesta partita Iva), la segnalazione della presenza dei requisiti e opzioni per il **regime forfetario** di cui all'art. 1, co.54-89, della L. 190/2014. Tale comunicazione non ha valore di opzione, trattandosi di un regime naturale, ma è richiesta unicamente ai fini anagrafici. L'omessa indicazione non preclude, quindi, l'accesso al regime ma è punibile con la sanzione amministrativa da € 250 a € 2.000 di cui all'art. 11, co.1, lett. a) del D.Lgs. 471/1997 (C.M. 10/E/2016 § 2.4.2).

Regimi fiscali agevolati	Regime forfetario		PROPRIO	OSPITANTE
Attività di commercio elettronico	Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)	2	☐	☐
	INDIRIZZO DEL SITO WEB		☐	☐
	INTERNET SERVICE PROVIDER		☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐
			☐	☐

Soggetto che ha già partita Iva attiva

Il contribuente già titolare di partita Iva che, avendone i requisiti, applica il regime forfetario lo fa automaticamente senza dover esercitare opzioni, trattandosi di un regime naturale (C.M. 6/E/2015 §9.2). Tali soggetti sono, tuttavia, obbligati ad inviare apposita comunicazione telematica all'Inps entro il 28 febbraio di ciascun anno, come disposto al comma 83, qualora interessati a fruire del regime contributivo agevolato (C.M. 10/E/2016 § 2.4.1).

Comunicazione sussistenza condizioni applicazione regime

L'attestazione della sussistenza dei requisiti per l'accesso al regime (co. 54) e dell'assenza della cause ostative (co. 57) va fatta barrando gli appositi campi presenti nel quadro LM della dichiarazione annuale dei redditi (C.M. 10/E/2016 § 2.4.3).

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. 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:

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 AA9/2012 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 D.L. 98/2011”.

QUADRO VO – OPZIONI

Altre opzioni non gestite nel quadro VO

- 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
Dati relativi all'immobile destinato all'esercizio dell'attività	ESTREMI REGISTRAZIONE CONTRATTO DI LOCAZIONE O DI COMODATO (v. istruzioni)			DATA DI REGISTRAZIONE		UFFICIO	NUMERO	SOTTO NUMERO SERIE
	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE							
Dati relativi all'attività esercitata	VOLUME ACQUISTI PRESUNTO		VOLUME CESSIONI PRESUNTO					
	TIPOLOGIA DELLA CLIENTELA		LUOGO DI ESERCIZIO APERTO AL PUBBLICO		INVESTIMENTI INIZIALI		euro 0 – 5.000 euro 5.001 – 50.000 euro 50.001 – 200.000 oltre euro 200.000	

- 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 15/12/2014, 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.

Tanto la manifestazione di volontà per l'inclusione quanto quella per la eventuale esclusione va effettuata **tramite l'abilitazione a Fisconline oppure Entratel** (in quest'ultimo caso anche tramite intermediario). Nel caso di comunicazione tramite intermediario, l'intermediario stesso, attraverso la procedura, dichiara di aver ricevuto mandato dal titolare/rappresentante della partita Iva e si impegna a rilasciare al medesimo la ricevuta dell'avvenuta trasmissione telematica.

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.

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. 633/1972). 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 (**IS35**) del quadro IS della dichiarazione Irap (novità art. 16 D.Lgs. 175/2014).

Sez. VII Opzioni	IS33 Produttori agricoli (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	☐	Revoca	☐
	IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	☐	Revoca	☐
	IS35 Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	☐	Revoca	☐

QUADRO VO – OPZIONI

Altre opzioni non gestite nel quadro VO

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 e 2016). L'esercizio della revoca non preclude la possibilità di modificare il proprio regime contabile (C.M. 60/E/2008).

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. 446/1997 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		
2017-2019		
...	Esempio: l’opzione con efficacia 2017-2019 va manifestata nel modello Irap 2017 relativo al 2016.	Esempio: la revoca con efficacia dal 2017 (successivo al triennio 2014-2016) va manifestata nel modello Irap 2017 relativo al 2016.
(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).		



Comunicazione con modulistica software TCT - Prov. AdE 161213 del 17/12/2015

Gli imprenditori individuali che non possono comunicare l'opzione con la dichiarazione Irap (quadro IS, cit) in quanto non tenuti alla sua presentazione per il periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (ad esempio, primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività), la comunicano, in deroga a quanto sopra, utilizzando l'apposito modello (comunicazione per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap) disponibile, con il relativo software, nel sito dell'Agenzia delle entrate.

Opzioni per regime trasparenza Ires, consolidato e tonnage tax

Non hanno altresì nulla a che fare con la compilazione del quadro VO le seguenti opzioni di natura esclusivamente reddituale:

- 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 di-

chiarazione (**quadro OP**) 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 (**quadro OP**) presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.



Efficacia opzioni – novità art. 7-quater cc.27-30 D.L. 193/2016

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2016, al termine del periodo di vincolo l'opzione (es. triennio per trasparenza) **si intende tacitamente rinnovata** per un ulteriore periodo (es. triennio, esempio cit) **salvo** ipotesi di **revoca espressa** esercitata secondo le medesime modalità e termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione si applica al termine di ciascun periodo di vincolo.



Remissione in bonis

Il comma 29 dell'art. 7-quater del D.L. 193/2016 chiarisce che, per le opzioni da comunicare con dichiarazione dei redditi, ove l'adempimento non sia tempestivamente eseguito, è comunque possibile accedere all'opzione, purché non vi sia stato un inizio di attività di accertamento o di contestazione di sanzioni da parte dell'Amministrazione nel rispetto delle condizioni per la remissione in bonis di cui all'articolo 2 del D.L. 16/2012 (presenza dei requisiti richiesti dalla normativa di riferimento; comunicazione effettuata entro il termine della prima dichiarazione utile; pagamento delle sanzioni nella misura minima di € 250).



Comunicazione con modulistica software TCT - Provv. AdE 161213 del 17/12/2015 e R.M. 80/E/2015

Per le variazioni, diverse da quella per l'opzione, la comunicazione va effettuata utilizzando l'apposito modello (comunicazione per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap) disponibile, con il relativo software, nel sito dell'Agenzia delle entrate. Più nel dettaglio, trattasi di:

- variazioni del gruppo di imprese che hanno aderito al regime della Tonnage tax (entro 3 mesi dall'evento);

- interruzione della tassazione di gruppo (entro 30 gg);
- perdita di efficacia dell'opzione per la trasparenza fiscale (entro 30 gg).

In deroga alla regola di comunicazione con la dichiarazione redditi, tale modello va utilizzato anche ai fini dell'opzione da parte delle società che non possono comunicarla con il modello Unico, poiché nel primo anno di attività, ovvero devono ricorrere a diverso modello Unico (ad. esempio, Società di persone, SP, anziché Società di capitali, SC) in ragione della forma societaria in essere nell'annualità precedente (entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale).

Opzioni per imposta sul reddito d'impresa (I.R.I.)

Con il nuovo articolo 55-bis del Tuir è introdotta, per imprese individuali e società di persone in regime di contabilità ordinaria, la possibilità di optare per l'imposizione proporzionale e separata del reddito d'impresa (a prescindere dal prelievo), con aliquota allineata a quella dell'Ires (24%), prevedendo la deducibilità dalla base imponibile delle somme prelevate dall'imprenditore e dai soci di società di persone e la concorrenza di tali somme alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'Irpef dell'imprenditore e dei soci (al momento del prelievo). L'opzione per il regime è consentita anche alle Srl a ristretta base societaria in luogo del regime della trasparenza (art. 116, co-2-bis, Tuir).

La novità è in vigore dal 01/01/2017. L'opzione "ha durata pari a **cinque periodi d'imposta**, è rinnovabile e deve essere esercitata **nella dichiarazione dei redditi**, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione" (art. 55-bis co.4 Tuir) e quindi in "Redditi 2008" per decorrenza dal 2017.

Opzioni per la trasmissione telematica di fatture e corrispettivi

Trasmissione fatture. Con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini Iva effettuate dal 1° gennaio 2017, i soggetti passivi possono optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni (art. 1, co. 3, D.Lgs. 127/2015). I dati da trasmettere (fattura per fattura) sono individuali dalle specifiche allegate al Provvedimento n. 182070/E/2016.

Trasmissione corrispettivi. A decorrere dal 1° gennaio 2017, i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'art. 22 del D.P.R. 633/1972, possono optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del predetto decreto (art. 2, co. 1, D.Lgs. 127/2015). I dati da trasmettere attraverso i c.d. "Registratori telematici" sono quelli individuati dalle specifiche tecniche allegate al Provvedimento n. 128017/E/2016.



Dal 1° aprile 2017 è invece obbligatoria la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi relativi a cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuati tramite distributori automatici c.d. "vending machine" (art. 2, co. 2, D.Lgs. 127/2015; Provvedimento n. 102807/E/2016 e successive modifiche).

Le citate opzioni hanno **validità quinquennale** e se non revocate si estendono di quinquennio in quinquennio. **L'opzione si manifesta telematicamente accedendo alla piattaforma "Fatture e corrispettivi", dal sito internet delle Entrate**, utilizzando le proprie credenziali Fisconline o Entratel, la propria Carta Nazionale dei Servizi oppure attraverso Spid (Sistema Pubblico di Identità Digitale). L'opzione va esercitata entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'inizio del quinquennio tuttavia per il quinquennio 2017-2021 può essere esercitata entro il 31/03/2017. La revoca va effettuata entro il 31/12 dell'ultimo anno del quinquennio (con le medesime modalità on line). Per i soggetti che iniziato l'attività in corso d'anno e che intendono esercitare l'opzione sin dal primo giorno di attività, l'opzione ha effetto dall'anno solare in cui è esercitata (Prov. Ae n. Provvedimenti AdE 28.10.2016 e 1.12.2016).

Gli incentivi per l'opzione. Per i soggetti che si avvalgono dell'opzione per la trasmissione delle fatture e, sussistendone i presupposti, anche di quella per i corrispettivi, sono riconosciuti dei "premi" quali l'esecuzione dei rimborsi Iva in via prioritaria, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei requisiti prescritti dall'art. 30, co. 2, del D.P.R. 633/1972 e (a condizione che sia garantita la tracciabilità dei pagamenti) la riduzione di due anni del termine di decadenza degli accertamenti, sia ai fini Iva che ai fini delle imposte dirette.

QUADRO VG

ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE

La legge di bilancio 2017 (co. 27, L. 232/2016) ha modificato l'art. 73 del D.P.R. 633/1972 disponendo fra le altre che, **con effetto dal 2017**, l'opzione per l'accesso alla liquidazione Iva di gruppo avvenga con *“la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende esercitare l'opzione”*. Da tale annualità, quindi, come conferma la modulistica della dichiarazione Iva 2017, l'opzione va esercitata nel **nuovo quadro VG** in concomitanza con la presentazione della dichiarazione Iva (28 febbraio 2017 per il 2017) e **non più con il modello Iva 26** entro la scadenza della prima liquidazione (il 16 febbraio).



La disciplina dell'Iva di gruppo è prevista dall'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972 ed è regolamentata dal D.M. 13/12/1979 e dal Provvedimento AdE n. 171422 del 6/12/2010, salvo modifiche che potrebbero essere apportate ai citati provvedimenti attuativi per via delle previsioni contenute nell'art. 1 co. 28 della L. 232/2016 (legge di bilancio 2017). Altra modifica introdotta dalla Legge 232 e già operativa dalla liquidazione di gruppo 2017 riguarda il periodo di possesso della % di controllo (superiore al 50%) che deve sussistere dal 1 luglio dell'anno precedente e non più, necessariamente, fin dal 1 gennaio dell'anno precedente.

➡ Per maggiori dettagli sul funzionamento più in generale dell'Iva di gruppo si rinvia all'apposito capitolo.

Quadro VG

QUADRO VG

ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE

Mod. N.

11

**Sez. 1 - Società
partecipanti
alla compensazione IVA**

ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE			
SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO			
Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Data decorrenza 1 giorno mese anno	Percentuale di Possesso 4
SOCIETÀ CONTROLLATA			
Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Data decorrenza 1 giorno mese anno	Natura giuridica 4
SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO			
Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6		Percentuale di Possesso 7
Firma del rappresentante legale 8			
1 giorno mese anno			
2	3	4	
5	6	7	
8			
1 giorno mese anno			
2	3	4	
5	6	7	
8			
1 giorno mese anno			
2	3	4	
5	6	7	
8			
1 giorno mese anno			
Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Data decorrenza 1 giorno mese anno	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			
1 giorno mese anno			
2	3	4	
5	6	7	
8	9		
1 giorno mese anno			
2	3	4	
5	6	7	
8	9		

Validità dell'opzione

Anche se dal 2017 sono cambiate le modalità per manifestare l'opzione, come in passato, l'opzione **ha validità solo per l'anno cui è esercitata** (va quindi presentata ogni anno se si intende continuare ad avvalersi della liquidazione di gruppo).



Art. 4 D.P.R. 442/1997; Cassazione n.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 relativo modello (modello Iva 26 fino al 2016; quadro VG dichiarazione annuale dal 2017).



Remissione in bonis

Va segnalato che l'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: 30/09/2016 per la mancata presentazione del modello 26 entro il 16/2/2016 per l'Iva di gruppo 2016; salvo diverse precisazioni e/o modifiche per la mancata compilazione del quadro VG con la dichiarazione Iva 2017 in scadenza il 28/2/2017 dovrebbe essere possibile la remissione in bonis entro la scadenza della dichiarazione del prossimo anno ossia il 30 aprile 2018);
- c) venga contestualmente versata la sanzione di **250 euro** (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/2012.

Nel **nuovo quadro VG** che deve presentare la controllante, e che rispecchia sostanzialmente il precedente modello Iva 26, vanno indicati:

- nella **sezione 1** (che corrisponde al quadro A del modello Iva 26) i dati relativi alle società partecipanti alla liquidazione di gruppo;
- nella **sezione 2** (che corrisponde al quadro B del modello Iva 26) 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).



Va notato che il quadro VG sostituisce indubbiamente il modello 26 (di cui al Prov. AdE 6/12/2010) per l'esercizio dell'opzione ma non contempla altresì la possibilità di gestire le variazioni per le quali, salvo diverse indicazioni e/o modifiche al D.M. 13/13/1979, si ritiene sopravvivi il modello 26.

Si sintetizzano nella tavola che segue le principali differenze fra il nuovo quadro VG, il modello 26 telematico in vigore dal 2011 e quello cartaceo in vigore fino al 2010.

Tavola sonottica

Modello	Vecchio modello 26 e 26-bis di cui al D.M. 8/1/1990 (in vigore fino al 2010)	Nuovo modello 26 approvato con Provv. AdE 6/12/2010 (in vigore dal 2011)	Quadro VG introdotto nel modello Iva 2017
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)	Solo per le opzioni di adesione
Modalità di presentazione	Cartacea all'Ufficio della controllante e in copia in quello delle controllate (se diverso)	Esclusivamente telematica da parte della controllante	Direttamente con la dichiarazione Iva dell'anno precedente 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	Idem
Scadenze per l'adesione	16 febbraio di ogni anno (per l'anno in corso)	Invariato	Scadenza dichiarazione Iva (28/02/2017 per il 2017)
Scadenza per le variazioni	Entro 30 giorni	Invariato	Non gestibile
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, da parte del legale rappresentante della controllante • Sezione 1, firma di convalida da parte del legale rappresentante delle singole controllate che aderiscono • Sezione 2, da parte dei legali rappresentanti dei soggetti che precedono la controllante e che rinunciano alla disciplina dell'Iva di gruppo

COMPILAZIONE QUADRO VG

Sezione 1 – Elenco società partecipanti alla liquidazione di gruppo

I dati della controllante che governa la liquidazione Iva di gruppo e che inserisce nella propria dichiarazione il quadro in analisi, sono quelli desumibili dal frontespizio della dichiarazione.

Nel **rigo VG1** vanno indicati i dati dell'eventuale soggetto che controlla la "controllante" che governa l'Iva di gruppo che ha rinunciato ad avvalersi della liquidazione di gruppo.

Nei **righi da VG2 a VG4**, campo 2, 3 e 4, vanno indicati i dati delle società considerate "controllate" ai fini della disciplina in esame. Il campo 8 dei citati righi va firmata dal legale rappresentante delle controllate per convalida dei dati e presa d'atto di partecipazione alla liquidazione di gruppo. Nei campi 4, 6 e 7 vanno indicati i dati del soggetto che detiene la maggioranza delle azioni o quote.

QUADRO VG		ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE		1 giorno mese anno	
Sez. 1 - Società partecipanti alla compensazione IVA	VG1	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO			
	Partita IVA	Denominazione o Ragione sociale	Data decorrenza	Percentuale di Possesso	
	2	3		4	
		SOCIETÀ CONTROLLATA		1 giorno mese anno	
	Partita IVA	Denominazione o Ragione sociale	Data decorrenza	Natura giuridica	
	2	3		4	
	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO				
	VG2	Partita IVA	Denominazione o Ragione sociale	Percentuale di Possesso	
		5	6	7	
	Firma del rappresentante legale				
		8			
				1 giorno mese anno	
	VG3	2	3	4	
		5	6	7	
		8			
				1 giorno mese anno	
	VG4	2	3	4	
		5	6	7	
		8			

VG1

Dati dell'eventuale controllante "rinunciataria" della controllante che governa l'Iva di gruppo (quest'ultima risulta dal frontespizio della DAI)

VG2, VG3, VG4 caselle 1, 2, 3, 4 e 8

Dati della controllata che partecipa alla liquidazione di gruppo

VG2, VG3, VG4 caselle 5, 6, 7

Dati del soggetto che detiene la maggioranza di azioni o quote della società controllata che partecipa alla liquidazione di gruppo

Sezione 2 – Elenco società partecipanti alla catena di controllo ma non alla compensazione

Nei **rigli da VG5 a VG7** deve essere riportato l'elenco delle società "apicali" e "intermedie", partecipanti alla catena di controllo, ma che hanno rinunciato alla liquidazione di gruppo. I dati dell'anello "finale" rinunciatario non devono essere indicati.

La casella 8 deve essere barrata e in tal caso apposta la firma del relativo legale rappresentante in casella 9, da parte delle rinunciatarie che precedono nella catena la controllante che governa la liquidazione di gruppo.

Sez. 2 - Società partecipanti alla catena di controllo ma non alla compensazione IVA		Data decorrenza		1 giorno mese anno	
Partita IVA	2	Denominazione o Ragione sociale	3	Natura giuridica	4
SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO					
VG5 Partita IVA	5	Denominazione o Ragione sociale	6	Percentuale di Possesso	7
Rinuncia	8	Firma del rappresentante legale	9		
1 giorno mese anno					
VG6	2	3	4	5	6
	7	8	9	10	11
1 giorno mese anno					
VG7	2	3	4	5	6
	7	8	9	10	11

VG5 VG6 VG7 campi 2, 3 e 4

Dati della società partecipante alla casella di controllo ma non alla compensazione Iva di gruppo

VG5 VG6 VG7 campi 1, 5, 6 e 7

Dati dell'eventuale soggetto che detiene il controllo



ESEMPIO

Nel controllo a catena del tipo A-B-C-[D]-E-[F]-[G]-H, sia C la società capogruppo-dichiarante e D, F, G le società scelte per le liquidazioni di gruppo.

Nella sezione I vanno indicati nel rigo VG1 i dati della società B e, in ordine progressivo, i dati delle società D, F e G.

Nella sezione II vanno riportati i dati relativi alle società A e B (rinunciatarie) ed E (anello intermedio). I dati relativi ad H (anello finale) non devono essere riportati.

Utilizzo di più moduli a causa presenza più quadro VG

L'utilizzo di più quadro VG per completare l'elenco non modifica il numero di moduli della dichiarazione da indicare nel frontespizio.

QUADRO VG
ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE
SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE

CODICE FISCALE

Mod. N.

Indicare il numero di moduli
Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL

FRONTESPIZIO
Irrilevante il numero di VG compilati

COMPILAZIONE MODELLO IVA 26 (dal 2017 solo per le variazioni)

Si ritiene che il quadro VG non sia utilizzabile per la comunicazione, entro 30 gg, delle variazioni dei dati relativi alle società controllate intervenuta nel corso dell'anno (art. 3, co.4, del D.M. 13/12/1979) per le quali (salvo modifiche e/o diverse precisazioni) si ritiene rimanga pertanto valido l'utilizzo del modello Iva 26 telematico. Riproponiamo, quindi, anche le consuete istruzioni relative alla compilazione del modello 26.

Frontespizio modello Iva 26

Presentato dalla controllante che governa la liquidazione Iva di gruppo

Firmato dal legale rappresentante della controllante



CODICE FISCALE

DICHIARAZIONE DI ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE E COMUNICAZIONE DELLE VARIAZIONI

MODELLO IVA 26

DATI RELATIVI ALL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE	TIPO DICHIARAZIONE		Anno	
	Adesione ☐	Variazione ☐		
	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
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale del sottoscrittore		Codice carica	Codice fiscale società dichiarante
	Cognome		Nome	
			Sesso (barrare la relativa casella)	
	Data di nascita		Comune (o Stato estero) di nascita	
	giorno mese anno		Provincia (sigla)	
	Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea	
	Indirizzo estero		Località di residenza	
			Telefono o cellulare	
			prefisso numero	
SOTTOSCRIZIONE	N. moduli quadro A		N. moduli quadro B	
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario		N. iscrizione all'albo dei C.A.F.	
	Impegno a presentare per via telematica la dichiarazione		☐	
Riservato all'intermediario	Data dell'impegno		FIRMA DELL'INTERMEDIARIO	
	giorno mese anno			

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		ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE		SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO		Data decorrenza 1 giorno mese anno	
A1	Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3		Percentuale di Possesso 4			
	Fusione 5	Situazione 6					
A2	SOCIETÀ CONTROLLATA		Data decorrenza 1 giorno mese anno				
	Partita IVA 2	Denominazione 3		Natura giuridica 4			
A3	SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO		Data decorrenza 1 giorno mese anno				
	Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6		Percentuale di Possesso 7			
A4	Codice 8	Firma del rappresentante legale 9					
	Partita IVA 2	Denominazione 3		Natura giuridica 4			
A5	SOCIETÀ' CHE DETIENE IL CONTROLLO		Data decorrenza 1 giorno mese anno				
	Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6		Percentuale di Possesso 7			
A5	Codice 8	Firma del rappresentante legale 9					
	Partita IVA 2	Denominazione 3		Natura giuridica 4			

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

B1		B2	
SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO	
Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3
Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6	Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6
Rinuncia 8	Firma del rappresentante legale 9	Rinuncia 8	Firma del rappresentante legale 9
	Codice 10		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 **modello 26 telematico** va 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.



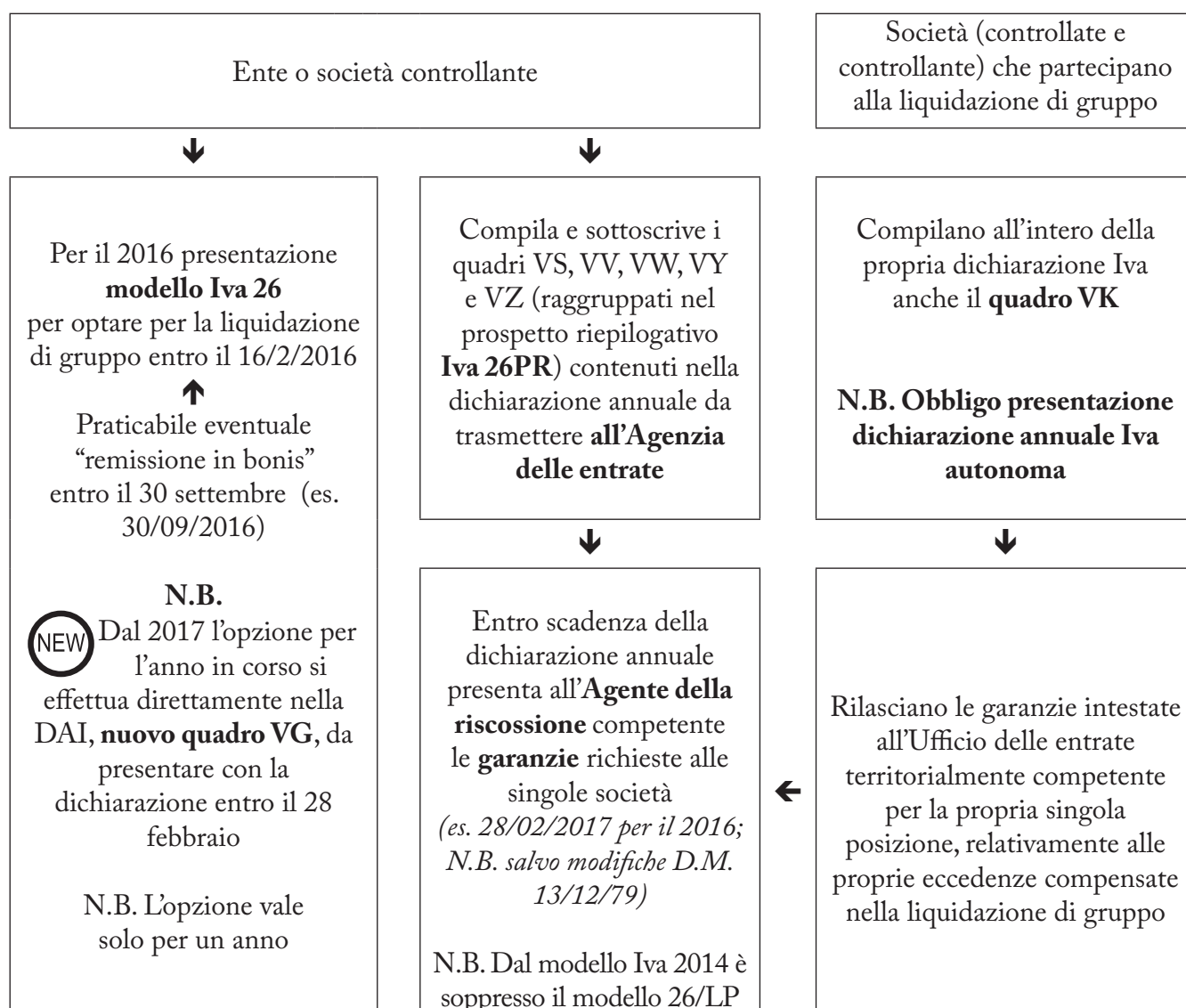
Come precisano le istruzioni, non sono oggetto di comunicazione le variazioni in aumento o in diminuzione nella “percentuale di possesso”, sempreché permanga al di sopra del 50%.

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 straordinarie; • “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 straordinarie 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).

LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO 2016

IVA DI GRUPPO 2016



LE NOVITÀ PIÙ RECENTI

Variazione modalità esercizio opzione Iva di gruppo

La legge di bilancio 2017 (co.27 L. 232/2016) ha modificato l'art. 73 del D.P.R. 633/1972 disponendo fra le altre che, con effetto dal 2017, l'opzione per l'accesso alla liquidazione Iva di gruppo avvenga con “la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende

esercitare l'opzione". Da tale annualità, quindi, come conferma la modulistica della dichiarazione Iva 2017, l'opzione va esercitata nel **nuovo quadro VG** in concomitanza con la presentazione della dichiarazione Iva (28 febbraio 2017 per il 2017) e non più con il modello Iva 26 entro la scadenza della prima liquidazione (il 16 febbraio).

Rimborso prioritario Iva split payment (VS1 casella 12)

Le società a credito Ivs che hanno il presupposto dell'aliquota media (art. 30, co. 2/a, D.P.R. 633/1972) e hanno effettuato operazioni soggette allo split payment (scissione dei pagamenti) verso gli enti pubblici dell'art. 17-ter, hanno 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.

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. Dal modello Iva 2017, nell'ultimo riguardo del prospetto (quadro compilati), è stato eliminato il campo dove andava apposta anche la firma da parte dell'ente o società controllante. La firma della controllante rimane, invece, nella sezione 3 del quadro VK per l'ipotesi della cessazione del controllo in corso d'anno.

Garanzia per compensazioni Iva di gruppo

L'art.13 del D.Lgs. 175/2014 ha modificato l'art. 38-bis innovando significativamente la disciplina dei rimborsi Iva. Tali novità, oggetto di analisi nella C.M. 32/E/2013, impattano anche sulla disciplina dell'Iva di gruppo, in forza del rinvio contenuto nell'art. 6, co.3, del D.M. 13/12/1979, come conferma la C.M. 35/E/2015 § 10, e pertanto tutti gli adempimenti previsti dal citato articolo 38-bis si applicano anche alle compensazioni nell'ambito dell'Iva di gruppo.

Presentazione garanzie

Va evidenziato che la citata semplificazione (eliminazione del modello 26LP e dell'obbligo di presentare il prospetto 26PR all'Agente della riscossione) non coinvolge, invece, l'obbligo della controllante di presentare sempre all'Agente della riscossione territorialmente competente (come confermano le istruzioni del modello 26PR):

- a) le garanzie prestate dalle singole società partecipanti per i rispettivi crediti compensati (garanzie intestate all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in relazione a ciascuna società controllata, ancorché presentata dalla controllante);
- b) la garanzia rilasciata dalla controllante stessa per l'eventuale eccedenza di credito di gruppo compensata. Il termine per la presentazione delle suddette rimane ancorato a quello di presentazione della dichiarazione Iva poiché, diversamente, le eccedenze di credito compensate dovrebbero essere riversate proprio entro tale data (art. 6, co. 3, D.M. 13/12/1979), salva ipotesi di ritardata presentazione.

Sanzioni per ritardata presentazione garanzie

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 con un **ritardo non superiore a novanta giorni** dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa formale da 1.000 euro a 4.000 euro (nuovo comma 7-bis art. 11 D.Lgs. 471/1997 introdotto dal D.Lgs. 154/2015; C.M. 33/E/2016 § 10).

Quando il **ritardo supera, invece, i 90 gg** dalla scadenza della dichiarazione trova applicazione la sanzione proporzionale del 30% calcolata sugli importi oggetto di compensazione dell'Iva di gruppo (al netto dell'eventuale franchigia del 10% dei versamenti su conto fiscale) fermo restando il recupero degli interessi dalla data della scadenza della dichiarazione a quella di presentazione della garanzia (comma 6 art. 13 D.Lgs. 471/1997 come modificato dal D.Lgs. 154/2015; C.M. 33/E/2016 § 6).

Nel caso di **mancata presentazione** l'atto di recupero avrà ad oggetto l'imposta indebitamente compensata (al netto dell'eventuale franchigia) con l'applicazione dei relativi interessi e della sanzione del 30% (C.M. 33/E/2016 § 6).

LA DISCIPLINA DELL'IVA DI GRUPPO

La disciplina dell'Iva di gruppo è prevista dall'**art. 73, ultimo comma**, del **D.P.R. 633/1972** ed è regolamentata dal **D.M. 13/12/1979** e dal **Provvedimento AdE 171422 del 6/12/2010**.



L'art. 1 co. 28 della L. 232/2016 (legge di bilancio 2017) prevede che Il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, adegui le vigenti disposizioni ministeriali alle modificazioni introdotte dal comma 27, lettera b) che ha sostituito l'ultimo comma dell'art. 73 che così dispone *"Il Ministro dell'economia e delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che i versamenti periodici, compreso quello di cui all'articolo 6, comma 2, della L. 405/1990, e i versamenti dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale siano eseguiti per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società commerciale controllante e dagli enti o società commerciali controllati, al netto delle eccedenze detraibili; l'ente o società commerciale controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione per la predetta procedura di versamento con la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende esercitare l'opzione. Agli effetti dei versamenti di cui al precedente periodo non si tiene conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma. Alle eccedenze detraibili degli enti e delle società per i quali trova applicazione la disposizione di cui al precedente periodo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 30. Restano fermi gli altri obblighi e le responsabilità delle società controllate. Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dall'altra, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione"*.

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 **dal 1° luglio dell'anno precedente** (novità introdotta dalla L. 232/2016 e non più dall'inizio dell'anno solare precedente); ad esempio, per l'accesso nel 2016 era necessario il possesso dal 01/01/2015; per accedere nel 2017, è necessario il possesso dal 01/07/2016);
- le azioni o quote possono anche essere possedute da un'altra società nel rispetto di entrambe le condizioni di 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

La modalità di accesso all'Iva di gruppo è cambiata dal 2017 per via delle novità introdotte dalla L. 232/2016 (legge di bilancio 2017).

Fino al 2016 l' per accedere alla liquidazione Iva di gruppo la società controllante, entro il termine di liquidazione Iva relativa al mese di gennaio (**16/02**), doveva presentare il modello telematico Iva 26.

Dal **2017**, invece, l'accesso per la liquidazione di gruppo dell'anno in corso avviene, invece, compilando il nuovo quadro VG della dichiarazione Iva presentata nell'anno (VG in Iva 2017 relativa al 2016 per accedere all'Iva di gruppo nel 2017).

➡ Si rinvia per approfondimenti al capitolo dedicato al quadro VG.

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 **dichiarazione Iva autonoma** (è abrogata dal 2017 la comunicazione annuale dati Iva);
- le singole società compilano 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, 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 riaccreditato 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 2015 partecipava ad una procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo;
- “2” società che già al 31 dicembre 2015 aderiva ad una procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo e che nel corso dell’anno 2016 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 2015 non partecipava ad una procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo;
- “4” società che al 31 dicembre 2015 non partecipava alla procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo e che nel corso dell’anno 2016 ha effettuato, in qualità di avente causa, operazioni straordinarie con soggetti esterni al gruppo;
- “5” società che al 31 dicembre 2015 aderiva ad una procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo in qualità di **controllante** e che nel corso del 2016 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 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 2016, 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 righi **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 2016 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		,00
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	
VL30 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
VL31 Versamenti integrativi d'imposta		,00
IVA A DEBITO		
VL32 [(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31)] ovvero	,00	
VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + 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

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 Importo	Eccedenza di credito	
VS1	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	,00	8	9	10	,00	11	12
VS2	1		2	3	4	5	6	
						,00	,00	,00
	7	,00	8	9	10	,00	11	12
						,00	,00	,00

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

Sezione 3 - cessazione del controllo in corso d'anno (dati relativi al periodo di controllo)

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.

COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - Il prospetto

Iva 26PR compilato dalla controllante

I quadri VS, VV, VW, VY e VZ contenuti nel prospetto Iva 26PR, che costituisce parte integrante della dichiarazione annuale, vanno compilati **solamente dall'ente o società controllante** che "governa" la liquidazione di gruppo.

Quadro VS - Distinta delle società partecipanti alla liquidazione

Il **quadro VS** rappresenta la distinta delle partite Iva delle società del gruppo (compresa la controllante stessa) che partecipano alla liquidazione di gruppo (casella 1). Vengono altresì richiesti, per ogni singola società, una serie di informazioni da collocare da casella 2 a 12 della **sezione 1**.

QUADRO VS		Partita IVA	Codice	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE Importo	Eccedenza di credito
Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo	VS1	1	2	3	4	5	6
		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
	VS2	1	2	3	4	5	6
		7	8	9	10	11	12

Nel caso di rimborso dell'eccedenza, nella casella 10 va indicata la quota di rimborso (da comprendere nel rigo VY4) imputabile alle singole società. La causale che dà titolo all'accesso del rimborso (corrispondono praticamente a quelle del rigo VX4 campo 3) va indicata nella casella 9. Nel caso in cui vi sia titolo per chiedere il rimborso prioritario va indicato il relativo codice in casella 11 (i codici corrispondono a quelli del rigo VX4 campo 4). Se il rimborso prioritario spetta per la presenza di operazioni in split payment (il relativo codice da indicare in casella 11 è il 6) indicare nel campo 12 l'importo dell'Iva non riscossa per il meccanismo dello split che, limitatamente a tale importo, verrà erogata in via prioritaria.

Nella **sezione 2** del quadro trovano collocazioni alcune informazioni di riepilogo, fra le quali a casella 1 del rigo VS20 il totale del rimborso richiesto (da riportare nel rigo VY4).

Sez. 2 - Dati riepilogativi	VS20 Totale del rimborso e numero dei soggetti per i quali è richiesto	1	2
VS21 Numero di soggetti partecipanti alla liquidazione di gruppo	1		di cui con agevolazioni per eventi eccezionali 2
VS22 Numero di soggetti del gruppo tenuti alla presentazione delle garanzie	1		di cui esonerati dalla garanzia 2

Nella **sezione 3** vanno indicate le eccedenze di credito residue delle società del gruppo che, non avendo trovato compensazione nell'anno precedente (2015) ai sensi dell'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979 e, non essendo state quindi garantite, sono state computate in detrazione nell'anno 2016 dalla controllante ed hanno trovato compensazione con corrispondenti eccedenze di debito di altre società del gruppo nel corso dello stesso anno.

Sez. 3 - Garanzie della controllante	VS30 Eccedenza di credito di gruppo dell'anno precedente compensata (art. 6, D.M. 13-12-79)	
		,00

**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 2015) si presumono compensate con precedenza rispetto agli altri crediti trasferiti dalle società nel corso del nuovo anno (cioè quelle del 2016).

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		CREDITI	DEBITI
		1	2	3			Ravvedimento
VV1		,00	,00		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 LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE DI GRUPPO Sez. 1 - Calcolo dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta Sez. 2 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito		DEBITI		CREDITI	
VW1	IVA a debito		,00		
VW2	IVA detraibile				,00
VW3	IMPOSTA DOVUTA (VW1 - VW2) ovvero		,00		
VW4	IMPOSTA A CREDITO (VW2 - VW1)				,00
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 2016 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 2015 compensato nel mod. F24		,00		
VW26	Credito non richiesto a rimborso risultante dal Prospetto IVA 26 PR per il 2015				,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
VW30	Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98				,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		DEBITI		CREDITI	
VY1	IVA da versare				,00
VY2	IVA a credito da ripartire tra i righe VY4, VY5 e VY6				,00
VY3	Eccedenza di versamento da ripartire tra i righe 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		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 (2014 e 2015), una eccedenza di credito di gruppo computandola in detrazione nell'anno successivo, ed abbia rilevato, anche per l'anno d'imposta 2016 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 righe VZ1 e VZ2).

QUADRO VZ ECCEDENZE DETRAIBILI DI GRUPPO (ANNI PRECEDENTI)	VZ1	Eccedenza detraibile del 2014 computata in detrazione nell'anno successivo	,00
	VZ2	Eccedenza detraibile del 2015 computata in detrazione nell'anno successivo	,00

Quadri compilati del prospetto 26PR

In calce al prospetto, infine, andranno barrate le casella corrispondenti ai quadri compilati. Dal modello Iva 2017 è stato eliminato in quadro che in passato chiedeva la firma da parte dell'ente o società controllante.

QUADRI COMPILATI	VS	VV	VW	VY	VZ
	☐	☐	☐	☐	☐

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 2016.
- apposita distinta fideiussione per l'importo indicato nel rigo **VS30** del prospetto Iva 26PR/2017 da parte della **società controllante**. Trattasi del credito residuo delle società del gruppo che non avendo trovato compensazione nell'anno precedente (2015) non è stato pertanto garantito lo scorso anno e che è stato computato in detrazione nel 2016 dalla controllante e ha trovato compensazione con eccedenze di debito di altre società del gruppo nel corso del 2016.



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

Il decreto prevede 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” (30/2009) (per Iva 2017, salvo modifiche al decreto, entro il 28/02/2017).



Mancata presentazione della garanzia

In assenza della presentazione della garanzia (nemmeno tardiva, vedi sotto) la compensazione di gruppo non si perfeziona con la conseguenza che l’imposta risulta indebitamente compensata e oggetto di atto di recupero. A tal riguardo la C.M. 33/E/2016 (§ 6) ha precisato che il recupero avrà oggetto l’imposta indebitamente compensata al netto dell’eventuale franchigia del 10% dei versamenti su conto fiscale (fino alla franchigia, infatti, la compensazione si considera perfezionata anche senza garanzia) con l’applicazione dei relativi interessi a decorrere dalla scadenza della dichiarazione Iva e della sanzione del 30% prevista dall’art. 13 de D.Lgs 471/1997.



Presentazione garanzie entro 90 gg

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 1.000 euro a 4.000 euro”*. Si tratta, come precisato nella C.M. 33/E/2016, § 6, di sanzione formale per la tardività nei 90 gg.



Presentazione garanzie oltre 90 gg

Il **nuovo comma 6** dell'art. 13 del medesimo D.Lgs. 471/1997 prevede, invece, la sanzione proporzionale del 30% nel caso di **presentazione oltre il termine di 90** giorni dalla scadenza. Al riguardo nella **C.M. 33/E/2016, § 6**, è stato precisato che la presentazione della garanzia rappresenta elemento costitutivo di perfezionamento delle compensazioni infragruppo e che in caso di tardiva presentazione le compensazioni producono comunque i propri effetti, ma solo alla data in cui l'obbligo (che ha natura costitutiva) viene adempiuto. Pertanto, in caso di tardività superiore a 90 gg: (i) si applica la sanzione per omesso versamento commisurata all'eccedenza del credito indebitamente compensata per effetto della tardiva prestazione della garanzia e fino alla prestazione della stessa; (ii) resta fermo il recupero degli interessi (relativi all'imposta oggetto di compensazione) calcolati a decorre dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale e fino alla data di presentazione della garanzia.



Franchigia del 10% dei versamenti su conto fiscale

Nella C.M. 35/E/2015, § 10, è stato precisato che anche ai fini della garanzia da presentare dalle partecipanti (o eventualmente dell'assunzione diretta da parte del capogruppo) per le eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione di gruppo, si applica la franchigia prevista dall'art. 21 D.M. 567/1993 nei limiti previsti per i rimborsi in procedura semplificata (comprensivo anche degli eventuali crediti compensati in conto fiscale). In altri termini, anche nella liquidazione dell'Iva di gruppo, la garanzia non è dovuta fino all'importo corrispondente al 10% dei versamenti eseguiti su conto fiscale nei due anni precedenti la data di richiesta fino all'importo massimo annuale di 700.000 euro. In tale contesto è stato precisato che il conto fiscale cui fa riferimento il citato art. 21 è quello della società titolare del credito compensato nella liquidazione di gruppo.

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 con-

trollate 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/controllante, 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. 633/1972 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/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 2015 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 56/E/2011 (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. 633/1972, 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

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

Importo rimborso

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 ☐ Interpello 9 ☐

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 10 ☐

VX5 Importo da riportare in detrazione o in compensazione ,00

VX6 Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale 1 ☐ Codice fiscale consolidante 2 ☐ ,00

Indicare causale
10 in casella 3

Le istruzioni abbinate al codice 10 precisano che l'importo (minore eccedenza detraibile del triennio) è quello indicato nel rigo VL10 della dichiarazione Iva/2017 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 2015 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2014 nonché i soggetti che nell'anno 2014 partecipavano ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo in qualità di controllanti e che nel 2015, 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 2014.

A tal fine, occorre tenere presente:

- **per l'anno 2014**, 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/2016 relativa all'anno 2015. 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/2015 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2016 relativa all'anno 2015;
- **per l'anno 2015**, l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2016 relativa all'anno 2015 e l'importo, se indicato, nel rigo VL9 della dichiarazione di quest'anno;
- **per l'anno 2016**, l'importo indicato al rigo VL10, VL11 campo 2 e VL40 della dichiarazione Iva/2017 relativa all'anno 2016 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 2015 devono tenere presente:
 - per l'**anno 2014** l'importo indicato al rigo VL10 della dichiarazione Iva/2015 relativa all'anno 2014;
 - per l'**anno 2015** l'importo indicato al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2016 relativa all'anno 2015;
 - per l'**anno 2016** l'importo indicati ai righe VL10, VL11 campo 2, e VL40 della dichiarazione Iva/2017 relativa all'anno 2016, 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.

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	
VS1						
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						
1	2	3	4	5	6	
				,00	,00	
7	8	9	10	11	12	
,00			,00		,00	

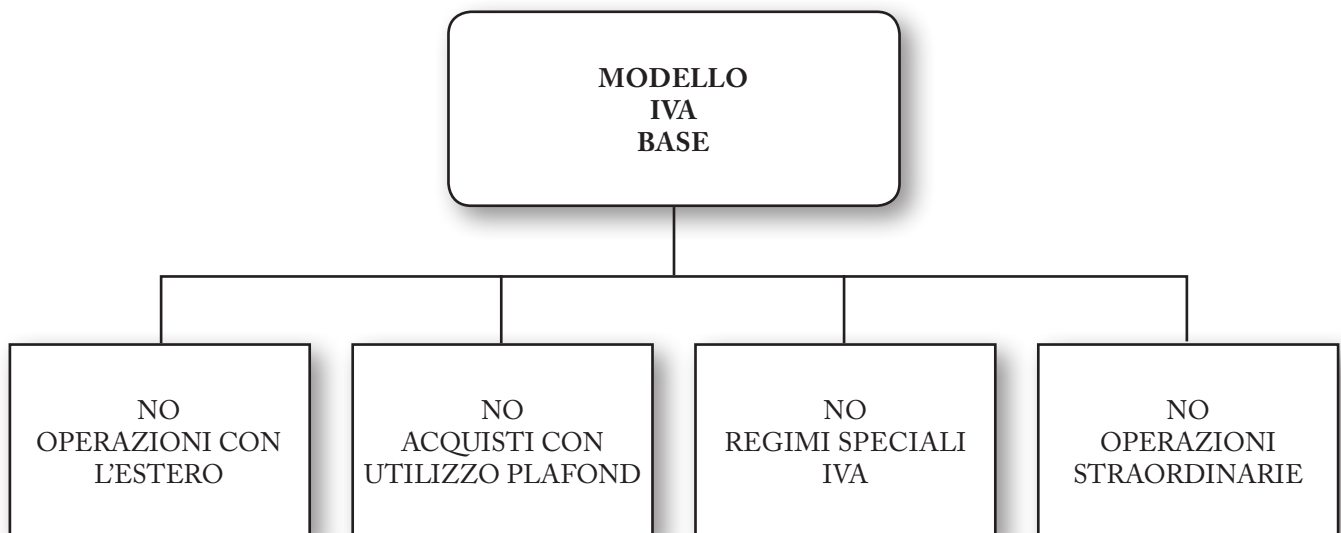
MODELLO IVA BASE

Con il **Provvedimento 16.1.2017**, unitamente all'ordinario modello di dichiarazione Iva 2017, è stato approvato anche il **modello Iva base**, quale **versione semplificata della dichiarazione annuale**.

Di conseguenza i termini di presentazione, nonché le relative modalità, sono le stesse previste per la presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva 2017, al cui commento si rimanda.

La presentazione del **modello Iva base** è una **facoltà** concessa ai contribuenti, persone fisiche o soggetti diversi, che nel 2016:

- 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 2017 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'identificazione 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.



Dai soggetti che hanno presentato nel corso del 2016 dichiarazioni integrative a favore ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. 322/1998 e che, ai sensi dell'art 8, comma 6-quater, sono tenuti ad indicare il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalle dichiarazioni integrative nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui tali dichiarazioni sono state presentate.

STRUTTURA DEL MODELLO

Il **modello Iva base 2017** è costituito dal **frontespizio** 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.

Nei suddetti quadri sono stati inoltre omessi alcuni righi, per esempio:

- il rigo VE30, relativo alle operazioni che concorrono alla formazione del plafond;
- il rigo VF26, relativo agli acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino;
- i rigi 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;
- **VN** – Dichiarazioni integrative a favore.



Iva 2017.

I dati relativi alla determinazione dell'Iva da versare o del credito d'imposta devono essere indicati nel quadro VX.

Le opzioni e le revoche, tanto in materia di Iva che di imposte dirette, devono essere comunicate utilizzando il quadro **VO** della dichiarazione annuale

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 2017.



CODICE FISCALE

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini ☐ Dichiarazione integrativa ☐																																										
DATI DEL CONTRIBUENTE	Impresa artigiana iscritta all'albo 1 ☐ Concordato preventivo 2 ☐ PARTITA IVA TELEFONO O CELLULARE prefisso numero FAX prefisso numero Indirizzo di posta elettronica																																										
Persone fisiche	Cognome Nome Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐ Data di nascita giorno mese anno Comune (o Stato estero) di nascita Provincia (sigla)																																										
Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale Natura giuridica																																										
DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, 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) Data decesso del contribuente giorno mese anno																																										
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Indicare il numero di moduli Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario ☐ Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario ☐ Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL Situazioni particolari <input style="width: 10%;" type="checkbox"/> Codice Firma																																										
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 																																										
SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;">Soggetto</td> <td style="width: 40%;">Codice fiscale</td> <td style="width: 20%;">FIRMA</td> <td style="width: 25%;"></td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td></td> </tr> <tr> <td>Soggetto</td> <td>Codice fiscale</td> <td>FIRMA</td> <td></td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td></td> </tr> <tr> <td>Soggetto</td> <td>Codice fiscale</td> <td>FIRMA</td> <td></td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td></td> </tr> <tr> <td>Soggetto</td> <td>Codice fiscale</td> <td>FIRMA</td> <td></td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td></td> </tr> <tr> <td>Soggetto</td> <td>Codice fiscale</td> <td>FIRMA</td> <td></td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td></td> </tr> </table>			Soggetto	Codice fiscale	FIRMA						Soggetto	Codice fiscale	FIRMA						Soggetto	Codice fiscale	FIRMA						Soggetto	Codice fiscale	FIRMA						Soggetto	Codice fiscale	FIRMA					
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA																																									
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA																																									
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA																																									
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA																																									
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA																																									
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'incaricato Soggetto che ha predisposto la dichiarazione Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione ☐ Ricezione altre comunicazioni telematiche ☐ Data dell'impegno giorno mese anno FIRMA DELL'INCARICATO 																																										

Periodo d'imposta 2016



| | | | | | | | | | | | | | |

QUADRO VH - Liquidazioni periodiche

Mod. N.

||

QUADRO V3
Imposta relativa a
particolari tipologie
di operazioni

		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
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 prodotti elettronici (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 VJ3 a VJ19)				,00

QUADRO VI

Dichiarazioni
di intento ricevute

Dati relativi al cessionario o committente	
Partita IVA	
1	
V11	Numero protocollo
2	-
1	
V12	
2	-
1	
V13	
2	-
1	
V14	
2	-
1	
V15	
2	-
1	
V16	
2	

Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate

[illegible]



QUADRO VL - Liquidazione dell'imposta annuale
QUADRI COMPILATI

Mod. N.

QUADRO VL		DEBITI		CREDITI								
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL1	IVA a debito (somma dei rigli VE26 e VJ20)										
	VL2	IVA detraibile (da rigo VF71)										
	VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero										
	VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)										
Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2015										
	VL9	Credito compensato nel modello F24										
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)										
	VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2016 compensato nel mod. F24										
	VL23	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali										
	VL26	Eccedenza credito anno precedente										
	VL27	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio										
	VL28	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto										
	VL29	Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto	di cui sospesi per eventi eccezionali		1							
	VL31	Versamenti integrativi d'imposta	3									
	VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + rigli da VL20 a VL23) - (VL4 + rigli da VL26 a VL31)] ovvero										
	VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + rigli da VL26 a VL31) - (VL3 + rigli da VL20 a VL23)]										
	VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale										
	VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale										
	VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 + VL36)										
VL39	TOTALE IVA A CREDITO											
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito											
QUADRI COMPILATI		VA	VB	VE	VF	VJ	VI	VH	VL	VO	VX	VT

Periodo d'imposta 2016



CODICE FISCALE

| | | | |

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

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		,00
VX2	Iva a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)		,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 ☐ 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.

FIRMA _____ Interpello _____

VX4 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 cadute 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.

10 FIRMA

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione			,0
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante	2	

QUADRO VT

VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili			Totale imposta		
		Operazioni imponibili verso consumatori finali			Imposta		
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA			Imposta		
			Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta		
VT2	Abruzzo						
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						

PRINCIPALE PRASSI IVA 2016

RISOLUZIONI

Risoluzione n. 63 del 27/07/16

Oggetto: Aliquota Iva applicabile alla cessione di prodotti a base di mascarpone

La **cessione di un prodotto** consistente in un preparato a base di mascarpone composto dai seguenti ingredienti: - mascarpone 84% - zucchero - acqua - biscotti - caffè solubile 0,16%, va compreso tra le operazioni che, in base al numero 80) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, **sconta l'Iva con applicazione dell'aliquota nella misura del 10%**.

Risoluzione n. 72 del 02/09/16

Oggetto: Trattamento fiscale applicabile alle società che svolgono attività di servizi relativi a monete virtuali.

Il **bitcoin** è una tipologia di moneta "virtuale", o meglio "criptovaluta", utilizzata come "moneta" alternativa a quella tradizionale avente corso legale emessa da una Autorità monetaria. La **circolazione dei bitcoin**, quale mezzo di pagamento si fonda sull'accettazione volontaria da parte degli operatori del mercato che, sulla base della fiducia, la ricevono come corrispettivo nello scambio di beni e servizi, riconoscendone, quindi, il valore di scambio indipendentemente da un obbligo di legge. **L'attività di intermediazione di valute tradizionali con bitcoin**, svolta in modo professionale ed abituale, **costituisce una attività rilevante oltre agli effetti dell'Iva** anche dell'Ires e dell'Irap: in particolare, ai fini del **trattamento Iva** un soggetto che svolge l'attività di cessione e acquisto di valuta virtuale (bitcoin) in cambio di valuta "tradizionale" ottiene un **compenso** determinato in misura pari **al margine che scaturisce dalla differenza** (ipotizzando il caso di vendita di bitcoin da parte dell'operatore), da un lato, tra il prezzo che il cliente è disposto a pagare per acquistare una unità di moneta virtuale e, dall'altro, la miglior quotazione del bitcoin stesso disponibile sul mercato.

Tale attività deve essere considerata ai fini Iva quale **prestazione di servizi esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 3), del D.P.R. 633/1972**. Ai fini della **tassazione diretta**, deve essere assoggettato ad imposizione i componenti di reddito derivanti dall'attività di intermediazione nell'acquisto e vendita di bitcoin, al netto dei relativi costi inerenti a detta attività.

Risoluzione n. 75 del 14/09/2016

Oggetto: Limiti all'applicazione dell'istituto della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17 ter D.P.R. 633/1972
Vengono forniti **chiarimenti** in merito alla compatibilità **dell'istituto della rivalsa** disciplinato dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. 633/1972, in presenza di **accertamento a carico del prestatore/cedente**, con **l'istituto della scissione dei pagamenti**, nell'ipotesi in cui il committente/acquirente sia un ente pubblico per cui trova applicazione la disciplina di cui all'art.17 ter del medesimo decreto.

L'art. 60 comma 7 del D.P.R. 633/1972 ha riconosciuta la possibilità, per il contribuente che subisce l'accertamento per un'Iva versata in misura inferiore, di **riaddebitare la maggiore imposta** così accertata

al proprio cessionario/committente a titolo di rivalsa; in caso contrario, per effetto della rettifica operata in sede d'accertamento, l'Iva resterebbe a carico del soggetto passivo verificato, in violazione del principio di neutralità dell'imposta.

La **disciplina della scissione dei pagamenti** persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'Iva, nell'ambito delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni, trasferendo il pagamento del debito Iva dal relativo fornitore in capo alle amministrazioni stesse; si tratta di un trasferimento in termini di obbligo di versamento che non comporta la traslazione della soggettività passiva. Tale circostanza legittima l'Amministrazione finanziaria a contestare la maggiore imposta dovuta al fornitore che abbia emesso fattura con errata applicazione dell'Iva. L'Iva relativa **all'accertamento** definito dalla società istante, a **seguito dell'avvenuto pagamento delle somme dovute**, in **deroga alle ordinarie disposizioni** in materia di split payment, **potrà essere addebitata in via di rivalsa**, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del D.P.R. 633/1972, anche in presenza di soggetti per i quali ordinariamente trovano applicazione le regole della scissione dei pagamenti

Risoluzione n. 85 del 29/09/16

Oggetto: Aliquota Iva applicabile alla cessione del latte

Il n. 3 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, dispone l'applicazione **dell'aliquota Iva ridotta del 4%** a *“latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie”*. Il n. 11 della Tabella A, Parte III, allegata allo stesso D.P.R. disciplina l'applicazione **dell'aliquota Iva ridotta del 10%**, tra l'altro, a *“latte fresco, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati”*. Dalla lettura sistematica delle citate disposizioni, che rilevano entrambe **per le cessioni di latte fresco**, occorre evidenziare che per l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 4% deve trattarsi di latte fresco che, nel rispetto delle norme in materia, **deve essere pronto per il consumo alimentare, senza che necessitino ulteriori lavorazioni o trasformazioni** e, elemento importante, deve **essere confezionato per la vendita al minuto**. Nel caso in cui il prodotto contenuto nelle confezioni destinate alla vendita al minuto al consumatore finale **abbia le stesse caratteristiche** del latte ceduto ai laboratori di pasticceria ed ai produttori di gelati, ma **non sia destinato al consumatore finale**, le relative cessioni **non possono godere** dell'aliquota Iva ridotta del 4%, bensì **devono essere assoggettate ad imposta con l'aliquota del 10%** ai sensi del citato n. 11 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Risoluzione n. 100 del 3/11/16

Oggetto: Trattamento Iva applicabile al “corrispettivo di disponibilità” corrisposto nell'ambito di un contratto di concessione per la progettazione costruzione e gestione in project financing di un presidio ospedaliero.

Nelle operazioni condotte in **project financing**, ai sensi dell'articolo 153 del D.Lgs. 163/2006, l'Amministrazione concede ad un soggetto la possibilità di costruire e gestire una certa **infrastruttura di interesse pubblico** per un dato periodo di tempo, in una prospettiva di equilibrio finanziario.

Tra i corrispettivi previsti nell'ambito delle predette operazioni vi è anche il c. d. **“canone di disponibilità”** (detto anche “corrispettivo di disponibilità”) che, normalmente, il Concedente si impegna a corrispondere al Concessionario a fronte **dell'effettiva disponibilità delle opere**, a titolo di ulteriore e parziale integrazione dell'investimento del concessionario per la realizzazione delle opere al fine di assicurare l'equilibrio economico finanziario del progetto.

Pur in assenza della qualificazione giuridica del canone di disponibilità, si ritiene che lo stesso **assuma natura sinallagmatica** rappresentando una componente di ricavo addizionale che consente al concessionario di remunerare l'investimento.

Pertanto, il canone di disponibilità, oltre a identificare il corrispettivo da versare al concessionario per l'utilizzo dell'opera, va a remunerare gli investimenti a carico dello stesso concessionario; tenuto conto dei chiarimenti contenuti nelle R.M. 395/E/2002 e 21/E/2005, il canone di disponibilità, per la parte relativa

alla costruzione del predetto edificio, **va assoggettato ad aliquota Iva del 10%**, ai sensi del n. 127-quinques della tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Risoluzione n. 103 del 17/11/16

Oggetto: Somministrazione di alimenti o bevande tramite distributori automatici a capsule o cialde

Riprendendo quanto già chiarito nella R.M. 124/E/2000 viene confermato che l'aliquota Iva del 10%, ai sensi del n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, prevista per la **somministrazione di alimenti o bevande**, effettuata anche mediante distributori automatici, spetta a condizione che **l'acquirente della capsula o cialda sia l'effettivo utilizzatore della stessa** e che il contratto di comodato o noleggio del distributore automatico e le fatture relative alla fornitura di capsule o cialde siano intestati alla stessa persona.

Risoluzione n. 106 del 17/11/16

Oggetto: Regime Iva dei servizi di servicing

Vengono chiarimenti in ordine al **regime Iva** applicabile **ai servizi di servicing** prestati dalla banca *originator* nell'ambito delle operazioni di cartolarizzazione dei crediti di cui alla legge 30 aprile 1999, n. 130.

Risoluzione n. 110 del 28/11/16

Oggetto: Rimborso Iva per i soggetti non residenti stabiliti in altro Stato membro UE

Il **soggetto non residente, stabilito in altro Paese UE**, avente diritto al rimborso ex art. 38bis 2 del D.P.R. 633/1972, **può delegare un terzo soggetto a incassare le somme dovute**; la **delega** (procura), anche se formata all'estero, deve essere resa secondo i principi stabiliti dall'art. 63 del D.P.R. 600/1973, ovvero deve essere **autenticata da un notaio** o da **altro pubblico ufficiale idoneo a conferire pubblica fede all'atto**.

Risoluzione n. 112 del 06/12/2016

Oggetto: Istanza di rimborso Iva recante visto di conformità garantito da polizza assicurativa con massimale inferiore alla somma chiesta a rimborso

La **polizza assicurativa** che devono stipulare i professionisti che appongono il **visto di conformità sulle dichiarazioni Iva**, anche al fine di consentire il rimborso dell'eccedenza a credito, **deve essere adeguata al numero dei contribuenti assistiti, al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie**, ma non anche **all'ammontare del credito** chiesto a rimborso. Pertanto, laddove il **massimale sia inferiore al credito chiesto a rimborso, il contribuente non è tenuto a prestare altra garanzia**.

Risoluzione n. 120 del 22/12/2016

Oggetto: Chiarimenti operativi sul nuovo modello di dichiarazione d'intento

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 dicembre 2016 ha approvato un **nuovo modello per la dichiarazione d'intento** per acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, che, come previsto dal punto 5 del citato Provvedimento, deve essere utilizzato per le **operazioni di acquisto da effettuare a partire dal 1° marzo 2017**.

Indicazioni operative:

1. il nuovo modello può essere utilizzato solo per le operazioni di acquisto da effettuare a partire dal **1° marzo 2017**, pertanto per le operazioni da effettuare sino al 28 febbraio 2017 **deve essere utilizzato il vecchio modello**;
2. nel caso in cui venga presentata una dichiarazione d'intento con il vecchio modello nel quale siano stati compilati i **campi 3 e 4** "*operazioni comprese nel periodo da*" (dal 01/01/2017 al 31/12/2017), la dichiarazione non ha validità per le operazioni di acquisto da effettuare a partire dal **1° marzo 2017**.

Per tali operazioni deve essere quindi presentata **una nuova dichiarazione d'intento utilizzando il nuovo modello**;

3. nel caso in cui venga presentata una dichiarazione d'intento con il vecchio modello nel quale sia stato compilato il campo 1 *“una sola operazione per un importo fino ad euro”* o il campo 2 *“operazioni fino a concorrenza di euro”*, la dichiarazione **ha validità**, fino a concorrenza dell'importo indicato, rispettivamente per la sola operazione o per le più operazioni di acquisto effettuate dopo il 1° marzo 2017. In tali casi, quindi, non deve essere presentata una nuova dichiarazione d'intento utilizzando il nuovo modello;
4. l'importo da indicare nel **campo 2** della sezione *“dichiarazione”* deve rappresentare **l'ammontare fino a concorrenza del quale si intende utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza Iva** nei confronti dell'operatore economico al quale è presentata la dichiarazione. Particolare attenzione deve essere riservata alla verifica dell'importo complessivamente fatturato senza Iva dal soggetto che riceve la dichiarazione, che non deve mai eccedere quanto indicato nella dichiarazione d'intento. Qualora l'esportatore abituale, nel medesimo periodo di riferimento, voglia acquistare senza Iva per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d'intento presentata deve produrne una nuova, indicando l'ulteriore ammontare fino a concorrenza del quale si intende continuare ad utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza Iva.

CIRCOLARI

Circolare n. 19/E del 6/05/16

Oggetto: Settore agricolo – aumento delle percentuali di compensazione per alcuni prodotti

Vengono illustrate le **nuove aliquote Iva di compensazione** da utilizzare per il regime speciale agricoltura in vigore dal **1° gennaio 2016**. L'innalzamento di tali aliquote è stato approvato con l'art. 1, comma 908, L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) e sono state determinate il D.M. del 26.01.2016.

Circolare n. 20/E del 18/05/16

Oggetto: Chiarimenti alle novità fiscali introdotte dalla Legge 208/2015 (Legge di Stabilità 2016)

Novità in materia di Iva:

- **ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE ALLE PRESTAZIONI RESE DAI CONSORZIATI AL CONSORZIO**: viene prevista l'applicazione del meccanismo del reverse charge alle prestazioni di servizi **rese dalle imprese consorziate ai consorzi** che, risultando aggiudicatari di una commessa nei confronti di un ente pubblico, sono tenuti ad emettere fattura mediante **il meccanismo della scissione dei pagamenti** (c.d. *split payment*), di cui all'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972.
Nelle operazioni effettuate **dai consorzi nei confronti della P.A.** e soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti, l'Iva relativa a tali operazioni non è pagata al consorzio cedente o prestatore unitamente al corrispettivo, ma viene versata all'Erario direttamente dalla Pubblica Amministrazione cessionaria o committente. Per i consorzi che effettuano operazioni prevalentemente nei confronti della P.A. in regime di split payment e **che acquistano servizi dalle società consorziate**, si **viene a determinare la formazione di un credito Iva** strutturale, in quanto gli stessi non possono compensare l'imposta relativa alle operazioni attive effettuate nei confronti della P.A. – soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti – con quella assolta in relazione ai servizi acquistati dalle società consorziate. In particolare, sotto il profilo finanziario, i consorzi di cui trattasi trasferiscono, di norma, ai propri consorziati importi superiori a quelli incassati dall'Amministrazione pubblica cessionaria o committente (tali importi, infatti, sono gravati da un'imposta che, relativamente alle operazioni attive, non entra mai nella disponibilità dei consorzi), **anticipando somme che solo successivamente**

saranno loro rimborsate dall'Erario. Con l'introduzione del **meccanismo del reverse-charge** alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate ai consorzi, il Legislatore ha inteso semplificare, in sostanza, la riscossione del tributo, evitando che i consorzi che hanno quale committente principale la P.A. e che applicano il meccanismo dello split payment, si trovino in una costante condizione di credito Iva.

L'efficacia della disposizione in commento è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

- **MARINA RESORT**

Le **strutture organizzate** per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto, ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato (c.d. marina resort), **sono state equiparate** alle strutture ricettive all'aria aperta: pertanto **alle prestazioni**, rese ai clienti alloggiati nei c.d. marina resort, deve essere applicata l'aliquota Iva ridotta del 10%, di cui al numero 120) 36 della Tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. 633/1972 (concessa ai clienti alle strutture ricettive turistiche), invece di quella ordinaria pari al 22 per cento.

Al riguardo, tuttavia, la Corte costituzionale, con sentenza n. 21 del 2016, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, del D.L. 133/2014, nella parte in cui **non prevede** che la configurazione delle strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato come strutture ricettive all'aria aperta **debba avvenire nel rispetto dei requisiti stabiliti** dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti. Secondo l'Agenzia delle entrate la sentenza in commento rientra tra le cosiddette "**sentenze additive**", che incidono sulla legge senza annullarla, ma trasformandola, aggiungendo alla norma un'ulteriore previsione che, in osservanza della Costituzione, avrebbe dovuto necessariamente essere prevista sin dalla sua origine. La natura dell'intervento operato dalla Corte (sentenza additiva e non abrogatoria) comporta, in linea di principio, che la legge modificata conservi intatta la sua efficacia in ogni sua parte che non sia incompatibile con la modifica introdotta.

- **CESSIONI GRATUITE**

Il comma 396 della legge 208/2015 semplifica **la cessione gratuita di prodotti** a enti, associazioni o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS. In particolare, la semplificazione è realizzata mediante **l'innalzamento a 15.000 euro** (rispetto agli attuali 5.164,57 euro) del limite del costo dei beni gratuitamente ceduti - contenuto nell'articolo 2, comma 2, lettera a) del D.P.R. 441/1997 - oltre il quale **occorre inviare la prescritta comunicazione** all'amministrazione finanziaria per poterli consegnare. Tale comunicazione resta in ogni caso facoltativa, senza limiti di valore, quando i beni **ceduti gratuitamente siano facilmente deperibili** (gli alimenti).

La gratuità va provata mediante:

- a) **comunicazione scritta**, da parte del cedente agli uffici dell'amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di Finanza di competenza, con l'indicazione della data, ora e luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. Tale comunicazione deve pervenire agli uffici almeno cinque giorni prima della consegna;
- b) **emissione del documento di trasporto**, progressivamente numerato;
- c) **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, con la quale l'ente ricevente attesti natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento di cui alla lettera b). Come già anticipato, dunque, la comunicazione di cui alla lettera a) può non essere inviata se "l'ammontare del costo dei beni stessi non sia superiore a euro quindicimila [limite aumentato dalla legge di stabilità per il 2016] o si tratti di beni facilmente deperibili.

- **ALIQUOTA RIDOTTA IVA PER I PRODOTTI EDITORIALI IN FORMATO ELETTRONICO (COMMA 637)**

Il comma 637 ha modificato l'articolo 1, comma 667, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, (c.d. legge di stabilità 2015) che, nell'attuale formulazione, dispone: "Ai fini dell'applicazione della tabella A, parte II, numero 18), allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono da considerare giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica". Per effetto della predetta disposizione, l'aliquota Iva del **4%** di cui al punto 18), della tabella A, allegata al D.P.R. 633/1972, già prevista per la **fornitura, in formato cartaceo, di giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici**, è applicabile anche alla **fornitura, in formato digitale, dei predetti prodotti editoriali**. Sulla base del tenore letterale della disposizione in esame si ritiene che l'aliquota Iva del 4% sia applicabile anche alle **operazioni di messa a disposizione "on line"** (per un periodo di tempo determinato) dei prodotti editoriali sopra menzionati. Si tratta di quelle fattispecie, sempre più diffuse, in cui al consumatore è offerta la **fruizione dei prodotti editoriali mediate utilizzo di siti web** ovvero piattaforme elettroniche. La novella legislativa in commento fa riferimento a prodotti editoriali contraddistinti da **un proprio codice ISBN** (per i libri e prodotti affini) o **ISSN 40** (per le pubblicazioni in serie come periodici, quotidiani o riviste, gli annuari, ecc.). Si tratta di codici adottati a livello internazionale che consentono un'identificazione univoca del prodotto editoriale.

Al riguardo, si precisa che ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 4%, il codice ISBN o ISSN è condizione necessaria ma non sufficiente. Occorre, infatti, che il prodotto editoriale abbia le **caratteristiche distintive tipiche dei giornali** e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici.

Circolare n. 21/E del 25/05/16

Oggetto: Reverse charge per le cessioni "di console da gioco, tablet PC e laptop" – art. 17, sesto comma, lett. c) del D.P.R. 633/1972

Da un punto di **vista oggettivo** vengono individuati i beni a cui è applicabile il reverse charge utilizzando specifici codici della **Nomenclatura Combinata (NC)** ovvero:

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

Ai fini della loro corretta individuazione, **non rileva** la denominazione "commerciale" ma, bensì, **la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale**, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC).

Da un punto di **vista soggettivo** l'applicazione del meccanismo del reverse charge comporta che il destinatario della cessione territorialmente rilevante, se soggetto passivo d'imposta, è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente, anche nel caso in cui il **cessionario non sia non stabilito in Italia o avente stabile organizzazione in Italia**. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario - non stabilito o in assenza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato **dovrà identificarsi** ai fini Iva in Italia.

L'obbligo del meccanismo dell'inversione contabile alle fattispecie in esame trova applicazione **per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio** (analogamente a quanto già precisato nella precedente C.M. n. 59/E/2010 e R.M. n. 36/E/2011).

Circolare n. 22/E del 26/05/2016

Oggetto: Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici

Nella prima parte, la circolare esamina le **modifiche alle regole di territorialità Iva** dei servizi di tele-

comunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici (servizi “TTE”) vigenti a partire dal 1° gennaio 2015, come previsto dalla dir. 2008/08/CE, sulla base delle disposizioni di cui al reg. 1042/2013 e delle corrispondenti disposizioni attuative italiane (D.Lgs. 42/2015) e tenuto conto delle Note esplicative pubblicate dalla Commissione UE ad aprile 2014. Per effetto di tali modifiche, **sono territorialmente rilevanti in Italia**, se rese a committenti non soggetti passivi d’imposta:

- le **prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici**, quando il **committente è domiciliato nel territorio dello Stato** o **ivi residente senza domicilio all’estero** (nuova lettera f) dell’art. 7 sexies del D.P.R. 633/1972);
- le **prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione**, quando il **committente è domiciliato nel territorio dello Stato** o **ivi residente senza domicilio all’estero**, e sempre che siano utilizzate nel territorio dell’Unione europea (nuova lettera g) del medesimo art. 7 sexies).

La circolare si sofferma anche sulle **presunzioni** relative previste dagli artt. 24-bis e 24-ter del reg. 282/2013 per facilitare l’individuazione in concreto luogo di stabilimento del committente. La seconda parte della circolare fornisce chiarimenti sul regime del c.d. Mini One Stop Shop (“**MOSS**”), anch’esso applicabile dal **1° gennaio 2015**, che offre la possibilità, a tutti i soggetti che effettuino prestazioni di servizi TTE nei confronti di committenti non soggetti passivi di imposta domiciliati nell’Unione europea, di **identificarsi** - con una specifica procedura online - in **un unico Stato membro** al fine di adempiere agli **obblighi connessi all’assolvimento dell’Iva** per le prestazioni TTE rese in ciascuno Stato membro. Il nuovo regime è delineato dalla direttiva n. 2006/112/CE negli articoli da 357 a 369-duodecies, originariamente introdotti dalla direttiva 2008/8/CE, in maniera distinta per i prestatori stabiliti nella UE e fuori dalla UE. La circolare analizza dettagliatamente i **due regimi**, con particolare attenzione alla normativa italiana di recepimento di cui agli articoli 74 quinquies, 74 sexies e 74 septies del D.P.R. 633/1972, nonché alla **disciplina dei controlli e delle sanzioni**.

Circolare n. 31/E del 15/07/2016

Oggetto: Prestazioni sociali, sanitarie ed educative delle cooperative sociali

Vengono forniti chiarimenti in merito ai commi 960, 962 e 963 della L. 208/2015 (Legge di stabilità per il 2016), che modificano il **regime Iva delle prestazioni socio-assistenziali rese da cooperative sociali e loro consorzi**. In base alla nuova disciplina, per le **prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative** di cui ai nn. da 18) a 21) e 27 ter) dell’art. 10, primo comma, del D.P.R. 633/1972, rese da cooperative, sia direttamente sia in forza convenzioni e contratti di ogni genere, nei confronti delle **categorie di soggetti elencati dallo stesso n. 27-ter)**, trovano applicazione:

- **l’aliquota Iva del 5%**, se **rese da cooperative sociali e loro consorzi**;
- il **regime di esenzione** dell’imposta, se **rese da cooperative non sociali aventi la qualifica di ONLUS**;
- **l’aliquota Iva ordinaria del 22%**, se **rese da cooperative non sociali e non ONLUS**, sempre che non abbiano oggettivamente le caratteristiche per rientrare nell’applicazione delle esenzioni di cui ai nn. 18) e 21) dell’art. 10 del D.P.R. 633/1972.

Con la circolare vengono, inoltre, fornite precisazioni in merito alla decorrenza delle nuove disposizioni, con particolare riferimento a talune fattispecie negoziali.

Circolare n. 33/E del 22/07/2016

Oggetto: Esecuzione dei rimborsi Iva

Vengono forniti chiarimenti in merito vengono alle novità introdotte dai D.Lgs. 156 e 158 del 24 settembre 2015 in materia di **rimborsi Iva**, in particolare in relazione alla **nuova disciplina degli interpelli** applicabile **alle società di comodo** e alle novità riguardanti la sospensione dei rimborsi. Per connessione in materia vengono, inoltre, fornite ulteriori precisazioni riguardo le disposizioni introdotte dal nuovo articolo 38-bis del D.P.R. 633/1972 così come sostituito dall’art. 13 del D.Lgs. 175/2014.

In particolare, si esaminano:

- la **possibilità di erogare rimborsi Iva senza la presentazione della garanzia**, in presenza di avvisi di accertamento o rettifica;
- **l'applicabilità ai rimborsi Iva dell'istituto del fermo amministrativo**;
- **l'obbligo di garanzia** per i contribuenti con meno di due anni di attività e per i soggetti in liquidazione volontaria;
- la **sanzione per omessa prestazione della garanzia nell'Iva di gruppo** in caso di franchigia.

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

This image shows a single page of white paper with horizontal blue or grey ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page, leaving small margins at the top and bottom. There is no handwriting or other markings on the page.



TeamSystem

Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro (PU)

Tel. 0721 42661 - Fax 0721 400502

www.teamsystem.com



Reg. n.8082
UNI EN ISO 9001:2008

Sedi Certificate: Pesaro e Senigallia

Certified Software Partner
