



IVA 2020

Dichiarazione Annuale

Guida Operativa

A cura di
Federica Furlani
Sergio Pellegrino
Francesco Zuech

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria



IVA 2020

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 28 gennaio 2020

SOMMARIO

MODELLO IVA 2020 - NOVITÀ	9
FRONTESPIZIO	9
QUADRO VA	9
QUADRO VE	10
QUADRO VF	10
QUADRO VP	10
QUADRO VQ.....	10
QUADRO VL	11
QUADRO VX.....	11
QUADRO VO.....	11
PROSPETTO IVA 26/PR.....	11
 ISTRUZIONI GENERALI	 13
SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI	13
MODALITÀ DI PRESENTAZIONE	22
TERMINI DI PRESENTAZIONE	26
 DICHIARAZIONE IVA - CASI PARTICOLARI.....	 29
FALLIMENTO E LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	29
CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ.....	30
ESISTENZA DI DUE PARTITE IVA NEL CORSO DEL 2019	30
SOGGETTI NON RESIDENTI	31
ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ E CONTABILITÀ SEPARATE	34
OPERAZIONI STRAORDINARIE	36
SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	41
COMPILAZIONE QUADRI VH E VK.....	44
AFFITTO D'AZIENDA	45
GRUPPI BANCARI COOPERATIVI.....	45

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO	47
RATEIZZAZIONE	52
OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO	55
 LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA.....	57
LA GESTIONE DEL <i>PLAFOND</i> LIBERO DEI 5.000 EURO	58
LA COMPENSAZIONE OLTRE LA SOGLIA DEI 5.000 EURO	58
LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA INFRANNUALI	60
LIMITI GENERALI ALL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE NEL MOD. F24	60
IL VISTO DI CONFORMITÀ.....	61
LE SANZIONI PER IL VISTO DI CONFORMITÀ.....	80
 MODELLO IVA 2020 - FRONTESPIZIO	81
TIPO DI DICHIARAZIONE.....	84
DATI DEL CONTRIBUENTE.....	86
DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE.....	87
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	90
VISTO DI CONFORMITÀ.....	92
SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	92
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	93
 QUADRO VA - INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ	95
SEZIONE 1 - DATI ANALITICI GENERALI	96
SEZIONE 2 - DATI RIEPILOGATIVI RELATIVI A TUTTE LE ATTIVITÀ	99
 QUADRO VB - DATI RELATIVI AGLI ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI.....	107
 QUADRO VC - ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI	109
 QUADRO VD - CESSIONE DEL CREDITO IVA DA PARTE DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO	137
PARTICOLARITÀ COMPILATIVE PER LE S.G.R.....	138
CESSIONE SEMPLIFICATA DEL CREDITO IVA - QUADRO VD	138

CREDITO CEDUTO E CORRELAZIONE CON ALTRI QUADRI (POSIZIONE DEL CEDENTE)	140
CREDITO RICEVUTO E CORRELAZIONE CON ALTRI QUADRI (POSIZIONE DEL CESSIONARIO)	141
QUADRO VE - OPERAZIONI ATTIVE.....	143
REGISTRO VENDITE/CORRISPETTIVI E QUADRO VE	143
DETERMINAZIONE DEL VOLUME D’AFFARI.....	145
SEZIONI 1 E 2 - OPERAZIONI IMPONIBILI.....	168
SEZIONE 3 - TOTALE OPERAZIONI IMPONIBILI ED IVA.....	197
SEZIONE 4 - ALTRE OPERAZIONI	200
QUADRO VF - OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	229
SEZIONE 1 - AMMONTARE DEGLI ACQUISTI EFFETTUATI NEL TERRITORIO DELLO STATO, DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI E DELLE IMPORTAZIONI.....	234
SEZIONE 2 - TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI, TOTALE IMPOSTA, ACQUISTI INTRACOMUNITARI, IMPORTAZIONI E ACQUISTI DA SAN MARINO	244
SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL’IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	249
SEZIONE 4 - IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	262
QUADRO VJ - PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	267
TECNICHE APPLICATIVE DEL <i>REVERSE CHARGE</i>	304
QUADRO VI - DICHIARAZIONI D’INTENTO RICEVUTE.....	311
QUADRO VH - VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE	319
ACCONTO IVA.....	322
QUADRO VM - VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONI AUTO UE	329
QUADRO VK - SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	331
SEZIONE 1 - DATI GENERALI	332

SEZIONE 2 - DETERMINAZIONE DELL'ECCEDENZA D'IMPOSTA.....	333
SEZIONE 3 - CESSAZIONE DEL CONTROLLO IN CORSO D'ANNO	335
CASI PARTICOLARI	335
QUADRO VN - DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE.....	337
DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IVA	337
QUADRO VQ - VERSAMENTI PERIODICI OMESSI	341
QUADRO VL - DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO	343
SEZIONE 1 - DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO PER IL PERIODO DI IMPOSTA	344
SEZIONE 2 - CREDITO ANNO PRECEDENTE	344
SEZIONE 3 - DETERMINAZIONE DELL'IVA A DEBITO O CREDITO RELATIVA A TUTTE LE ATTIVITÀ ESERCITATE.....	349
QUADRO VP - LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA	359
QUADRO VT - SEPARAZIONE DELL'IVA AL CONSUMO E RIPARTIZIONE REGIONALE.....	361
RIGO VT1 (COMPILAZIONE SEMPRE OBBLIGATORIA).....	361
RIGHI DA VT2 A VT22 (COMPILAZIONE OBBLIGATORIA SOLO IN PRESENZA DI OPERAZIONI VERSO CONSUMATORI FINALI)	362
QUADRO VX - DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA.....	365
QUADRO VO - COMUNICAZIONI DELLE OPZIONI E REVOCHE	387
SEZIONE 1 - OPZIONI, RINUNCE E REVOCHE AD EFFETTI SOLO IVA	392
SEZIONE 2 - OPZIONI E REVOCHE AD EFFETTI SOLO REDDITUALI	407
SEZIONE 3 - OPZIONI E REVOCHE AI FINI IVA E REDDITUALI	411
SEZIONI 4 E 5 - ALTRE OPZIONI.....	416
ALTRE OPZIONI NON GESTITE NEL QUADRO VO.....	417

QUADRO VG - ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	425
COMPILAZIONE QUADRO VG	428
COMPILAZIONE MODELLO IVA 26 (DAL 2017 SOLO PER LE VARIAZIONI)	431
VARIAZIONE DELLE INFORMAZIONI FORNITE IN SEDE DI ADESIONE	434
 LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO 2019.....	 437
LE NOVITÀ PIÙ RECENTI.....	437
LA DISCIPLINA DELL'IVA DI GRUPPO	439
COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - IL QUADRO VK VA COMPILATO DALLA PARTECIPANTE ALLA LIQUIDAZIONE DI GRUPPO.....	443
COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE - IL PROSPETTO IVA 26PR COMPILATO DALLA CONTROLLANTE	447
PRECISAZIONI E SITUAZIONI PARTICOLARI	450
 GRUPPO IVA 2019	 459
GRUPPO IVA ARTICOLO 70-BIS	459
PRINCIPALI CARATTERISTICHE	460
IMPATTI IN DICHIARAZIONE IVA.....	465
CASI PARTICOLARI E PRECISAZIONI	469
 MODELLO IVA BASE.....	 471
STRUTTURA DEL MODELLO	472
CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ SEPARATE.....	473
 PRINCIPALE PRASSI IVA 2019	 481
RISOLUZIONI	481
CIRCOLARI.....	482

MODELLO IVA 2020

NOVITÀ

Con **Provvedimento Prot. N. 8938 di data 15 gennaio 2020** sono stati approvati i modelli di dichiarazione Iva/2020 e Iva Base/2020 concernenti l'anno 2019, con le relative istruzioni, che presentano delle variazioni rispetto al modello dell'esercizio precedente.

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

FRONTESPIZIO

È stata inserita la casella “*Esonero dall'apposizione del visto di conformità*” nel riquadro Firma della dichiarazione, che va barrata dai contribuenti soggetti agli ISA che hanno conseguito un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8 per il periodo d'imposta 2018.

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

Esonero dall'apposizione del visto di conformità ☐

L'articolo 9-*bis*, comma 11, lettere a) e b) del D.L. 50/2017 prevede infatti a favore dei contribuenti che presentano il sopracitato livello di affidabilità fiscale:

- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva;
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui.

QUADRO VA

Nella sezione 2 il **rigo VA11** è denominato “*Gruppo Iva articolo 70-bis*” ed è riservato ai contribuenti che a partire dal 1° gennaio 2020 partecipano a un Gruppo Iva di cui agli articoli 70-*bis* e ss., D.P.R. 633/1972. La casella 1 va barrata per comunicare che si tratta dell'ultima dichiarazione annuale Iva precedente l'ingresso nel Gruppo.

Conseguentemente è stato eliminato il rigo VA16.

QUADRO VE

Nella sezione 1, **rigo VE3**, è stata inserita la percentuale di compensazione del 6% e conseguentemente i rigi successivi sono stati rinumerati.

QUADRO VF

Nella sezione 1, **rigo VF4**, e nella sezione 3-B, **rigo VF41**, è stata inserita la percentuale di compensazione del 6% e conseguentemente i rigi successivi sono stati rinumerati.

Inoltre il **rigo VF16** è costituito quest'anno da due campi:

VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,00

- il **campo 1**, contenente gli acquisti non imponibili, non soggetti e relativi ad alcuni regimi speciali;
- il **campo 2**, riguardante gli acquisti esenti e le importazioni non soggette.

Nella sezione 3 è stata infine prevista la **casella 9** che va barrata dagli imprenditori agricoli che hanno applicato il regime riservato all'attività di enoturismo di cui alla **L. 205/2017**.

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		
	• enoturismo	9		

QUADRO VP

Il **nuovo quadro VP** è riservato ai contribuenti che intendono avvalersi della facoltà di cui all'articolo 21-*bis* del D.L. 78/2010, come modificato dall'articolo 12-*quater* del D.L. 34/2019, ovvero comunicare i dati contabili riepilogativi della liquidazione periodica relativa al quarto trimestre con la dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto.

In tal caso la stessa deve essere **presentata entro il mese di febbraio** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

QUADRO VQ

Il **nuovo quadro VQ** consente ai contribuenti di determinare il credito maturato a seguito di versamenti di Iva periodica non spontanei.

QUADRO VL

Le novità del quadro VL riguardano:

- l'introduzione del **rigo VL12** nella sezione 2 per l'indicazione del credito maturato a seguito dei versamenti Iva periodica non spontanei di cui nel nuovo quadro VQ;
- l'introduzione dei **campi 4 e 5 nel rigo VL30** della sezione 3 per l'indicazione dell'Iva periodica relativa al 2019 versata fino alla data di presentazione della dichiarazione a seguito rispettivamente del ricevimento delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato (articolo 54-bis D.P.R. 633/1972) nonché al seguito della notifica delle cartelle di pagamento riguardanti le comunicazioni delle liquidazioni periodiche.

		1				
						,00
VL30	Ammontare IVA periodica					
	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità		IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	
2		3	4	5		
	,00	,00	,00	,00		,00

QUADRO VX

Nel campo 4 del **rigo VX4** è stato eliminato il codice 9 e nel campo 7 il codice 5, riguardanti fattispecie non più in vigore.

QUADRO VO

Nel **quadro VO**, sezione 3, è stato inserito il **rigo VO35** riservato ai contribuenti che esercitano l'attività enoturistica e comunicano di aver optato per l'applicazione dell'Iva e del reddito nei modi ordinari.

VO35 ATTIVITÀ ENOTURISTICA
Determinazione dell'Iva e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 502 a 505, legge n. 205/2017)

Opzione 1 ☐

PROSPETTO IVA 26/PR

Le novità del Prospetto Iva 26/PR riguardano:

- il **quadro VS, campo 8, codice 3**, che quest'anno deve essere utilizzato se la controllata ha applicato gli ISA e, avendo ottenuto un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8, ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 11, lettere a) e b) del D.L. 50/2017 è esonerata:

- dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva;
- dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui.

Nel campo 11 è stato inoltre eliminato il codice 9 riguardante fattispecie non più in vigore.

- il **quadro VW, sezione 2**, dove sono stati introdotti i **campi 4 e 5 del rigo VW30**, per l'indicazione dell'Iva periodica relativa al 2019 versata fino alla data di presentazione della dichiarazione a seguito, rispettivamente, del ricevimento delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato (articolo 54-*bis* D.P.R. 633/1972) nonché al seguito della notifica delle cartelle di pagamento riguardanti le comunicazioni delle liqui-dazioni periodiche.

È stato inoltre previsto il **rigo VW31** per l'indicazione del credito maturato a seguito dei versamenti Iva periodica non spontanei di cui al nuovo quadro VQ.

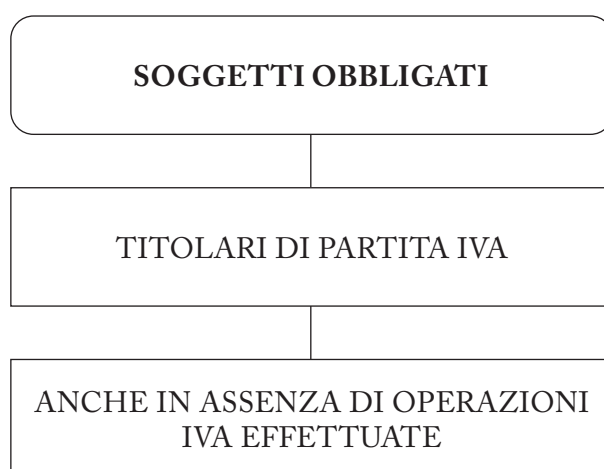
ISTRUZIONI GENERALI

SOGGETTI OBBLIGATI ED ESONERATI

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

- coloro che esercitano attività d'impresa sotto qualsiasi forma giuridica (articolo 4, D.P.R. 633/1972);
- coloro che esercitano attività artistiche o professionali (articolo 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 2019 o in assenza di operazioni in regime Iva effettuate nel corso del 2019.



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'articolo 10 (attività medica, assicurativa, finanziaria, ...), anche se si sono avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'articolo 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 (articolo 48, comma 2, D.L. 331/1993);

- rettifiche alla detrazione nel caso di acquisti di beni ammortizzabili (articolo 19-*bis*2);
- acquisti per i quali in base a specifiche disposizioni l'imposta è dovuta da parte del cessionario - *reverse charge* (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'ARTICOLO 27, COMMI 1 E 2, D.L. 98/2011

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

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

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

Ai fini Iva, i contribuenti minimi:

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

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

Sono inoltre esonerati dagli obblighi di:

- registrazione fatture emesse, corrispettivi e fatture di acquisto;
- tenuta e conservazione dei registri;
- liquidazione e versamento dell'Iva;
- presentazione della 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'ARTICOLO 1, COMMI DA 54 A 89, L. 190/2014

L'articolo 1, commi da 9 a 11, della Legge Finanziaria 2019 ha modificato i requisiti di accesso e le cause ostative del regime forfetario di cui alla L. 190/2014, a decorrere dal 1° gennaio 2019, senza modificare

la restante disciplina del regime (determinazione dal reddito, esclusione da Iva, semplificazione degli adempimenti fiscali e contabili, ...).

In particolare per quanto riguarda i requisiti di accesso, è previsto per il 2019 un unico requisito di accesso al regime costituito dal limite dei ricavi / compensi pari ad 65.000 euro ragguagliati ad anno per tutti i contribuenti, da verificare con riferimento all'anno precedente.

Sono invece rimossi i seguenti requisiti di accesso, che quindi non vanno più considerati ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime dal 1.1.2019:

- spese sostenute per l'impiego di lavoratori non superiori a 5.000 euro lordi annui a titolo di lavoro dipendente, co.co.pro., lavoro accessorio, associazione in partecipazione con apporto di lavoro, lavoro prestato dai familiari dell'imprenditore ex articolo 60, Tuir;
- costo complessivo dei beni strumentali al 31.12, al lordo degli ammortamenti, non superiore a 20.000 euro.

Per quanto riguarda la riformulazione delle cause di esclusione, il regime non può essere adottato da:

- gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5, Tuir, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni;
- le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro;
- 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...);
- soggetti 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;
- soggetti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati/porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ex articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972 ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE.

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 in formato elettronico 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 2019, la scelta deve essere comunicata con il modello Iva 2020). 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) e dall'obbligo:
 - di emissione, trasmissione e conservazione della fatture in modalità elettronica (salvo fatture emesse verso PA);
 - di registrazione delle fatture emesse/corrispettivi;
 - di registrazione degli acquisti;

- di tenuta e conservazione dei registri e dei documenti, ad eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- di dichiarazione annuale Iva;
- di comunicazione del c.d. spesometro;
- di 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 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 ISA, 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.

**LEGGE DI BILANCIO 2020 – articolo 1, commi 691 e 692, L. 160/2019**

La Legge di Bilancio 2020 ha introdotto, con decorrenza 1.1.2020, una serie di modifiche al regime forfetario che ridurranno la platea dei soggetti interessati.

In particolare è stato reintrodotta il limite delle spese per l'impiego di lavoratori, portandolo a 20.000 euro, e l'ipotesi di esclusione dal regime forfetario per i soggetti che possiedono redditi da lavoro dipendente / assimilati eccedenti 30.000 euro (purché non sia cessato il rapporto di lavoro).

È stato incentivato l'utilizzo della fattura elettronica prevedendo la riduzione di un anno del termine di decadenza dell'attività di accertamento ex articolo 43 D.P.R. 600/1973 ed è prevista la rilevanza del reddito forfetario per il riconoscimento / determinazione delle deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura tributaria.

4) PRODUTTORI AGRICOLI ESONERATI DAGLI ADEMPIMENTI AI SENSI DELL'ARTICOLO 34, COMMA 6

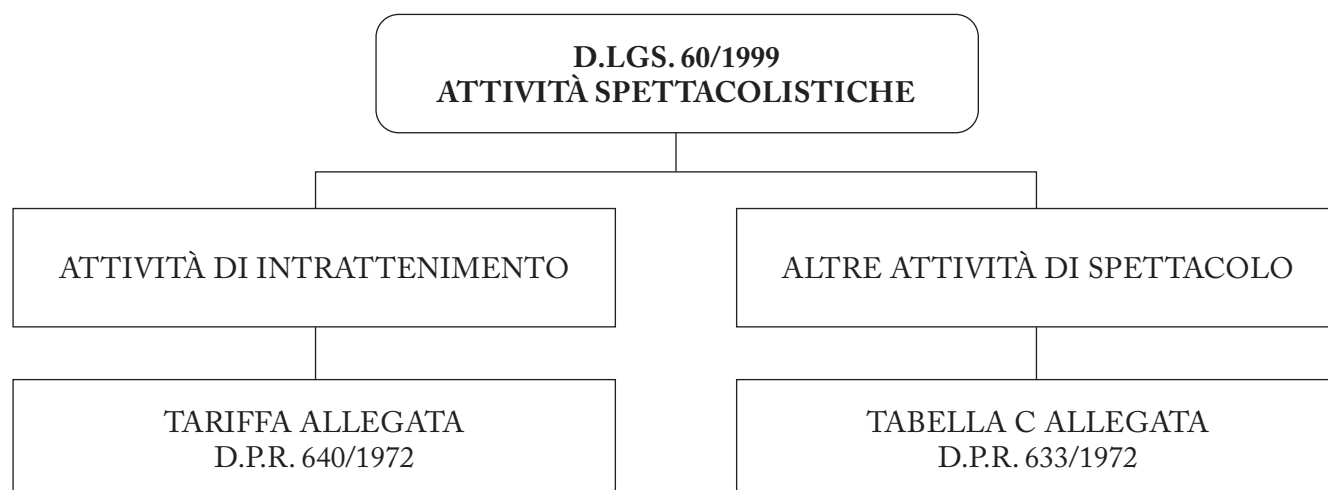
Si tratta di agricoltori in regime di esonero *ex* articolo 34, comma 6, ovvero agricoltori che hanno realizzato nel corso del 2019 un volume di affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni relative a beni di cui alla Tabella A, parte I, D.P.R. 633/1972.

5) ESERCENTI ATTIVITÀ DI ORGANIZZAZIONE DI GIOCHI, DI INTRATTENIMENTI ED ALTRE ATTIVITÀ INDICATE NELLA TARIFFA ALLEGATA AL D.P.R. 640/1972, ESONERATI DAGLI ADEMPIMENTI IVA AI SENSI DELL'ARTICOLO 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 circolare n. 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'articolo 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 adempimenti contabili;
- l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva;
- l'obbligo di adozione della contabilità separata (articolo 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'articolo 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'articolo 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'articolo 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'articolo 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 2019 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 (articolo 44, comma 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 EXL. 398/1991

Il regime disciplinato dalla L. 398/1991 si applica 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 senza fine di lucro;

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'articolo 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 400.000 euro (risoluzione n. 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 2019 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'articolo 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, è 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'articolo 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.

10) RACCOGLITORI OCCASIONALI DI PRODOTTI SELVATICI NON LEGNOSI/DI PIANE OFFICINALI SPONTANEE

Si tratta di raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe ATECO 02.30 e i raccoglitori occasionali di piante officinali spontanee (articolo 3 D.Lgs. 75/2018), che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 7.000 euro.

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'articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997, che va da 250 euro a 2.000 euro.

La trasmissione della dichiarazione in via telematica può essere effettuata:

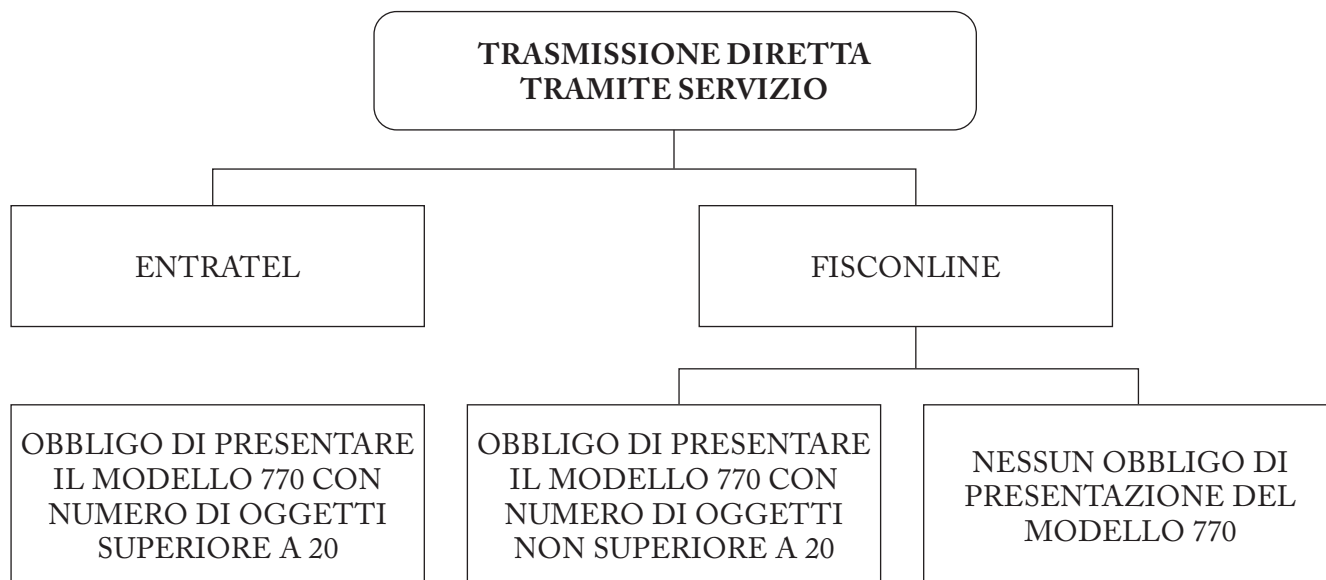
- a) direttamente;
- b) tramite intermediario abilitato;
- c) tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni dello Stato);
- d) tramite società appartenenti al gruppo.



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.



Desktop Telematico

L'applicazione **Desktop Telematico** è un "contenitore", messo a disposizione sul sito dell'Agenzia delle Entrate, destinato ad accogliere le applicazioni per il controllo, l'autenticazione e l'invio dei file. Entratel, File Internet ed i vari moduli di controllo sono le applicazioni che si possono installare all'interno del Desktop Telematico che provvede a gestirne gli aggiornamenti in modo automatico.

Soggetti non residenti

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

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'articolo 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'articolo 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'articolo 24 L. 89/1913;
- gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari;
- le Società tra professionisti iscritte all'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- le Società tra professionisti iscritte all'albo dei Consulenti del Lavoro;
- 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. Tali soggetti possono assolvere l'obbligo di presentazione telematica delle dichiarazioni avvalendosi di società partecipate dai consigli nazionali, dagli ordini, collegi e ruoli individuati dal predetto decreto, dai rispettivi iscritti, dalle associazioni rappresentative di questi ultimi, dalle relative casse nazionali di previdenza, dai singoli associati alle predette associazioni.

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 2020: 30 aprile 2020) 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'articolo 43 del D.P.R. 600/1973 in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ovvero fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (con riferimento al Modello Iva 2020 sino quindi al 31 dicembre 2025) (settimo anno successivo in caso di omessa dichiarazione).

4. Conservazione di copia delle dichiarazioni trasmesse

L'intermediario deve conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. 633/1972, 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 (articoli 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 dello Stato)

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 n. 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'articolo 1, comma 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 (articolo 3, comma 2-bis, D.P.R. 322/1998)

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 e alle imprese soggette all'Ires indicate nell'elenco di cui al comma 2, lettera a), dell'articolo 38 D.Lgs. 127/1991 e di cui al comma 2, lettera a), dell'articolo 36 D.Lgs. 136/2015.

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

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

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

TERMINI DI PRESENTAZIONE

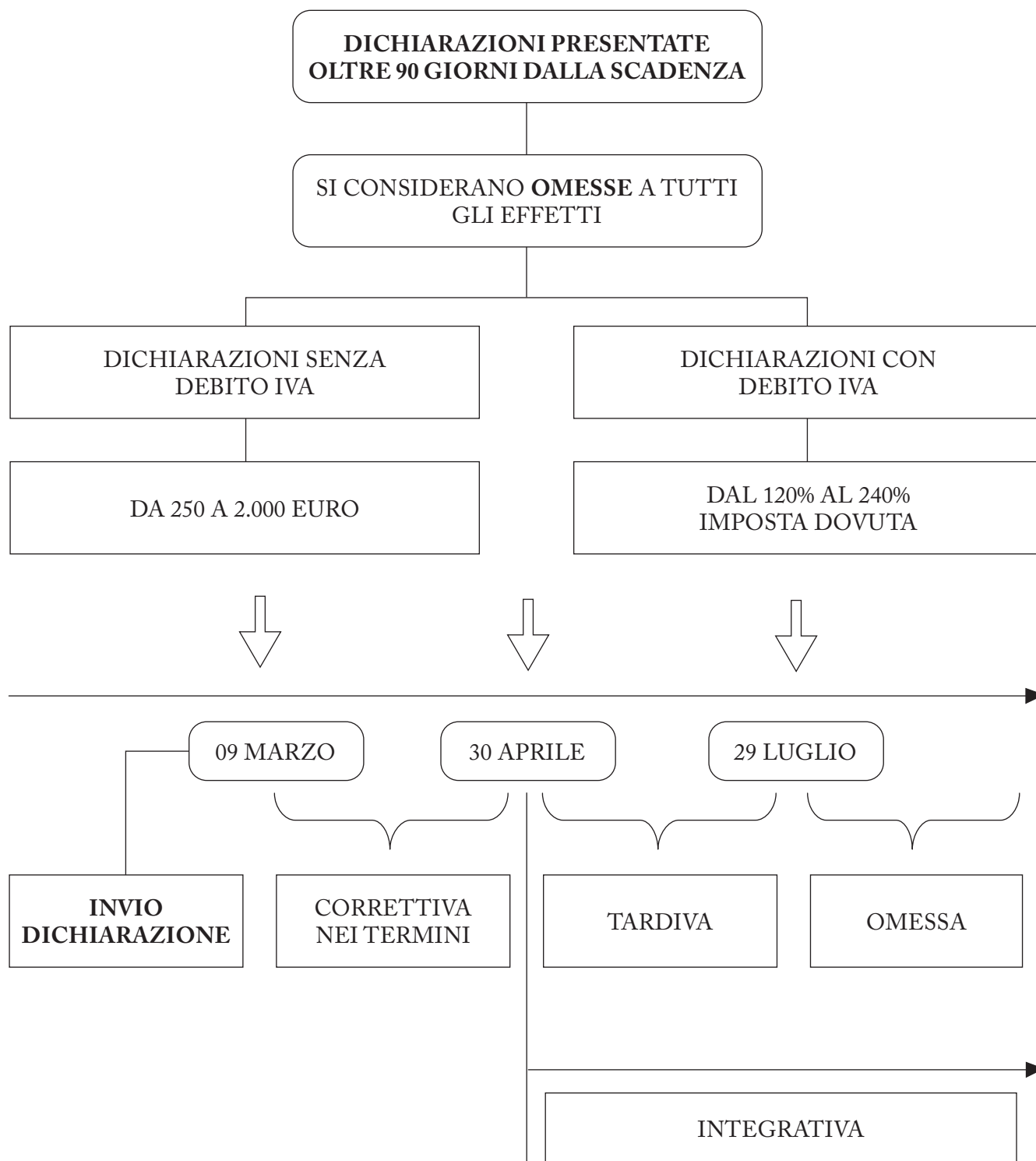
La dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2019 deve essere presentata nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il 30 aprile 2020.



Si considerano **tempestive** le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti dal D.P.R. 322/1998, ma scartate dal servizio telematico, purché **ritrasmesse entro i cinque giorni successivi** alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle entrate che attesta il motivo dello scarto (circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate n. 195 del 24.09.1999).

La dichiarazione Iva presentata **entro 90 giorni** dalla scadenza dei termini sopra indicati si considera **valida**, salvo l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge (sanzione amministrativa di euro 250, riducibile ad euro 25, ossia a 1/10 del minimo, per effetto del ravvedimento operoso *ex* articolo 13 D.Lgs. 472/1997).

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



Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal 60% al 120% dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 200 (se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali l'Iva non è dovuta, la sanzione è da 150 a 1.000 euro).

Altra ipotesi che si può presentare è quella della **dichiarazione infedele** (circolare n. 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 (articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997) va dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.

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 250 ad euro 2.000.

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 2019

Nel caso di **fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa** dichiarati nel corso del periodo 2019, 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 2019) 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 (articolo 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	☐

- 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 “Articolo 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)	
	Data di nascita giorno mese anno			Comune (o Stato estero) di nascita										M ☐ F ☐		Provincia (sigla)						
	Art. 74 bis ☐		Data di nomina		giorno mese anno		Data di inizio procedura o del decesso del contribuente		giorno mese anno		Data di fine procedura		giorno mese anno		Procedura non ancora terminata ☐							

Fallimento dichiarato dopo la chiusura del periodo di imposta 2019

Nell'ipotesi in cui la procedura concorsuale abbia inizio nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione Iva/2020, 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*.

CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

I soggetti che hanno cessato l'attività (data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda) nel corso del 2019 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 2019

Nel caso in cui un contribuente abbia cessato l'attività, con chiusura della partita Iva, nel corso del 2019, 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 2019, 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 n. 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 n. 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 2019, 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.

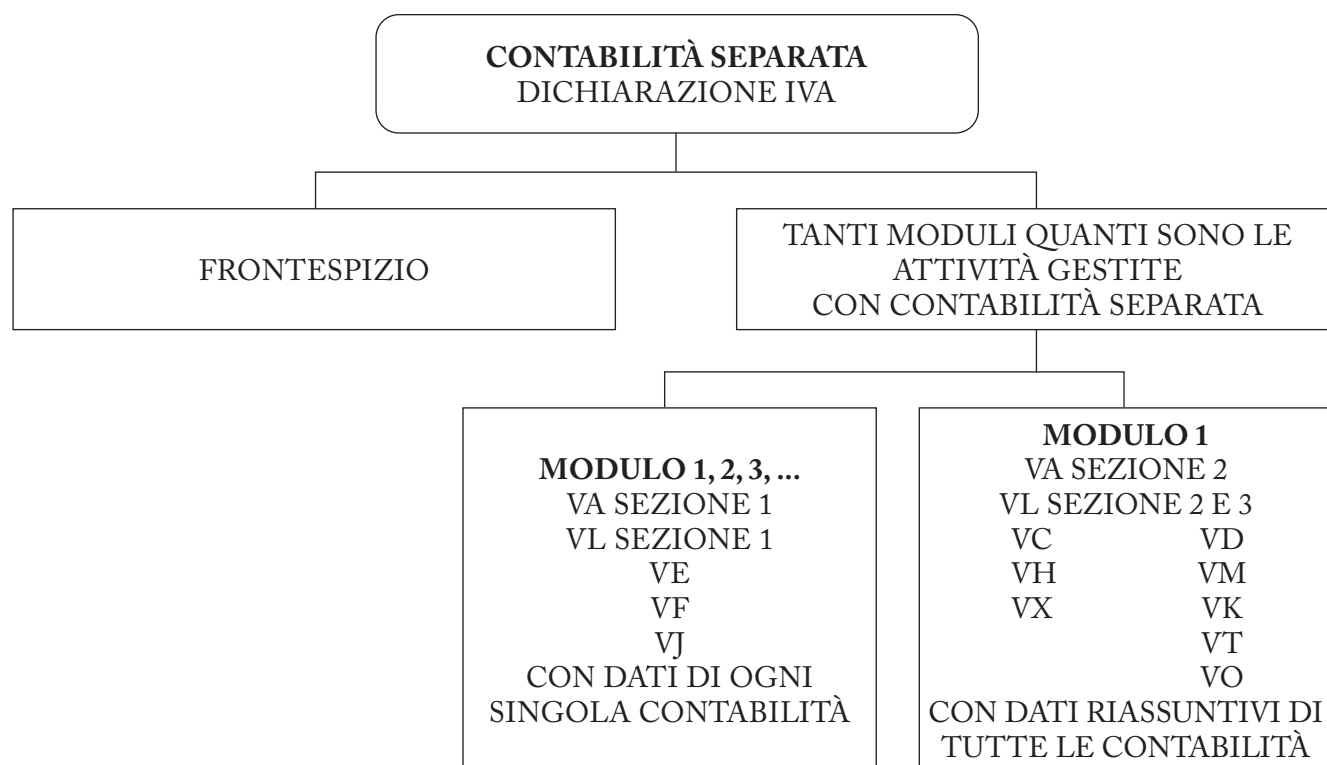
Passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta	
nel corso del 2019	La dichiarazione Iva deve essere costituita da: frontespizio: indicazione del soggetto non residente quale contribuente e della partita Iva attribuita a seguito della presentazione del modello ANR utilizzato per l'identificazione 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, VH, VM, 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 2020 e la data di presentazione della dichiarazione	La dichiarazione Iva relativa al 2019 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 2019	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, VH, VM, 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 2020 e la data di presentazione della dichiarazione	La dichiarazione Iva relativa al 2019 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 riquadro dichiarante il rappresentante fiscale deve indicare i propri dati riportando il codice carica “6”. Nel campo 5 del rigo VA1 va indicata la partita Iva estinta utilizzata dal rappresentante fiscale.

ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ E CONTABILITÀ SEPARATE

Per i soggetti che nel corso del 2019 hanno svolto più attività e che, per obbligo o per opzione, hanno adottato la contabilità separata ai sensi dell’articolo 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 VC, VD, VH, VM, VK, VT, VX e VO, in quanto i dati in essi contenuti riguardano il complesso delle attività svolte dal contribuente.



Nel caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separate, 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* articolo 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'articolo 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'articolo 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;
-

in cui vi è una generale situazione di continuità tra i soggetti partecipanti, le modalità di compilazione della dichiarazione Iva divergono a seconda la trasformazione sia avvenuta nel corso del 2019 o tra il 1° gennaio 2020 e la data di presentazione della dichiarazione stessa.

Trasformazione avvenuta nel corso del periodo di imposta 2019**Con estinzione del soggetto dante causa**

Nel caso di operazione straordinaria perfezionatasi nel corso del 2019 che ha comportato l'estinzione del soggetto dante causa (società incorporata, scissa, conferente, cedente, ...), la dichiarazione Iva deve essere presentata dal soggetto avente causa (società incorporante, beneficiarie, conferitaria, soggetto cessionario, ...), che deve presentare il modello composto da:

- **frontespizio** > con indicazione della denominazione o ragione sociale, codice fiscale, partita Iva del soggetto risultante dalla trasformazione soggettiva;
- **modulo 1** (soggetto avente causa) > con compilazione di tutti i quadri inerenti la propria attività riportando i dati relativi alle operazioni effettuate nel corso del 2019 dal soggetto avente causa e quelli relativi alle operazioni effettuate dal soggetto dante causa nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta la trasformazione soggettiva. Vanno inoltre compilati i quadri VT e VX nei quali riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;
- **modulo 2** (soggetto dante causa) > con compilazione di tutti i quadri indicando i dati relativi alle operazioni effettuate nel corso del 2019 dal soggetto dante causa fino all'ultimo mese o trimestre conclu-

Periodo d'imposta 2019

Periodo d'imposta 2019

Il soggetto dante causa presenterà invece la propria dichiarazione per rilevare le operazioni effettuate nel corso del 2019 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/2019 ceduto, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione.



CODICE FISCALE

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

Mod. N.

0 | 2

QUADRO VA
INFORMAZIONI E DATI
RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Sez. 1 - Dati analitici generali

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.

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

VA1 Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie

Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie

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

Credito dichiarazione IVA/2019 ceduto		.00

- 38

- 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, VM, 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, VH, VM, 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, VM, 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'articolo 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 2019 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.)		Codice fiscale del sottoscrittore		Codice carica		Codice fiscale società dichiarante	
				7			
Cognome		Nome		Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐		Provincia (sigla)	
Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita					
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	
Dati dell'erede				Data di decesso del contribuente		Procedura non ancora terminata ☐	

Se invece il contribuente è deceduto nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e la data di presentazione della dichiarazione, e quindi ha svolto la sua attività per tutto il 2019, 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".

Articolo 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 2019. Il figlio prosegue l'attività del padre, mantenendo la stessa periodicità di liquidazione dell'Iva (trimestrale).

La dichiarazione Iva relativa al 2019 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 successivo 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'articolo 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'articolo 73, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 e dell'articolo 3 del D.M. 13 dicembre 1979, come modificato dal D.M. 13 febbraio 2017, 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, le società in nome e in accomandita semplice, controllate, direttamente o indirettamente, per più del 50% fin dal 1° luglio dell'anno solare precedente.

Possono partecipare alla liquidazione Iva di gruppo anche le società estere, residenti in Paesi UE, con forme giuridiche equipollenti alle società di diritto italiano, operanti nello Stato mediante stabile organizzazione, rappresentante fiscale o identificazione diretta. L'opzione è comunicata dalla società/ente controllante con la dichiarazione Iva presentata nell'anno a decorrere del quale si intende esercitare l'opzione, e ha effetto fino a revoca.

Si veda il capitolo dedicato al quadro VG e alla liquidazione Iva di gruppo.

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 (articolo 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'articolo 30 L. 724/1994, non hanno diritto al rimborso o alla compensazione degli stessi (risoluzione n. 151/2008).

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/2020; 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/2020 che riepiloga la liquidazione Iva di gruppo.



DICHIARAZIONE IVA – CASI PARTICOLARI

Società controllanti e controllate

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'articolo 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			
	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione o ragione sociale	Operazioni straordinarie
Sez. 1 - Dati generali	VK1	1	2	3

Inoltre l'eccedenza di credito risultante dal quadro VY del prospetto Iva 26PR/2020 della *ex* controllante deve essere riportata per la parte compensata nel corso del 2019 nel rigo VA12 della dichiarazione della incorporante e per l'intero importo nel rigo VL8.

Dichiarazione *ex* controllante

QUADRO VY DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA DI GRUPPO	VY1	IVA da versare			,00
	VY2	IVA a credito da ripartire tra i righe VY4, VY5 e VY6	1		,00
		di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)	2		,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
		Gruppo IVA art. 70-bis	3		
	VY5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione			,00
	VY6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1		,00
		Codice fiscale consolidante	2		

Dichiarazione incorporante

Sez. 2 - Credito anno precedente	VA12	Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società <i>ex</i> controllanti da garantire			
		Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno	1		
		Importo compensato nell'anno 2019	2		,00
	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2018 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

- *la procedura Iva di gruppo non si interrompe*

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

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE			
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione o ragione sociale	Operazioni straordinarie
		1	2	3	4
			1 3		

L'eventuale eccedenza di credito risultante dal quadro VY del prospetto Iva 26PR/2020 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 pre-detto 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 n. 367/E/2002).

- **Ipotesi di cessazione del gruppo**

- nel caso di controllo cessato nel corso del 2018 e la società *ex* controllante abbia portato in detrazione il credito a partire dal 1.1.2019, quest'ultima dovrà comprendere nel rigo VL8 della dichiarazione Iva 2020, unitamente all'eventuale credito riportato dall'anno precedente, l'intero importo della eccedenza di credito di gruppo risultante dal prospetto riepilogativo Iva 26PR quadro VY dell'anno precedente (rigo VY5 della dichiarazione Iva 2019);
- nel caso di controllo cessato nel corso dell'anno 2019 e la società abbia computato l'eccedenza di credito di gruppo in detrazione dalle proprie liquidazioni periodiche nella frazione dell'anno 2019 successiva alla cessazione del controllo, la società *ex* controllante deve computare nel rigo VL8 della dichiarazione Iva 2020, l'eccedenza di credito di gruppo risultante dal prospetto riepilogativo Iva 26PR quadro VY dello stesso anno (rigo VY5 della dichiarazione Iva 2020);
- 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 2019, 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 2019 e per il quale devono essere prestate le garanzie di cui all'articolo 6, comma 3, D.M. 13.12.1979.

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

La circolare n. 35/E/2015 ha precisato che le disposizioni contenute nel nuovo articolo 38-*bis* trovano applicazione anche nell'ambito dell'Iva di gruppo.

COMPILAZIONE QUADRI VH E VK

Le società che hanno optato per la procedura di liquidazione Iva di gruppo devono compilare anche il quadro VH ad esclusione del rigo VH17, qualora intendano **inviare/integrare/correggere i dati omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva**, indicando i debiti ed i crediti risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche e trasferiti al gruppo.

Nel caso, invece, di uscita dal gruppo nel corso dell'anno di una società controllata ovvero di cessazione del controllo nel corso d'anno, devono essere indicati nel quadro VH (da compilare solo qualora si intenda inviare/integrare/correggere i dati omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva) sia i debiti e i crediti trasferiti sia le risultanze delle liquidazioni periodiche effettuate, compreso l'eventuale acconto da indicare nel rigo VH17; nel quadro VK deve essere compilata anche la sezione 3 per evidenziare i dati relativi al periodo di controllo.

- **Incorporazione da parte di una società controllante o controllata di un'altra società partecipante alla liquidazione di gruppo**

Nel caso di incorporazione da parte di una società controllante o controllata di un'altra società partecipante alla liquidazione di gruppo, la società dichiarante deve indicare, nei quadri VH (da compilare solo qualora si intenda inviare/integrare/correggere i dati omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva) e VK del modulo relativo alla società incorporata, i debiti e i crediti trasferiti da quest'ultima prima dell'incorporazione e, nei quadri VH e VK del proprio modulo, i propri crediti e debiti trasferiti nell'intero anno. Inoltre, nel quadro VK del proprio modulo, deve comprendere anche l'eventuale conguaglio dell'Iva a debito o a credito risultante dalla sezione 3 del quadro VL del modulo dell'incorporata.

Nell'ulteriore ipotesi in cui la società abbia incorporato una o più società controllate con contabilità separate, la dichiarante deve compilare i quadri VH e VK relativi a ciascuna incorporata in uno solo dei moduli a questa riferiti.

- **Incorporazione da parte di una società controllante o controllata di una società non partecipante alla liquidazione di gruppo**

In presenza di un'operazione straordinaria di incorporazione che ha coinvolto, in qualità di incorporante, una società partecipante alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo e, in qualità di incorporata, una società esterna al gruppo, il credito Iva maturato dall'incorporata nell'anno antecedente quello in cui è avvenuta l'operazione straordinaria deve essere tenuto fuori dalla liquidazione Iva di gruppo e rimanere, quindi, nella esclusiva competenza dell'incorporante (risoluzione n. 92/E/2010).

Anche il credito maturato dall'incorporata nel corso dell'anno in cui è avvenuta l'operazione straordinaria non può confluire nell'Iva di gruppo (risoluzione n. 78/E/2011). Pertanto, l'importo evidenziato nel rigo VL39 del modulo relativo alla società incorporata, restando nella disponibilità della società incorporante deve essere dalla stessa riportato nel rigo VX2 e, conseguentemente, considerato ai fini della compilazione dei rigi VX4, VX5 e VX6. In tale ipotesi, l'incorporante deve indicare, nei quadri VH (da compilare solo qualora si intenda inviare/integrare/correggere i dati omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva) e VK del proprio modulo, i debiti e i crediti dalla stessa trasferiti al gruppo nel corso dell'anno con le modalità illustrate nel punto precedente, mentre nel modulo dell'incorporata non deve essere compilato il quadro VK.

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'articolo 67, comma 1, lettera 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 2019	Locatore: no presentazione dichiarazione Iva Affittuario: presentazione dichiarazione Iva
Affitto unica azienda da parte di imprenditore individuale per parte dell'anno 2019	Locatore: presentazione dichiarazione Iva Affittuario: presentazione dichiarazione Iva
Affitto dell'azienda o di ramo aziendale da parte di società nel corso del 2019 (per intero anno o per parte di esso)	Locatore: presentazione dichiarazione Iva (non si ha sospensione di attività) Affittuario: presentazione dichiarazione Iva

GRUPPI BANCARI COOPERATIVI

Per quanto riguarda le modalità di compilazione della dichiarazione Iva in caso di costituzione di un Gruppo Iva (articoli 70-*bis* e ss.) da parte dei partecipanti ad un Gruppo Bancario di cui all'articolo 37-*bis* D.Lgs. 385/1993, a decorrere dal 1° luglio 2019 (articolo 20, comma 2, D.L. 119/2018), si fa presente che:

- ciascuna partecipante provvederà a presentare la propria dichiarazione Iva annuale per il periodo che va dal 1° gennaio 2019 al 30 giugno 2019;
- il rappresentante del Gruppo Iva provvederà a presentare la dichiarazione per le operazioni poste in essere dal medesimo Gruppo Iva a seguito della sua costituzione (dal 1° luglio 2019 al 31 dicembre 2019).

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

L'Iva dovuta risultante dalla dichiarazione annuale 2019 deve essere versata entro il **16 marzo 2020**: il limite minimo di versamento è pari a 10,33 euro (10,00 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

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

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

da compilarsi secondo le seguenti modalità:

- colonna **codice tributo** > il codice da utilizzare per il versamento dell'Iva a debito risultante dalla dichiarazione Iva è il codice **6099** - Versamento Iva sulla base della dichiarazione annuale;
- colonna **rateazione/Regione/Prov./mese rif.** > in tale colonna va indicata la rata che si sta versando unitamente al numero totale di rate prescelto, nel caso in cui il contribuente abbia optato per la rateazione della somma dovuta a titolo di debito annuale Iva. Nel caso di versamento in un'unica soluzione va indicato **0101**;
- colonna **anno di riferimento** > in tale colonna va indicato l'anno di riferimento dell'Iva da versare: con riferimento all'Iva annuale 2020 dovrà pertanto essere indicato "2019";
- colonna **importi a debito versati** > in tale colonna va indicato l'importo dell'Iva a debito risultante dalla dichiarazione Iva 2020.



CASO OPERATIVO

Il professionista che presenta una dichiarazione annuale Iva 2020 da cui emerge un debito di 1.000 euro, decide di versarla in un'unica soluzione alla scadenza del 16 marzo 2020.

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	2019	1.000,00		
codice ufficio	codice atto						
		TOTALE		A	1.000,00	B	SALDO (A-B)
							1.000,00


CASO OPERATIVO

La società PRS snc di Diego Rossi, che presenta una dichiarazione annuale Iva 2020 da cui emerge un debito di 1.600 euro, decide di versare l'importo in due rate a decorrere dal 16 marzo 2020.

F24 prima rata (scadenza 16 marzo 2020):

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	2019	800,00	
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	800,00 B	SALDO (A-B)
					800,00

F24 seconda rata (scadenza 16 aprile 2020):

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	2019	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**: pertanto la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dello 0,66%, la quarta dello 0,99% e così via.



Se il 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

Il contribuente può effettuare il versamento dell'Iva annuale:

- in un'unica soluzione **entro il 16 marzo 2020**;
- in un'unica soluzione **entro la scadenza del modello Redditi** (30 giugno 2020), con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo;
- **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** (30 giugno 2020), 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.



È in ogni caso possibile avvalersi dell'ulteriore differimento del saldo Iva al 30 luglio, applicando sulla somma dovuta al 30 giugno gli ulteriori interessi dello 0,40%.

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

Il versamento dell'Iva annuale relativa al 2019 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 18 maggio > con maggiorazione dello 0,80%;
- dal 19 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 2020 del sig. Bianchi, presenta un saldo a debito di 1.000 euro. Le possibilità di versamento di tale importo in un'unica soluzione sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 1.000,00		€ 1.000,00
16 aprile	€ 1.000,00	€ 4,00	€ 1.004,00
18 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

Potrà inoltre versare l'imposta di € 1.016 dovuta al 30 giugno ulteriormente maggiorata dello 0,40% entro il 30 luglio.

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 (1.1.2019 – 31.12.2019) e con bilancio approvato in data 15 aprile 2020, 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 2020, le possibilità di versamento del debito Iva in un'unica soluzione sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 14.000,00	/	€ 14.000,00
16 aprile	€ 14.000,00	€ 56,00	€ 14.056,00
18 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

Potrà inoltre versare l'imposta di € 14.224 dovuta al 30 giugno ulteriormente maggiorata dello 0,40% entro il 30 luglio.

**ESERCIZIO NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE**

Per la società Alfa Srl, con periodo di imposta 1.7.2018 – 30.06.2019 e con bilancio approvato in data 14 ottobre 2019, la dichiarazione Iva relativa all'esercizio 2019 va presentata in forma autonoma secondo le ordinarie scadenze, con possibilità di avvalersi del differimento del versamento entro il 30 giugno (risoluzione n. 73/E/2017).

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 (1.1.2019 – 31.12.2019) e con bilancio approvato in data 5 giugno 2020, presenta un debito risultante dalla dichiarazione Iva annuale di 10.000 euro.

Poiché il termine di versamento a saldo delle imposte risultanti dal modello Redditi è il 31 luglio 2020, le possibilità di versamento del debito Iva sono le seguenti:

data entro:	importo	interessi	totale
16 marzo	€ 10.000,00	/	€ 10.000,00
16 aprile	€ 10.000,00	€ 40,00	€ 10.040,00
18 maggio	€ 10.000,00	€ 80,00	€ 10.080,00
16 giugno	€ 10.000,00	€ 120,00	€ 10.120,00
16 luglio	€ 10.000,00	€ 160,00	€ 10.160,00
31 luglio	€ 10.000,00	€ 200,00	€ 10.200,00

Potrà inoltre versare l'imposta di € 10.200 dovuta al 31 luglio ulteriormente maggiorata dello 0,40% entro il 30 agosto.

**CASO OPERATIVO**

La società Gamma Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2019 – 31.12.2019) e con approvazione del bilancio in data 15 maggio 2020, presenta un debito risultante dalla dichiarazione Iva annuale, da presentarsi in forma unificata, di 2.500 euro.

data entro:	importo	interessi	Totale
16 marzo	€ 2.500,00	/	€ 2.500,00
16 aprile	€ 2.500,00	€ 10,00	€ 2.510,00
18 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

Potrà inoltre versare l'imposta di € 2.540 dovuta al 30 giugno ulteriormente maggiorata dello 0,40% entro il 30 luglio.

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'articolo 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	18 maggio	0,66%
4	16 giugno	0,99%
5	16 luglio	1,32%
6	20 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	16 aprile	€ 2.000,00	€ 6,60	€ 2.006,60
3	18 maggio	€ 2.000,00	€ 13,20	€ 2.013,20
4	16 giugno	€ 2.000,00	€ 19,80	€ 2.019,80
5	16 luglio	€ 2.000,00	€ 26,40	€ 2.026,40
6	20 agosto	€ 2.000,00	€ 33,00	€ 2.033,00
7	16 settembre	€ 2.000,00	€ 39,60	€ 2.039,60

Mod. F24 scadenza 16 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	6099	0707	2019	2000,00	
	1668			39,60	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	2039,60 B	SALDO (A-B)
					2039,60

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 (articolo 5 del decreto 21 maggio 2009).



CASO OPERATIVO

La società Alfa Srl, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2019 – 31.12.2019) e con approvazione del bilancio in data 15 aprile 2020, presenta un debito risultante dalla dichiarazione Iva annuale di 10.000 euro.

Decide di iniziare il versamento del saldo al 30 giugno e di rateizzarlo in cinque rate.

Di seguito vengono evidenziate le rate, con scadenze ed interessi, e le modalità di compilazione del Modello F24 della prima e dell'ultima rata.

Innanzitutto l'importo dell'Iva deve essere maggiorato dell'1,6% (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	16 luglio	€ 2.032,00	€ 6,71	€ 2.038,71
3	20 agosto	€ 2.032,00	€ 13,41	€ 2.045,41
4	16 settembre	€ 2.032,00	€ 20,12	€ 2.052,12
5	16 ottobre	€ 2.032,00	€ 26,82	€ 2.058,82

Mod. F24 scadenza 30 giugno

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	0105	2019	2032,00	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	2032,00 B	SALDO (A-B)
					2032,00

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.



I soggetti titolari di partita Iva che intendono utilizzare in compensazione, tramite modello F24, il credito Iva annuale o infrannuale, ovvero i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive e i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, sono tenuti a presentare il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel/Fisconline) – risoluzione n. 68/E/2017.



* € 50.000 per soggetti con ISA 2019 (redditi 2018) ≥ 8 (vedi Frontespizio).

LA GESTIONE DEL *PLAFOND* LIBERO DEI 5.000 EURO

Per importi di credito Iva sino a 5.000 euro non è prevista alcuna limitazione alla compensazione: i contribuenti possono utilizzarlo in compensazione sin dal 1° gennaio 2020 purché sia certa l'esistenza del credito che emergerà in dichiarazione.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 30, comma 4, L. 724/1994, per le **società** e gli **enti di comodo** il credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 (né chiesto a rimborso o ceduto a terzi), ed è definitivamente perso per i soggetti che riscontrano la presenza congiunta delle seguenti condizioni:

- società di comodo, oltre che nel presente esercizio, anche nel 2017 e nel 2018;
- società che nel triennio 2017 - 2019 non ha effettuato operazioni rilevanti ai fini dell'Iva per un importo almeno pari a quello che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'articolo 30, comma 1, L. 724/1994 (ricavi minimi presunti).

LA COMPENSAZIONE OLTRE LA SOGLIA DEI 5.000 EURO

Al superamento della soglia dei 5.000 euro è necessario che la dichiarazione annuale Iva dalla quale emerge il credito rechi l'apposizione del visto di conformità o, in alternativa sia sottoscritta dall'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile.

Inoltre, al di sopra del suddetto limite, la compensazione è consentita a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (articolo 17, comma 1, D.Lgs. 241/1997).

Si tratta di un termine mobile, essendo collegato al giorno di effettiva presentazione della dichiarazione: pertanto, per i soggetti Iva che presentano una posizione a credito, potrebbe essere opportuno anticipare la presentazione del modello per compensare debiti in scadenza.

Ad esempio, se la dichiarazione Iva fosse presentata il 6 marzo 2020, la compensazione *ex* articolo 17 del D.Lgs. 241/1997 sarebbe ammessa già alla data del 16 marzo 2020, utilizzando i debiti tributari e contributivi in scadenza in tale giorno.

La dichiarazione Iva presentata senza visto di conformità può in seguito essere sostituita da una **dichiarazione integrativa con il visto** in modo da poter compensare un importo superiore a 5.000 euro a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa stessa.



ESEMPIO

Credito Iva 2019 risultata dalla dichiarazione Iva 2020: 12.000 euro

Data di presentazione dichiarazione Iva 2019: 25.2.2020

- fino a 5.000 euro è utilizzabile in compensazione orizzontale a decorrere dall'1.1.2020;
- per importi superiori a 5.000 euro, il credito è utilizzabile in compensazione solo se la dichiarazione Iva presentata è dotata del visto di conformità e a decorrere dal 6.3.2020 (decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).



CREDITI IVA SENZA VISTO FINO A € 50.000 PER START UP INNOVATIVE

Il limite per l'apposizione del visto di conformità ai crediti Iva sale da 5.000 euro a 50.000 euro per le start-up innovative di cui all'articolo 4, comma 11-*novies* del D.L. 3/2015. Tale limite maggiorato rimane per tutto il periodo di iscrizione della società nella sezione speciale del Registro delle imprese.



ISA E BENEFICI PREMIALI

Tra i benefici premiali che vengono riconosciuti ai contribuenti che ottengono un **risultato ISA pari o superiore a 8**, sulla base del Provvedimento direttoriale prot. n. 126200 del 10 maggio 2019, vi sono i seguenti vantaggi:

- **esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui.** Il vantaggio interessa la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa all'anno d'imposta 2019, nonché la compensazione dei crediti Iva infrannuali maturati nei primi 3 trimestri dell'anno di imposta 2020;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui. Al riguardo, si tratta dei crediti di importo comunque superiore a 30.000 euro annui, considerato quanto disposto dall'articolo 38-*bis*, comma 3, D.P.R. 633/1972.

Il punteggio di 8 può essere ottenuto non solo spontaneamente, ma anche a seguito di adeguamento, dichiarando maggiori ricavi o compensi rispetto a quelli annotati nelle scritture contabili.

L'importo complessivo dell'esonero, pari a 50.000 euro, si riferisce alle richieste di rimborso effettuate nel corso dell'anno 2020.

Nella circolare n. 20/E/2019 viene esaminato un esempio concreto, relativo ad un soggetto che ha conseguito il risultato di 8,5 a seguito dell'elaborazione Isa pertinente alla dichiarazione dei redditi per il 2018.

Tale soggetto intende richiedere il rimborso dell'Iva risultante dalla dichiarazione annuale per il 2019 di 25.000 euro, nonché il rimborso di 18.000 euro del credito evidenziato nel modello TR del primo trimestre 2020. Per entrambe queste richieste non è richiesto il visto di conformità.

Per il secondo trimestre tale contribuente intende richiedere un ulteriore rimborso di 22.000 euro: secondo l'Agenzia delle entrate egli non potrebbe fruire dell'esonero previsto dall'articolo 9-*bis*, comma 11, lettera b), D.L. 50/2017 atteso che tale richiesta porterebbe a superare la soglia dei 50.000 euro annui imposti dalla norma quale importo massimo del beneficio (egli deve infatti tenere in considerazione il cumulo dei rimborsi richiesti nel 2020, che ha già raggiunto l'ammontare di 43.000 euro).

Occorre quindi osservare che, mentre la soglia ordinaria che esclude l'apposizione del visto (e il rilascio delle garanzie), va considerata separatamente per i rimborsi annuale e trimestrali in quanto relativi a due periodi d'imposta diversi, per l'innalzamento a 50.000 euro a seguito dell'ottenimento del risultato di 8 dall'applicazione degli Isa la verifica degli importi va condotta cumulativamente per tutte le richieste presentate nell'anno, anche se riferite a due periodi d'imposta diversi.

LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA INFRANNUALI

Le regole sopra esposte e la soglia dei 5.000 euro valgono anche nel caso di credito Iva infrannuale, pertanto:

- per compensazioni fino a € 5.000 non ci sono limitazioni e il credito può essere utilizzato successivamente alla presentazione del mod. Iva TR;
- per i crediti superiori a € 5.000 è obbligatorio apporre il visto di conformità al mod. Iva TR e il credito può essere utilizzato a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione del mod. Iva TR.



Il limite va considerato separatamente da quello del credito annuale mentre si cumula nei diversi trimestri.

Per i soggetti con ISA 2019 (redditi 2018) con punteggio pari o superiore a 8 (vedi barratura casella frontespizio) vale la soglia maggiorata a € 50.000 per le compensazioni Iva orizzontali effettuate nell'anno 2020 (ossia anno successivo alla presentazione del modello Redditi 2019).

Importanti chiarimenti in materia sono stati forniti dalla risoluzione n. 103/E/2017, che ha precisato che:

1. il visto di conformità è obbligatorio se l'istanza con cui viene chiesto di poter compensare il credito Iva infrannuale è di importo superiore a 5.000 euro annui, **anche quando alla richiesta non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione** (a differenza di quanto avviene per il credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale deve escludersi quindi la possibilità di prendere a riferimento l'effettivo credito compensato);
2. il limite di 5.000 euro "annui" per l'apposizione del visto di conformità va calcolato tenendo conto dei crediti trimestrali chiesti in compensazione nei trimestri precedenti (es.: 1° trimestre credito a compensazione € 3.000 senza visto; 2° trimestre credito a compensazione € 2.001 serve visto anche se il credito non viene utilizzato);
3. coerentemente con la precisazione precedente, l'importo indicato sull'istanza relativa al 1° trimestre concorre al limite dei 5.000 euro annui, anche se non utilizzato in compensazione.



Esempio (Soggetto con punteggio ISA pari o superiore a 8)

Credito Iva 6099/2019 (modello Iva 2020) € 28.000; credito Iva 6037/2020 (istanza TR 2° trim. 2020) € 16.000.

Le compensazioni non superano € 50.000 quindi non serve il visto né in DAI 2020 né in TR 2° trim. 2020.

LIMITI GENERALI ALL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE NEL MOD. F24

- Anche per il credito Iva opera il limite generale di compensazione di € 700.000, stabilito per tutte le imposte; limite innalzato a € 1.000.000 per i subappaltatori del settore edile con un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.
- Specifiche limitazioni sono inoltre previste per la compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo (Articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010).

- L'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei modelli F24 relativi a compensazioni che presentano profili di rischio (articolo 1, comma 900, L. 205/2017).

IL VISTO DI CONFORMITÀ

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 5.000 euro fossero accompagnati da una sorta di **certificazione di un soggetto "terzo"** opportunamente identificato e qualificato.

Il contribuente deve pertanto ottenere il visto di conformità con riferimento alla dichiarazione annuale Iva, che attesti la sussistenza del relativo credito.

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

- 1) i responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF – imprese (comma 1, lettera a), dell'articolo 35 D.Lgs. 241/1997), limitatamente alle dichiarazioni dei soggetti nei confronti dei quali svolgono l'assistenza fiscale;
- 2) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro (comma 3 dell'articolo 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'articolo 35 D.Lgs. 241/1997).

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

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. 164/1999 - Articolo 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'articolo 22;*
- b. dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;*
- c. dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 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'articolo 21 del D.M. 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'articolo 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'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 164/1999):
 - a) non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'articolo 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'articolo 15, comma 1, della L. 55/1990, come sostituito dall'articolo 1 della L. 16/1992;
 - e) non aver fatto parte negli ultimi 5 anni, di società (centri di assistenza fiscale) per le quali è stato emesso un provvedimento di revoca ai sensi dell'articolo 39, comma 4, D.Lgs. 24/1997.

Il professionista deve inoltre 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.

Fac-simile di comunicazione da redigere per poter esercitare la facoltà di rilasciare il visto di conformità. Da compilare possibilmente su carta intestata del professionista.

All'Agenzia delle entrate
 Direzione Regionale del
 Via
 CAP - Città

Oggetto: Comunicazione resa ai sensi dell'articolo 21 del D.M. 164/1999 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a nato/a a il
 e residente in alla via
 con studio in via C.F.
 P. Iva iscritto/a nell'Ordine dei di
 al n. abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali.
 Recapito telefonico numero di fax indirizzo di posta elettronica
 indirizzo PEC

COMUNICA

che intende esercitare, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 21 del D.M. 164/1999, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997.

ALLEGA

- copia della polizza assicurativa di cui all'articolo 22 del D.M. 164/1999;
- dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione e/o cancellazione dall'ordine di appartenenza;
- dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti soggettivi, di cui all'articolo 8 del D.M. 164/1999.

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti di cui sopra entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data

.....
 (firma del professionista)

Fac-simile modulo per la compilazione di cui all'articolo 21 del D.M. 164/1999 - da utilizzare da parte dei professionisti operanti in studi associati.

All'Agenzia delle entrate
Direzione Regionale del
Via
CAP - Città

Oggetto: Comunicazione di cui all'articolo 21 del D.M. 164/1999 per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a nato/a a il
residente in via, Codice
fiscale Partita Iva iscritto/a nell'Ordine dei
di n. abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Associato nello Studio Professionale Codice fiscale
Partita Iva con sede in
unitamente ai seguenti professionisti:

1. (professionista di cui all'articolo 3 comma 3 lettere a) e b) dei D.P.R. 322/1998 e dell'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997 o di altro professionista);
2. (professionista di cui all'articolo 3 comma 3 lettere a) e b) dei D.P.R. 322/1998 e dell'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997 o di altro professionista);
3. (professionista di cui all'articolo 3 comma 3 lettere a) e b) dei D.P.R. 322/1998 e dell'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997 o di altro professionista).

Recapito telefonico numero di fax indirizzo di posta elettronica
indirizzo PEC

COMUNICA

che intende esercitare, ai sensi dall'articolo 21 del D.M. 164/1999, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997.

ALLEGA

- copia della polizza assicurativa di cui all'articolo 22 del D.M. 164/1999;
- dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dall'ordine professionale di appartenenza;
- dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 8, comma 1, del D.M. 164/1999.

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti di cui sopra entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data

.....
(firma del professionista)

Fac-simile modulo per la compilazione di cui all'articolo 21 del D.M. 164/1999 per l'ipotesi in cui il professionista si avvalga di una società di servizi.

All'Agenzia delle entrate
Direzione Regionale del
Via
CAP - Città

Oggetto: Comunicazione resa ai sensi dell'articolo 21 del D.M. 164/1999, per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Il/La sottoscritto/a nato/a a il
residente in Via
con studio in via C.F.
P. Iva iscritto/a all'Ordine dei di
n. abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.
Recapito telefonico numero di fax indirizzo di posta elettronica
indirizzo PEC

COMUNICA

- che intende esercitare, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 21 del D.M. 164/1999, la facoltà di rilasciare il visto di conformità, previsto dall'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997;
- che si avvale della società di servizi di seguito specificata il cui capitale sociale è posseduto, in maggioranza assoluta, da professionisti che hanno comunicato che intendono apporre visto di conformità 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 di al numero con una quota pari al% del capitale sociale; - Socio B nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo di al numero con una quota pari al% del capitale sociale;
Dati anagrafici organo amministrativo	Amministratore nato a il e residente in via C.F. iscritto all'Albo 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	

ALLEGA

- copia della polizza assicurativa di cui all'articolo 22 del D.M. 164/1999;
- dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione e/o cancellazione dall'ordine di appartenenza;
- dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 8, comma 1, del D.M. 164/1999.

SI IMPEGNA

a comunicare eventuali future variazioni dei dati, degli elementi e degli altri atti di cui sopra entro 30 giorni dalla data in cui si verificano, nonché a produrre il rinnovo della polizza assicurativa (in caso di tacito rinnovo) ovvero gli attestati delle quietanze (qualora il pagamento sia suddiviso in rate).

Luogo e data

.....
(firma del professionista)

Fac-simile dichiarazione di autocertificazione da allegare alla comunicazione.

Da redigere su carta intestata del professionista.

Ai sensi dell'articolo 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'articolo 76 del D.P.R. 445/2000 e delle conseguenze di cui all'articolo 21 della L. 241/1990 in caso di dichiarazioni mendaci o false attestazioni, ai sensi dell'articolo 3 del D.P.R. 300/1992 e degli articoli 46 e 47 del D.P.R. 445/2000

DICHIARA SOTTO LA PROPRIA RESPONSABILITÀ

- di non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'articolo 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 contributiva e tributaria;
- di non trovarsi in una delle condizioni previste dall'articolo 15, comma 1, della L. 55/1990, come sostituito dall'articolo 1 della L. 16/1992;
- non aver fatto parte di società per le quali è stato emesso un provvedimento di revoca ai sensi dell'articolo 39, comma 4, del D.Lgs. 241/1997, nei cinque anni precedenti;

- che non sussistono provvedimenti di sospensione e/o cancellazione dall'Ordine dei _____
- di effettuare la trasmissione telematica, mediante una delle seguenti modalità:§
 - in proprio mediante l'apposita abilitazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate;
 - 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'articolo 21 del D.M. 164/1999)
 - tramite l'associazione cui lo stesso appartiene (i cui dati sono specificati nell'apposita comunicazione ai sensi dell'articolo 21 del D.M. n. 164/1999) ai sensi di quanto previsto al punto 3.1.1 della circolare 21/E/2009.
 - quale professionista dipendente di una società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c) del D.Lgs. 241/1997, ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni;
 - quale professionista dipendente di una società cooperativa o società consortile cooperativa i cui aderenti siano, per più della metà, soci delle predette associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c) del D.Lgs. 241/1997, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999;
 - quale professionista dipendente di un consorzio o società consortile di cui, rispettivamente, agli articoli 2602 e 2615-ter del codice civile, i cui aderenti siano, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 241/1997 e soci delle predette associazioni, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera b), del decreto 18 febbraio 1999).

Allega copia della carta di identità n. rilasciata da valida fino a

Luogo e data

In fede
Il Professionista

.....

Al fine di garantire il completo risarcimento dell'eventuale danno arrecato ai contribuenti, l'articolo 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'articolo 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'articolo 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 3.000.000 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.

Il professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno **studio associato** può anche utilizzare, quale garanzia di cui al citato articolo 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 circolare n. 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 3.000.000 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. Un secondo livello di analisi preliminare consiste nella **verifica** della esistenza dei **requisiti** che abbiamo definito **oggettivi**.



D.M. 164/1999 - Articolo 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'articolo 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 n. 12/E/2010, § 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'articolo 23, comma 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 possieda la maggioranza assoluta del capitale sociale della società di servizio.

In caso di più di due soci, tenuto conto che nessuno dei soci potrebbe possedere la maggioranza assoluta, la norma prevede la possibilità che la stessa si possieda 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.



Risoluzione n. 103/E/2017

L'apposizione del visto di conformità è disciplinata dall'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997, che al comma 3 dispone:

“3. I soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'articolo 3 del D.P.R. 322/1998, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lettera a), del presente articolo relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte.”

A sua volta, l'articolo 3, comma 3, del D.P.R. 322/1998 dispone:

“3. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro; (...);

e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze."

Fra i soggetti di cui alla lettera e) figurano quelli individuati dal D.M. 18 febbraio 1999, che all'articolo 1 dispone: "1. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni, si considerano altri incaricati della trasmissione delle dichiarazioni stesse, a condizione che l'abilitazione al servizio telematico sia richiesta a nome di uno dei soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del D.P.R. 322/1998: a) (...); b) le società commerciali di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del citato D.P.R. 322/1998."

Posto, quindi, che gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili possono apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni "da loro predisposte", occorre chiarire il senso di tale condizione. A tal fine, rileva l'articolo 23 del citato D.M., ai sensi del quale "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."

Dal combinato disposto delle norme citate discende che il visto di conformità è apposto da chi tiene le scritture e predispone la dichiarazione, che può essere, oltre al professionista, anche la società di servizi posseduta in maggioranza da professionisti. La trasmissione della dichiarazione, a sua volta, è consentita, fra gli altri, alle società di servizi definite dal citato D.M. 18 febbraio 1999. Alla luce del delineato quadro normativo, si osserva che le prime due attività (tenuta della contabilità e predisposizione della dichiarazione) potrebbero – in virtù del citato articolo 23 del D.M. 164/1999 – essere ricondotte al professionista, quantunque svolte formalmente dalla società di servizi di cui il professionista medesimo è dipendente, sempre che "siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista".

In merito alla terza attività (apposizione del visto di conformità), si osserva che l'articolo 3, comma 3, del D.P.R. 322/1998, si limita a prescrivere l'iscrizione del soggetto autorizzato negli albi ivi indicati, senza richiedere il contestuale esercizio della professione in forma di lavoro autonomo. Oltretutto, l'articolo 33 del D.Lgs. 241/1997, al comma 2 consente l'apposizione del visto di conformità da parte dei responsabili dei Centri di assistenza fiscale (C.a.f.) – da individuare tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili – "anche assunti con rapporto di lavoro subordinato."

Per quanto attiene, da ultimo, alla quarta attività (trasmissione della dichiarazione vistata), non si ravvisano preclusioni alla trasmissione della dichiarazione – predisposta e vistata dal professionista dipendente della società di servizi – per il tramite dell'abilitazione della medesima società, ove quest'ultima sia inquadrabile fra le società di cui all'articolo 2 del D.M. 18 febbraio 1999.

Resta ferma la necessità per il professionista – dipendente di effettuare la comunicazione alla Direzione Regionale competente ai sensi dell'articolo 21 del citato D.M. 164/1999. Si fa presente che l'onere relativo alla copertura assicurativa di cui all'articolo 22 dello stesso decreto può essere sostenuto anche dalla società di servizi.

**Risoluzione n. 99/E/2019**

Con riferimento alle conseguenze di una condotta in violazione delle norme sul visto di conformità si osserva che l'articolo 3 del D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, ha modificato sia l'articolo 1, comma 574, della L. 147/2013, sia l'articolo 10, comma 1, lettera a) del D.L. 78/2009, prevedendo, tra l'altro, che "Nei casi di utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, dei crediti di cui al presente comma in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione di cui, rispettivamente, al primo e al secondo periodo sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi, ovvero nei casi di utilizzo in compensazione ai sensi dello stesso articolo 17 dei crediti che emergono da dichiarazioni con visto di conformità o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati, con l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della L. 311/2004, l'ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione delle modalità di cui al primo periodo e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni."

Pertanto, in caso di violazione delle regole sopra richiamate, il contribuente:

- *deve produrre idonea garanzia per ottenere il rimborso dei crediti Iva [cfr. articolo 38-bis, comma 4, lettera c), del D.P.R. 633/1972];*
- *è sanzionabile ai sensi dell'articolo 13, comma 4, del D.Lgs. 471/1997, con conseguente recupero del credito superiore a 5.000 euro, utilizzato in compensazione in violazione dell'articolo 10, comma 7, del D.L. 78/2009 o dell'articolo 1, comma 574, della L. 147/2013.*

Quanto poi al soggetto che ha apposto un visto su una dichiarazione poi non trasmessa dallo stesso oppure trasmesso una dichiarazione dallo stesso non vistata, trovano applicazione rispettivamente l'articolo 39 del D.Lgs. 241/1997, come modificato dall'articolo 7-bis, comma 1, lettera a) del D.L. 4/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 26/2019, che disciplina, appunto, l'ipotesi di rilascio infedele del visto di conformità, nonché l'eventuale sospensione e inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità previste nelle ipotesi individuate dal medesimo articolo. Con riferimento alle condotte già poste in essere, gli uffici competenti valuteranno caso per caso la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del comma 3 dell'articolo 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente) della L. 212/2000, e del comma 2 dell'articolo 6 del D.Lgs. 472/1997, secondo cui "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminazione ... dei modelli per la dichiarazione ...".

Casi in cui il visto di conformità non si considera validamente rilasciato

Le istruzioni per la compilazione del modello Iva 2020 hanno cura di precisare che il visto di conformità, in base alla normativa e alla prassi vigente, non si considera validamente rilasciato nei seguenti casi:

- 1) *il professionista che lo rilascia non risulta iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati tenuto dalle competenti Direzioni regionali;*
- 2) *il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non coincide con il soggetto persona fisica che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica (firmatario della sezione "IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA");*
- 3) *il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non risulta "collegato" con l'associazione professionale o con la società di servizi o con la società tra professionisti che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;*
- 4) *il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1), ma non risulta "collegato" con la società partecipata dal Consiglio nazionale, Ordine e Collegio che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;*

- 5) *in caso di CAF, quando il soggetto che lo rilascia non corrisponde al responsabile dell'assistenza fiscale (RAF) del CAF indicato nella presente sezione;*
- 6) *in caso di CAF-imprese, quando il soggetto che lo rilascia corrisponde al responsabile dell'assistenza fiscale (RAF) del CAF indicato nella presente sezione ma il CAF non risulta "collegato" con la società di servizi, cooperativa o consortile o con il consorzio o l'associazione che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;*
- 7) *in caso di associazione sindacale tra imprenditori, quando il soggetto che lo rilascia non risulta collegato con la società di servizi, cooperativa o consortile o con il consorzio che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica.*

In merito al punto 3), il professionista che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest'ultimo soggetto coincide con:

- 1) *l'associazione o la società semplice costituita fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettera a) e b), del D.P.R. 322/1998 (articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);*
- 2) *la società commerciale di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del D.P.R. 322/1998 (articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto 18 febbraio 1999);*
- 3) *la società tra professionisti (s.t.p.) disciplinata dall'articolo 10 della L. 183/2011, di cui il professionista che appone il visto di conformità è uno dei soci.*

In merito al punto 4), il professionista che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest'ultimo soggetto coincide con la società partecipata esclusivamente dai consigli nazionali, dagli ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro nonché dai rispettivi iscritti e dalle relative casse nazionali di previdenza e quelle partecipate esclusivamente dalle associazioni rappresentative dei soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettera b), del D.P.R. 322/1998 e dai rispettivi associati. Tale società può essere abilitata a svolgere la trasmissione in via telematica delle dichiarazioni per conto dei soggetti nei confronti dei quali l'amministrazione finanziaria ha riconosciuto la sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a) e b), del D.P.R. 322/1998, sempreché il rappresentante legale della predetta società ovvero il soggetto da questi delegato alla presentazione della richiesta di abilitazione al servizio telematico sia uno dei soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettera a) e b), del D.P.R. 322/1998 (articolo 3 del decreto 18 febbraio 1999).

In merito al punto 6), il soggetto che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest'ultimo soggetto coincide con:

- 1) *la società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettera a), b), c) del D.Lgs. 241/1997 ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni (articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);*
- 2) *la società cooperativa o società consortile cooperativa i cui aderenti sono, per più della metà, soci delle predette associazioni (articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);*
- 3) *il consorzio o la società consortile di cui, rispettivamente, agli articoli 2602 e 2615-ter del codice civile, i cui aderenti sono, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 241/1997 e soci delle predette associazioni (articolo 2, comma 1, lettera b), del decreto 18 febbraio 1999);*
- 4) *le associazioni di cui all'articolo 36 del codice civile costituite tra associazioni sindacali tra imprenditori in cui almeno la metà degli associati è in possesso dei requisiti di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 241/1997, e quelle aderenti alle associazioni di cui alla lettera c) del menzionato articolo 32, comma 1, dello stesso D.Lgs. 241/1997 (articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto 18 febbraio 1999).*

In merito al punto 7), (risoluzione n. 103/E/2017) il soggetto che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando lo stesso è un dipendente della società inquadrabile tra le società di cui all'articolo 2 del decreto 18 febbraio 1999, di seguito indicate:

- 1) *la società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni*

sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b), c) del D.Lgs. 241/1997 ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni (articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);

- 2) *la società cooperativa o società consortile cooperativa i cui aderenti sono, per più della metà, soci delle predette associazioni (articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);*
- 3) *il consorzio o società consortile di cui, rispettivamente, agli articoli 2602 e 2615-ter del codice civile, i cui aderenti sono, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 241/1997 e soci delle predette associazioni (articolo 2, comma 1, lettera b), del decreto 18 febbraio 1999).*



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

1. Il rilascio del visto di conformità 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'articolo 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 241/1997, implica, inoltre:

- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
- 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'articolo 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.

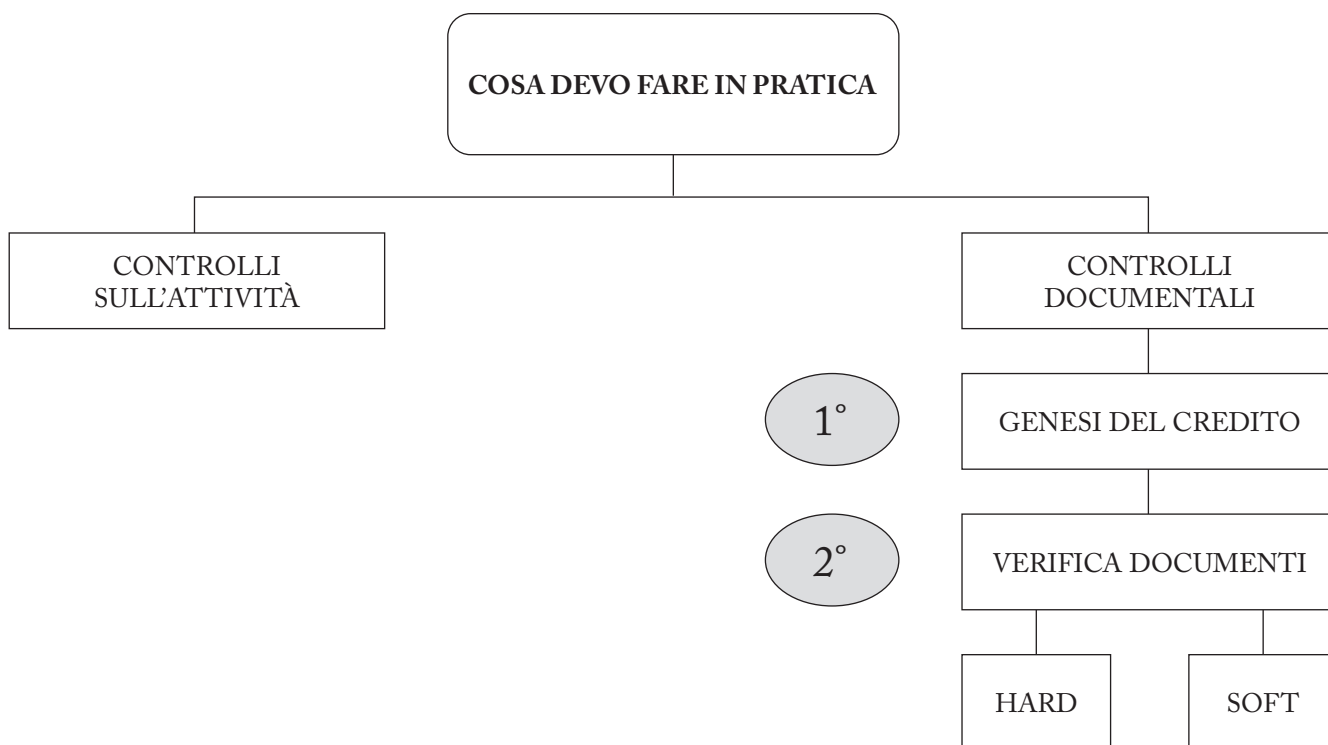
In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché unificate, i controlli devono essere finalizzati:

- 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 n. 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 (§ 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'articolo 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 n. 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'articolo 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 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.



VERIFICHE SULLA GENESI DEL CREDITO IVA

Circolare n. 12/E/2010, § 1.2

Domanda: Nella circolare n. 57/2009 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 n. 57/2009, ha precisato che i controlli previsti dall'articolo 2, comma 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 n. 134/1999, 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 n. 57/2009, al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'articolo 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% 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'articolo 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 n. 12/E/2010, § 1.4

Domanda: La circolare n. 57/E/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 n. 57/E/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% dell'ammontare complessivo dell'Iva detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione. Riprendendo l'esempio della citata circolare n. 57/E/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 2017 da dichiarazione Iva 2018: euro											
☐ Verifica compensazioni credito Iva 2017 eseguite sino alla presentazione della dichiarazione del 2019: euro													

LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

Il visto di conformità

Genesi del credito Iva 2019	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 (articoli 8, 8-bis, 9, articolo 41, ecc.)
		☐ presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili
		☐ presenza di operazioni non soggette all'imposta
	Altre	☐ operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli
		☐ Dettagliare in modo specifico:

Ammontare del credito Iva 2019 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% 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'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. 164/1999, unitamente alla check-list del controllo svolto.

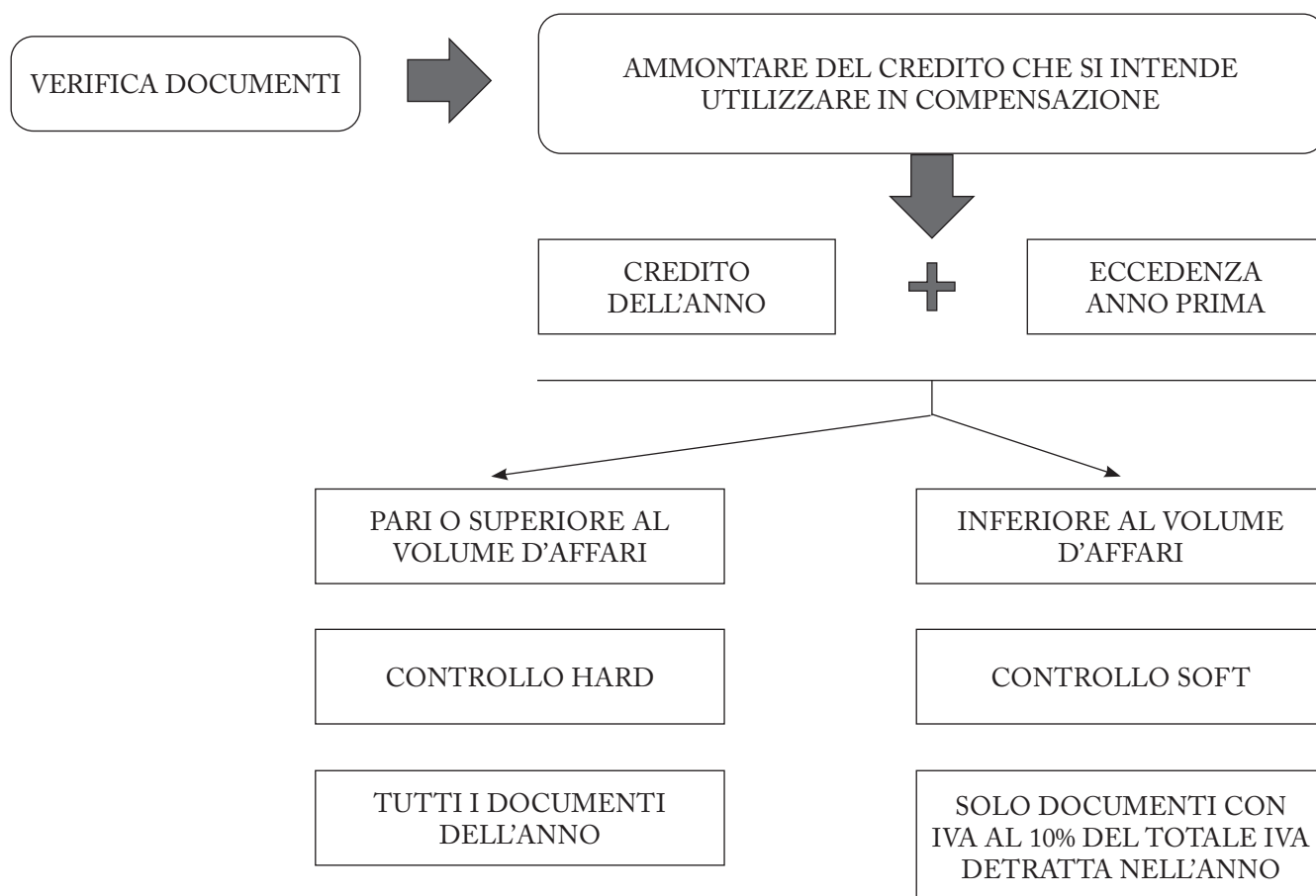
Il documento di prassi dell'Agenzia fornisce il seguente esempio:

- 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 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 PER IL VISTO DI CONFORMITÀ

L'articolo 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'articolo 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.

I provvedimenti sono trasmessi agli ordini di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione, per eventuali azioni disciplinari.

Il professionista che, dopo l'invio della dichiarazione, riscontra errori che hanno comportato l'apposizione di un visto infedele sulla dichiarazione, è tenuto ad avvisare il contribuente allo scopo di procedere all'elaborazione e alla trasmissione, all'Agenzia delle entrate, della dichiarazione rettificativa.

Sempre che l'infedeltà del visto non sia già stata contestata, il professionista può trasmettere una dichiarazione rettificativa del contribuente, ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, può trasmettere una comunicazione dei dati relativi alla rettifica il cui contenuto è definito con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

MODELLO IVA 2020

FRONTESPIZIO

Il frontespizio del modello Iva 2020, nel quale devono essere indicati i dati anagrafici del contribuente, si compone di **due facciate**:

1. la prima contiene l'informativa relativa al trattamento dei dati personali ai sensi dell'articolo 13 del regolamento UE 2016/679;
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 2020

Periodo d'imposta 2019

Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi degli artt. 13 e 14 del regolamento (UE) 2016/679

Con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come tratta i dati raccolti e quali sono i diritti riconosciuti all'interessato ai sensi del Regolamento UE 2016/679, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali e del D.Lgs. 196/2003, in materia di protezione dei dati personali, così come modificato dal D.Lgs. 101/2018.

Finalità del trattamento

I dati forniti con questo modello verranno trattati dall'Agenzia delle Entrate per le finalità di liquidazione, accertamento e riscossione delle imposte.

Conferimento dei dati

I dati richiesti devono essere forniti obbligatoriamente per potersi avvalere degli effetti delle disposizioni in materia di dichiarazione IVA.
L'omissione e/o l'indicazione non veritiera di dati 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.

Periodo di conservazione dei dati

I dati saranno conservati fino al 31 dicembre dell'undicesimo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero entro il maggior termine per la definizione di eventuali procedimenti giurisdizionali o per rispondere a richieste da parte dell'Autorità giudiziaria.

Categorie di destinatari dei dati personali

I suoi dati personali non saranno oggetto di diffusione, tuttavia, se necessario potranno essere comunicati:

- ai soggetti cui la comunicazione dei dati debba essere effettuata in adempimento di un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria, ovvero per adempiere ad un ordine dell'Autorità Giudiziaria;
- ai soggetti designati dal Titolare, in qualità di Responsabili, ovvero alle persone autorizzate al trattamento dei dati personali che operano sotto l'autorità diretta del titolare o del responsabile;
- ad altri eventuali soggetti terzi, nei casi espressamente previsti dalla legge, ovvero ancora se la comunicazione si renderà necessaria per la tutela dell'Agenzia in sede giudiziaria, nel rispetto delle vigenti disposizioni in materia di protezione dei dati personali.

Modalità del trattamento

I dati personali saranno trattati anche con strumenti automatizzati per il tempo strettamente necessario a conseguire gli scopi per cui sono stati raccolti. L'Agenzia delle Entrate attua idonee misure per garantire che i dati forniti vengano trattati in modo adeguato e conforme alle finalità per cui vengono gestiti; l'Agenzia delle Entrate impiega idonee misure di sicurezza, organizzative, tecniche e fisiche, per tutelare le informazioni dall'alterazione, dalla distruzione, dalla perdita, dal furto o dall'utilizzo improprio o illegittimo. Il modello può essere consegnato a soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza, associazioni di categoria e professionisti) che tratteranno i dati esclusivamente per la finalità di trasmissione del modello all'Agenzia delle Entrate. Per la sola attività di trasmissione, gli intermediari assumono la qualifica di "titolare del trattamento" quando i dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.

Titolare del trattamento

Titolare del trattamento dei dati personali è l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, via Giorgione n. 106 - 00147.

Responsabili del trattamento

L'Agenzia delle Entrate si avvale di Sogei Spa, in qualità di partner tecnologico al quale è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, designata per questo Responsabile del trattamento.

Responsabile della Protezione dei Dati

Il dato di contatto del Responsabile della Protezione dei Dati dell'Agenzia delle Entrate è: entrate.dpo@agenziaentrate.it

Diritti dell'interessato

L'interessato ha il diritto, in qualunque momento, di ottenere la conferma dell'esistenza o meno dei dati forniti anche attraverso la consultazione all'interno della propria area riservata, area Consultazioni del sito web dell'Agenzia delle Entrate.
Ha, inoltre, il diritto di chiedere, nelle forme previste dall'ordinamento, la rettifica dei dati personali inesatti e l'integrazione di quelli incompleti e di esercitare ogni altro diritto ai sensi degli articoli 18 e 20 del Regolamento laddove applicabili.
Tali diritti possono essere esercitati con richiesta indirizzata a: Agenzia delle Entrate, Via Giorgione n. 106 - 00147 Roma - indirizzo di posta elettronica: entrate.updp@agenziaentrate.it
Qualora l'interessato ritenga che il trattamento sia avvenuto in modo non conforme al Regolamento e al D.Lgs. 196/2003, potrà rivolgersi al Garante per la Protezione dei dati Personali, ai sensi dell'art. 77 del medesimo Regolamento. Ulteriori informazioni in ordine ai suoi diritti sulla protezione dei dati personali sono reperibili sul sito web del Garante per la Protezione dei Dati Personali all'indirizzo www.garanteprivacy.it.

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.

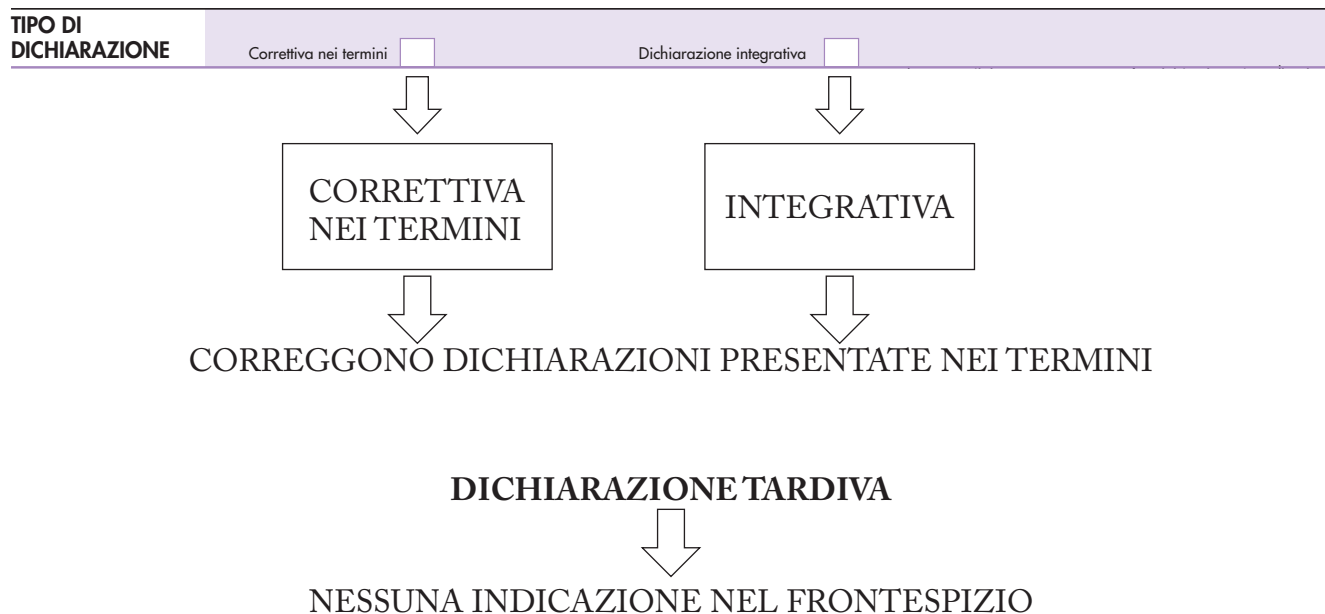
La presente informativa viene data in via generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.



83

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, entro il termine previsto per l’accertamento (articolo 57 D.P.R. 633/1972), ovvero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, sia in caso di integrativa a favore che a sfavore.



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.

La casella “**dichiarazione integrativa**” va compilata indicando:

- il **codice “1”**, nell’ipotesi prevista dall’articolo 8, comma 6-*bis* del D.P.R. 322/1998 per correggere errori od omissioni, che abbiano determinato **un maggiore o un minore debito d’imposta** ovvero un maggior o minor credito Iva, o alcuna variazione di debito/credito; la dichiarazione va presentata

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'articolo 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'articolo 1, comma da 634 a 636, L. 190/2014, fatta salva l'applicazione di sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 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 **commi 6-ter e 6-quater dell'articolo 8 del D.P.R. 322/1998** disciplinano le **modalità di utilizzo del credito** derivante dalla presentazione della dichiarazione integrativa a “favore”. In particolare:

- ai sensi **dell'articolo 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'articolo 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'articolo 30 e 34, comma 9, del D.P.R. 633/1972.
- ai sensi **dell'articolo 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 articoli 30 e 34, comma 9 del D.P.R. 633/1972;
 - utilizzato in compensazione con modello F24, ai sensi dell'articolo 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**.

DATI DEL CONTRIBUENTE

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

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

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

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

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.

TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA

SOGGETTI RESIDENTI	
1. Società in accomandita per azioni	21. Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi
2. Società a responsabilità limitata	22. Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia
3. Società per azioni	23. Società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
4. Società cooperative e loro consorzi iscritti nell'Albo Nazionale delle società cooperative	24. Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
5. Altre società cooperative	25. Società in accomandita semplice
6. Mutue assicuratrici	26. Società di armamento
7. Consorzi con personalità giuridica	27. Associazione fra artisti e professionisti
8. Associazioni riconosciute	28. Aziende coniugali
9. Fondazioni	29. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)

10. Altri enti ed istituti con personalità giuridica	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)
11. Consorzi senza personalità giuridica	51. Condomini
12. Associazioni non riconosciute e comitati	52. Depositi I.V.A.
13. Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)	53. Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
14. Enti pubblici economici	54. Trust
15. Enti pubblici non economici	55. Amministrazioni pubbliche
16. Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica	56. Fondazioni bancarie
17. Opere pie e società di mutuo soccorso	57. Società europea
18. Enti ospedalieri	58. Società cooperativa europea
19. Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale	59. Rete di imprese
20. Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo	61. Gruppo IVA
SOGGETTI NON RESIDENTI	
30. Società semplici, irregolari e di fatto	38. Consorzi
31. Società in nome collettivo	39. Altri enti ed istituti
32. Società in accomandita semplice	40. Associazioni riconosciute, non riconosciute e di fatto
33. Società di armamento	41. Fondazioni
34. Associazioni fra professionisti	42. Opere pie e società di mutuo soccorso
35. Società in accomandita per azioni	43. Altre organizzazioni di persone e di beni
36. Società a responsabilità limitata	44. Trust
37. Società per azioni	45. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE

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

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

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

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

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Contribuente: Alfa Srl

Dichiarante: legale rappresentante sig. Paolo Rossi

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

Denominazione o ragione sociale		ALFA SRL		Natura giuridica	02
Codice fiscale del sottoscrittore		Codice carica	Codice fiscale società dichiarante		
RSS XX XX XX XX XX XX XX		1			
Cognome		Nome		Sesso (barrare la relativa casella)	
ROSSI		PAOLO		M ☒ F ☐	
Data di nascita		Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)	
XX XX XX		XXXXXX		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 (articolo 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.



Nel caso in cui la dichiarazione sia presentata da un **Gruppo Iva** (articoli 70-bis e ss.), vanno riportati i dati della persona fisica che sottoscrive la dichiarazione, indicando nel campo “Codice carica” il codice corrispondente al rapporto che intercorre tra la persona fisica firmataria e il rappresentante del Gruppo.

Se la persona fisica che sottoscrive la dichiarazione coincide con il rappresentante del Gruppo, in tale campo va indicato il codice convenzionale “1”.

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 **articolo 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 **articolo 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 devono 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 10.03.2020.

Se non ancora presentata alla data del 10 marzo 2020, Alfa Spa sarà tenuta a presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2019 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 0.2	
	Codice fiscale del sottoscrittore														Codice carica 9	
	Codice fiscale società dichiarante Codice fiscale Alfa Spa															
	Cognome														Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐
	Data di nascita				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	☐

Dati del rappresentante della società incorporante Alfa Spa.

- 10 Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'articolo 44, comma 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	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 ☐	Codice	Esonero dall'apposizione del visto di conformità ☐	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 controllo automatizzato/alte comunicazioni** 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'articolo 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'articolo 2-*bis* D.L. 203/2005 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

La casella “*Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario*”, va barrata se il contribuente vuole, ai sensi dell'articolo 1, commi 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 la casella “*Ricezione altre comunicazioni telematiche*”, va barrata se l'intermediario accetta la scelta del contribuente di fargli pervenire eventuali comunicazioni di possibili anomalie presenti nella dichiarazione.

Casella Situazioni particolari

Situazioni particolari	Codice
☐	

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.



Casella Esonero dall'apposizione del visto di conformità

Esonero dall'apposizione
del visto di conformità

☐

La casella va barrata dai contribuenti soggetti agli ISA che hanno conseguito un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8 per il periodo d'imposta 2018.

L'articolo 9-*bis*, comma 11, lettere a) e b) del D.L. 50/2017 prevede infatti a favore dei contribuenti che presentano il sopracitato livello di affidabilità fiscale i seguenti benefici:

- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva;
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui.

VISTO DI CONFORMITÀ

**VISTO DI
CONFORMITÀ**
Riservato al C.A.F.
o al professionista

Codice fiscale del responsabile del C.A.F.

Codice fiscale del C.A.F.

Codice fiscale del professionista

Si rilascia il visto di conformità
ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997

FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

Il riquadro deve essere compilato per apporre il visto di conformità ai sensi dell'articolo 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'articolo 10, comma 7 D.L. 78/2009, nel caso di utilizzo in compensazione del credito Iva annuale risultante dalla dichiarazione per importi superiori a 5.000 euro (50.000 euro in caso di contribuenti soggetti agli ISA che hanno conseguito un livello di affidabilità fiscale almeno pari ad 8 per il periodo d'imposta 2018).

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 5.000 euro (50.000 euro in caso di contribuenti soggetti agli ISA che hanno conseguito un livello di affidabilità fiscale almeno pari ad 8 per il periodo d'imposta 2018) possono far sottoscrivere la dichiarazione dall'organo incaricato del controllo contabile, che in tal modo attesta l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, D.M. 164/1999.

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	giorno	mese
		FIRMA DELL'INCARICATO	

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



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/2019 ceduto
	Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie 3	4 _____,00
Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa		
Indicare la partita IVA relativa all'istituto in precedenza adottato 5		

Il **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/2019, 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.



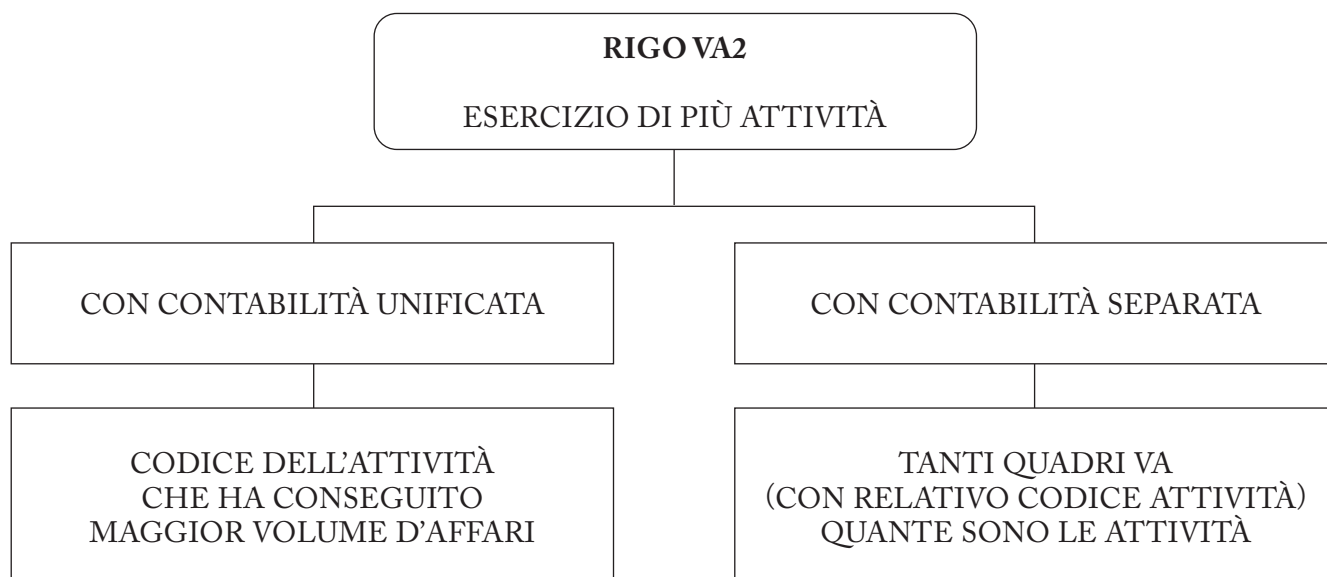
La casella va compilata anche se la variazione è intervenuta tra il **1° gennaio e la data di presentazione della dichiarazione** in oggetto.

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 2019 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."

QUADRO VA – INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ

Sezione 1 - Dati analitici generali

- **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* articolo 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	☐

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'articolo 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
	Acquisti apparecchiature	¹	²
	Servizi di gestione	³	⁴

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

Ai sensi dell'articolo 19-*bis*1 D.P.R. 633/1972 l'**Iva relativa agli acquisti e alle spese di gestione dei telefoni cellulari** è detraibile sulla base del principio generale di inerenza con l'attività esercitata, anche quindi in misura superiore al 50%.

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 2019 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'articolo 20, comma 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 residenti nei comuni colpiti dall'evento sismico del 26 dicembre 2018

Per i soggetti che alla data del 26 dicembre 2018, avevano la residenza ovvero la sede legale o operativa nel territorio dei Comuni di Aci Bonaccorsi, Aci Catena, Aci Sant'Antonio, Acireale, Milo, Santa Venerina, Trecastagni, Viagrande e Zafferana Etnea interessati dall'evento sismico che si è verificato in pari data il Decreto Ministeriale 25 gennaio 2019, (pubblicato nella Gazz. Uff. 5 febbraio 2019, n. 30), ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, scadenti nel periodo compreso tra il 26 dicembre 2018 e il 30 settembre 2019.

3 – Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali

I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell'apposita casella il **codice 3**.



Il **quadro VH** (qualora debba essere compilato) ed il **quadro VP** vanno compilati con indicazione degli importi delle liquidazioni e dell'acconto anche se non versati per effetto degli eventi eccezionali.

QUADRO VA – INFORMAZIONI SULL'ATTIVITÀ

Sezione 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività



VA11 Gruppo Iva art. 70-bis

1 ☐

Il **rigo VA11** va compilato dai contribuenti che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la presente dichiarazione (e quindi dal 2020) partecipano ad un Gruppo Iva (articolo 70-*bis* e ss. D.P.R. 633/1972).

La casella 1 va barrata per comunicare che si tratta dell'ultima dichiarazione annuale precedente l'ingresso nel Gruppo Iva.

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 2019 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.

Qualora tale eccedenza di credito di gruppo non trovi totale compensazione nell'anno successivo a quello di cessazione del controllo, ovvero nell'anno in corso qualora il gruppo sia cessato prima della fine dell'anno, essa potrà essere compensata e quindi garantita, negli anni successivi fino a completa estinzione dell'intero credito derivante dal gruppo, previa indicazione dell'importo compensato nel rigo VA12 della dichiarazione relativa all'anno di utilizzo del credito.

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 2019, per il quale devono essere presentate le garanzie di cui all'articolo 6, comma 3 D.M. 13.12.1979.

Il rigo va compilato anche nel caso in cui una società esterna al gruppo abbia incorporato nel corso del 2019 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 2019 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**.

VA13 Operazioni effettuate nei confronti di condomini

,00

Nel **rigo VA13** vanno indicate le operazioni (prestazioni di servizi e cessioni di beni) effettuate nei confronti dei **condomini** nel corso del 2019, con esclusione di quelle di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 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 2020 intendono avvalersi del regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, così come modificato dalla Legge Finanziaria 2020 (articolo 1, commi 691-692, L. 160/2019).

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 rettifica della detrazione di cui all'articolo 1, comma 61, L. 190/2014, deve essere compresa nel rigo VF70 riservata alle rettifiche della detrazione di cui all'articolo 19-bis2.

Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti e professioni di cui all'articolo 1, comma da 54 a 89, L. 190/2014, così come modificato dalla Legge Finanziaria 2020 (articolo 1, commi 691-692, L. 160/2019)

Il regime forfetario è un regime naturale che può essere applicato (è irrilevante l'età del contribuente e non è previsto alcun limite di durata) da tutte le imprese individuali e da tutti i lavoratori autonomi che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi o percepito compensi (eventualmente ragguagliati ad anno) non superiori a 65.000 euro.

La Legge di Bilancio 2020 (articolo 1, commi 691-692, L. 160/2019) ha introdotto, con decorrenza 1.1.2020, una serie di modifiche al regime reintroducendo il limite (fissato in 20.000 euro) relativo al sostenimento di spese per lavoro dipendente (fino al 2018 fissato in 5.000 euro).

È stata introdotta inoltre la causa di esclusione dall'accesso al regime legata al possesso di redditi di lavoro dipendente/assimilati eccedenti 30.000 euro (salvo cessazione del rapporto di lavoro; il soggetto che cessa però non può adottare il regime forfetario qualora operi prevalentemente nei confronti dell'ex datore di lavoro).

Di conseguenza, dall'1.1.2020 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* articolo 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 o imprese familiari (articolo 5 Tuir);
 - controllano, direttamente o indirettamente, società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività di impresa, arti o professioni;
- la cui attività di impresa o lavoro autonomo sia esercitata, prevalentemente, nei confronti di datori di lavoro, o soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili, con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti i periodi di imposta;
- che possiedono redditi di lavoro dipendente/assimilati eccedenti 30.000 euro (salvo cessazione del rapporto di lavoro).

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 2019, la scelta deve essere comunicata con il modello Iva 2020). 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) e dall'obbligo:
 - di emissione, trasmissione e conservazione della fatture in modalità elettronica (salvo fatture emesse verso PA);
 - di registrazione delle fatture emesse/corrispettivi:
 - di registrazione degli acquisti;
 - di tenuta e conservazione dei registri e dei documenti, ad eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali;
 - di dichiarazione e comunicazione annuale Iva;
 - di comunicazione del c.d. spesometro;
 - di comunicazione *black list*;
 - di 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 ISA, essi sono esonerati dalla loro presentazione;
- 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.

CODICE ATTIVITÀ ATECO 2007	SETTORE	COEFF. REDDITIVITÀ
(10 – 11)	Industrie alimentari e delle bevande	40%
45 – (da 46.2 a 46.9) – (da 47.1 a 47.7) – 47.9	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	40%
47.81	Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande	40%
47.82 – 47.89	Commercio ambulante di altri prodotti	54%
(41 – 42 – 43) – (68)	Costruzioni e attività immobiliari	86%
46.1	Intermediari del commercio	62%
(55 – 56)	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	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	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	67%

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.



La legge Finanziaria 2020 ha inoltre incentivato l'utilizzo della fattura elettronica per i contribuenti soggetti al regime forfetario prevedendo la riduzione di un anno del termine di decadenza dell'attività di accertamento *ex* articolo 43 D.P.R. 600/1973 ed è prevista la rilevanza del reddito forfetario per il riconoscimento / determinazione delle deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura tributaria.

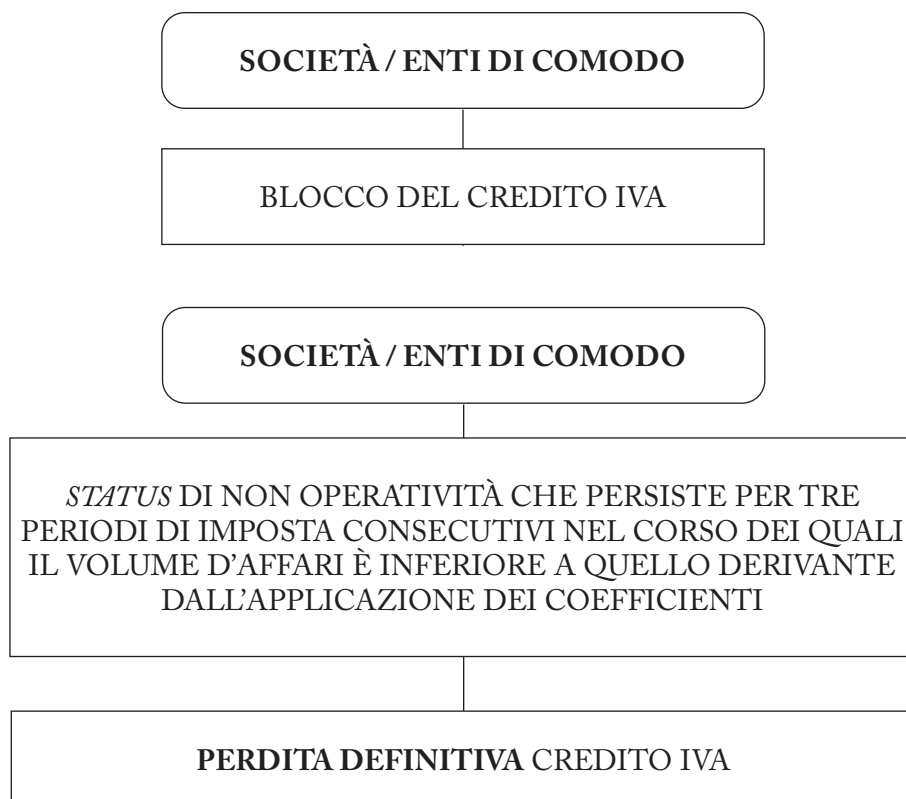
Il rigo VA15 è riservato alle società che risultano:

- **non operative** ai sensi dell'articolo 30 L. 724/1994, ovvero
- in **perdita sistematica** ai sensi dell'articolo 2, commi 36-*decies* e 36-*undecies* del D.L. 138/2011 come modificato dall'articolo 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'articolo 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'articolo 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'articolo 30, comma 1 della L. 724/1994, il credito Iva non può essere riportato e viene quindi "perso" definitivamente.



Nella **casella 1** del rigo VA15 va indicato uno dei seguenti codici:

- **"1"** > società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione (2019);
- **"2"** > società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente (2019 e 2018);
- **"3"** > società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti (2019, 2018 e 2017);
- **"4"** > società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti (2019, 2018 e 2017), 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 2017, 2018 e 2019;
- non ha effettuato nel triennio 2017-2019 operazioni rilevanti ai fini dell'Iva non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'articolo 30, comma 1, L. 724/1994:

VA15 Società di comodo 1 4

VX2 IVA a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)	1	35.000,00
di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)	2	,00



Risoluzione n. 26/E/2008

Nel caso in cui una delle società incluse nella **liquidazione Iva di gruppo** risulti “non operativa” ai sensi dell'articolo 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
VB1	Denominazione operatore finanziario 3	Tipo di rapporto 4
VB2	1	2
	3	4
VB3	1	2
	3	4
VB4	1	2
	3	4
VB5	1	2
	3	4
VB6	1	2
	3	4
VB7	1	2
	3	4

Il **quadro VB** va compilato dai contribuenti che intendono avvalersi delle previsioni del, comma 36-*vicies ter* dell'articolo 2 del D.L. 138/2011, 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 D.P.R. 605/1973, 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** (articolo 1, D.Lgs. 471/1997);
- le violazioni relative alla **dichiarazione Iva** e ai **rimborsi** (articolo 5, D.Lgs. 471/1997);

- le violazioni degli obblighi relativi alla **documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad Iva** (articolo 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'articolo 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 <i>ex</i> 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

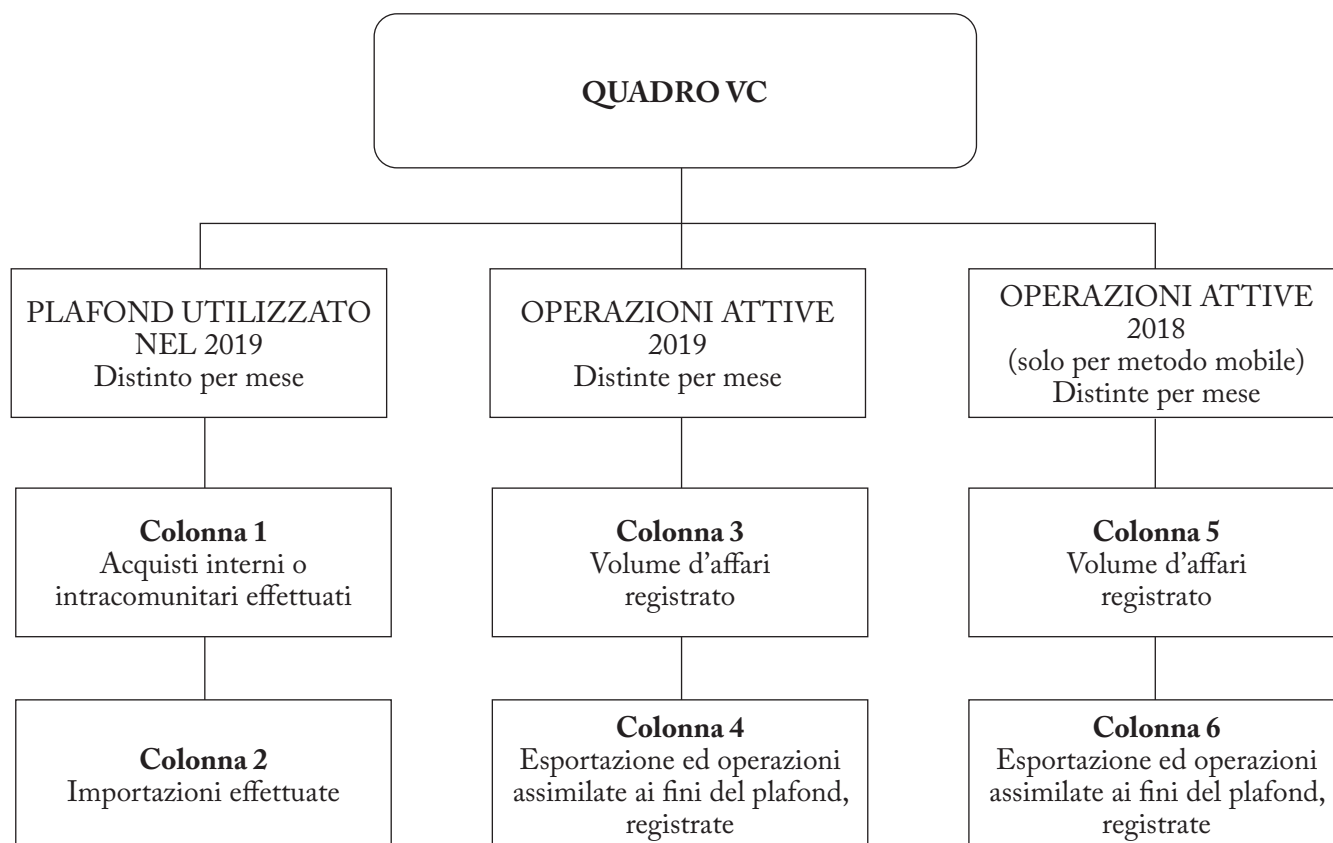


La presenza di più moduli a causa della presenza di più quadri VB non modifica il numero di moduli di cui si compone la dichiarazione da indicare sul frontespizio.

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'articolo 10 del D.P.R. 435/2001. L'articolo 19, comma 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 (articolo 1, comma 3, del D.L. 746/1983). 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 circolare n. 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 circolare n. 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.

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 (circolare n. 50/E/2002 § 24.2). In precedenza i soggetti con metodo solare potevano, invece, limitarsi a compilare i totali annui.

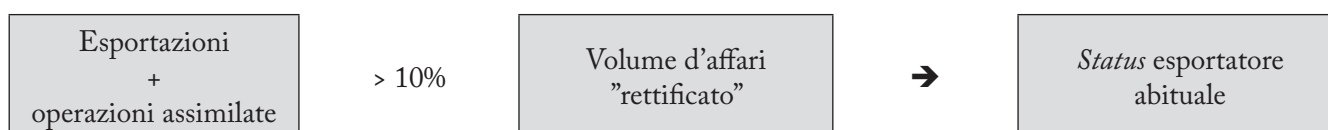
Dal 2013 (Iva 2014) le istruzioni precisano che nel caso di trasferimento del plafond, ad esempio in caso di affitto d’azienda o cessione d’azienda:

- 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**:

Alcune (non tutte) operazioni indicate nel VE32 (altre operazioni non imponibili)



Segnatamente:

- cessioni di beni in transito e cessioni di beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale di cui al combinato disposto dell'articolo 21, comma 6, lettera *a*) e articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972 (articolo 1 del D.L. 746/1983);
- differenza dei corrispettivi, che non costituisce margine, nelle esportazioni ed operazioni interne rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995 (come indicato nella circolare n. 177/E/1995 p. 5 le esportazioni di beni usati formano plafond solo per il margine e quindi, per omogeneità, la differenza va eliminata ai fini del calcolo del volume d'affari rettificato).

Operazioni non soggette ad imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies indicate nel rigo VE34 (tutte)



Si tratta delle operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) carenti del requisito territoriale ma soggette ad obbligo di fatturazione ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972 (articolo 1, D.L. 746/1983 come integrato dall'articolo 1, comma 329, L. 228/2012).



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'articolo 21, comma 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 (articolo 21, comma 6-bis, cit) e concorrono a formare il volume d'affari ai sensi dell'articolo 20. Non si tratta, però di tutte le operazioni non territoriali. Sono escluse, ad esempio, le prestazioni cui all'articolo 10 nn. da 1 a 4 e 9, 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.



Estensione dal 2013 dell'obbligo di fatturazione delle operazioni extraterritoriali

L'articolo 21, comma 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»;*

sioni di beni rilevanti ai fini Iva (articolo 2, comma 2, n. 4) ed in quanto tali vanno fatturate come operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 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 articolo 26) riguardanti operazioni che concorrono a formare il plafond (si vedano le precisazioni riportate nel proseguo).



Nel caso di utilizzo del plafond mensile, il volume delle operazioni che creano plafond va verificato ogni mese su base mensile mobile.

Non concorrono altresì a formare il plafond (in questo caso l'esclusione è spontanea poiché si tratta di operazioni che non compaiono nel quadro VE):

- le **esportazioni gratuite di beni “non oggetto dell’attività” di costo unitario non superiore 50 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’articolo 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 articolo 2, comma 3, lettera 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’articolo 8 e cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi (Nota Dogane 1024 del 05/06/2000; risoluzione n. 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; circolare n. 156/E/1999; risoluzione n. 19/E/2002; circolare n. 8/D/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 (articolo 214 TULD) o con utilizzo di carnet ATA (articolo 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; in senso favorevole alla formazione del plafond, invece, Cass. n. 5168 del 16/3/2016).



Consignment stock su estero – risoluzione n. 58/E/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, comma 1, 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 – risoluzione n. 94/E/2013

Sulla scia delle aperture fornite nella risoluzione n. 58/E/2005 l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la possibilità di inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 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 risoluzione n. 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* articolo 8 potrà essere dimostrato (sulla base delle indicazioni fornite con risoluzione n. 520657 del 4/12/1975) mediante:

- annotazione in un registro tenuto ai sensi dell'articolo 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.

Casistica	Fino al 2009	Dal 2010
Fattura per lavorazione intracomunitaria resa a committente operatore UE	Non imponibile articolo 40, comma 4- <i>bis</i> , del D.L. 331/1993 SI PLAFOND	Operazione non territoriale ai sensi dell'articolo 7- <i>ter</i> , comma 1, lettera a), del D.P.R. 633/1972 (Inversione contabile) NO PLAFOND
Trasporto intracomunitario reso a committente operatore UE	Non imponibile articolo 40, comma 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 articolo 40, comma 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 articolo 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 articolo 9 n. 2 del D.P.R. 633/1972, la tratta nazionale SI PLAFOND FCI Iva articolo 7, comma 4, lettera 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 articolo 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 articolo 9 n. 2 e 4 del D.P.R. 633/1972 la tratta nazionale SI PLAFOND FCI Iva articolo 7, comma 4, lettera c) la tratta non territoriale NO PLAFOND	Tutto il corrispettivo è territoriale e non imponibile <i>ex</i> articolo 9 n. 2 e 4 del D.P.R. 633/1972 (operazione non imponibile) SI PLAFOND

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

Casistica	Fino al 2009	Dal 2010
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'articolo 7, comma 4, lettera <i>f-quinquies</i> (come modificato dalla L. 88/2009) NO PLAFOND	Tutto il corrispettivo è territoriale e non imponibile ex articolo 9 n. 7 (operazione non imponibile) SI PLAFOND

(1) Nella circolare n. 37/E/2011 § 5 è stato confermato che la non imponibilità prevista per taluni servizi internazionali dall'articolo 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 (risoluzione n. 437/E/2008, caso 3, del 12.11.2008 e risoluzione n. 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 X) ed è dato delle esportazioni ed operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente (esercizio X-1)	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)

		Plafond solare (o fisso)	Plafond mensile (o mobile)
D)	Volume d'affari per verifica <i>status</i> 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
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 trascorrono 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 01/01/2019 (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 2018 esportazioni per 800.000 euro (rigo VE30 modello Iva 2019) di cui 500 euro per omaggi. Il volume delle esportazioni supera il 10% del volume d'affari rettificato e pertanto nel corso del 2019, l'azienda decide di effettuare acquisti in sospensione d'imposta utilizzando il metodo del plafond annuale. Il plafond disponibile al 01/01/2019 va indicato nel rigo VC14 della dichiarazione Iva 2020, come segue.

VC14	PLAFOND DISPONIBILE AL 1° GENNAIO 2019	1	799.500 ,00
Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2019		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 (risoluzione n. 356859/1986). 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 (risoluzione n. 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 VF15 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.



Acquisizione di fabbricati in leasing o appalto e plafond

La norma e la prassi

L'articolo 8, comma 1, lettera c) del D.P.R. 633/1972 prevede la non imponibilità delle cessioni di beni e (dal 14/3/1997 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 (circolare n. 26/411138/1979 e circolare n. 145/E/1998), per gli acquisti con Iva indetraibile compresi quelli (circolare n. 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'articolo 3 (risoluzione n. 60/E/2010) ma non anche, per **la prassi dell'Amministrazione finanziaria** (circolare n. 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 segno contrario, 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 n. 1362/2000, n. 2888/2001) 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 Cass. n. 23329/2013, 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. n. 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 n. 7504/2016, ha altresì precisato che non può essere posto **alcun dubbio** in merito all'inquadramento **del contratto d'appalto fra le prestazioni di servizi** dell'articolo 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"*.

Di segno contrario, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate che con il principio di diritto n. 14 del 9/4/2019 continua a sostenere, invece, che non può avvalersi del beneficio del plafond, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c) del D.P.R. 633/1972, l'esportatore abituale che, in esecuzione di un contratto di appalto, "acquista" un immobile.

Infine, ciò considerato, un breve cenno merita però la disciplina del *reverse charge* che, come sostenuto dalla prassi (circolare n. 14/E e circolare n. 37/E/2015), prevale sull'istituto del plafond e che quindi non potrà essere utilizzato per le prestazioni dell'articolo 17, comma 6 lettera *a-ter*, fra le quali le prestazioni di installazione impianti (integranti l'edificio o ad esso serventi) 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'articolo 3, lettera c) e d) del T.U.E.).

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

VF12			,00	10		,00
VF13			,00	12,3		,00
VF14			,00	22		,00
VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond					
VF16	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 2019					
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	,00	2	,00
			Imponibile		Imposta	
VF26	Importazioni		3	,00	4	,00
			con pagamento IVA		senza 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
		,00		,00		,00
					4	Altri acquisti e importazioni
						,00

SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino

VF26 c. 3: Comprese importazioni con uso di plafond

VF15: Acquisti ed importazioni con utilizzo plafond

Si ricorda che dal 14/03/1997 il plafond può essere utilizzato per l'**acquisto** di qualsiasi bene (anche strumentale) o servizio e per le importazioni di beni (anche strumentali), con le **seguenti eccezioni**:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- beni e servizi con Iva indetraibile ai sensi dell'articolo 19 e seguenti del D.P.R. 633/1972.

Si evidenzia altresì che il comma 941-*bis* dell'articolo 1 della L. 205/2017, introdotto dall'articolo 6 del D.L. 124/2019 (in vigore dal 27/10/2019), ha disposto il divieto (salvo per trasportatori di beni e persone) dell'uso della dichiarazione d'intento per gli acquisti e le importazioni definitive *"dei prodotti di cui al comma 937"* ossia per i carburanti per autotrazione (vedi nel prosieguo *"Misure contro le frodi nel settore carburanti"*).



Acquisti rientranti nel regime del margine

Come precisato nella circolare n. 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 articolo 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'articolo 19, comma 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'articolo 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 2019 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1			
	VF33 Se per l'anno 2019 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 VF15				,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'articolo 27, comma 1 e 2 del D.L. 98/2011 e all'articolo 1, commi 96-117, 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 circolare n. 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'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria 2008"*. Analoghe le considerazioni per i soggetti in regime forfetario ex articolo 1, commi 54-89, L. 190/2014.



Estrazione dai depositi Iva articolo 50-bis

Con risoluzione n. 35/E/2017 sono state spiegate le modalità di utilizzo della dichiarazione d'intento per il caso di estrazione dei beni dai depositi fiscali Iva ex articolo 50-bis D.L. 331/1993 a seguito delle novità introdotte dal D.L. 193/2016 con effetto dal 1/4/2017. La possibilità di utilizzo del plafond è concessa agli esportatori abituali in luogo del pagamento dell'Iva con il modello F24 elide. La dichiarazione d'intento va emessa indicando come destinatario il Gestore del deposito (il codice fiscale, la partita Iva e denominazione del suddetto Gestore) e utilizzando esclusivamente il campo 1 ("una sola operazione per importo fino ad euro"). La dichiarazione va consegnata al gestore (che la deve riscontrare telematicamente) unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate.



Misure contro le frodi nel settore carburanti

Il comma 941-*bis* dell'articolo 1 della L. 205/2017, introdotto dall'articolo 6 del D.L. 124/2019 (in vigore dal 27/10/2019) dispone che l'utilizzo della dichiarazione d'intento da parte degli esportatori abituali in possesso del plafond *“non è consentito per le cessioni e per le importazioni definitive dei prodotti di cui al comma 937”* ossia *“per la benzina o il gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per gli altri prodotti carburanti o combustibili da individuare con decreto MEF”* e vale a dire per i carburanti per uso autotrazione (v.d. 27101245; v.d. 27101249; v.d. 27101943; v.d. 27102011) individuati dall'articolo 2 del D.M. 13/2/2018 (cfr circolare n. 18/E/2019 § 5).

In deroga a suddetto divieto (vedi nuovo comma 941-*ter* L. 205/2017) l'utilizzo della dichiarazione d'intento *“è consentito limitatamente al caso in cui le imprese di cui all'articolo 24-*ter*”* del TUA (ossia imprese di trasporto merci e passeggeri che hanno titolo al rimborso del “caro petrolio”) acquistino “gasolio”, da utilizzarsi esclusivamente per lo svolgimento della loro attività (e non per la commercializzazione) *“presso un deposito commerciale di cui all'articolo 25 dello stesso testo unico, da soggetti diversi dai depositari autorizzati, ivi inclusi quelli che utilizzano il proprio deposito anche come deposito Iva, e dai destinatari registrati di cui rispettivamente agli articoli 23 (deposito fiscale) e 8 (deposito di un destinatario registrato) del predetto TUA nonché da soggetti diversi da quelli di cui al comma 945”* (c.d. “traders” ossia da operatori del settore petrolifero che, non avendo a disposizione proprie strutture di deposito ovvero avendole in luoghi diversi da quelli in cui i prodotti vengono esitati, si avvalgono di impianti di proprietà di terzi appartenenti a depositari autorizzati o destinatari registrati).

In attesa di chiarimenti (non è infatti del tutto chiaro se il divieto di cui al comma 941-*bis* riguardi anche gli acquisti alla pompa), giova osservare come l'AdE, nella circolare n. 18/E/2019 § 5 (a commento delle originarie disposizioni della legge di bilancio 2018) ha precisato che le novità nell'assolvimento dell'Iva, che intendono rispondere all'esigenza di prevenzione di fenomeni di frode, *“inducono ad escludere che il soggetto obbligato possa avvalersi della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del D.P.R. 633/1972. Nelle fattispecie in commento, pertanto, i soggetti c.d. esportatori abituali non potranno utilizzare il cd. plafond disponibile e conseguentemente dovranno eseguire il versamento diretto”*.

Possibile divergenza fra rigo VF15 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'articolo 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 → articolo 6, comma 1, D.P.R. 633/1972;
- pagamento → articolo 6, comma 3 e 4;
- emissione anticipata della fattura → articolo 6, comma 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'articolo 6, comma 6);
- accettazione della bolletta doganale (articolo 36, comma 2, T.U.L.D. – risoluzione n. 161/E/2008).



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 2019 (relativo al 2018) = 100.000 euro
- esportazioni gratuite comprese nel citato rigo VE30 del 2018 = 2.000 euro
- volume d'affari rettificato del 2018 = 900.000 euro.

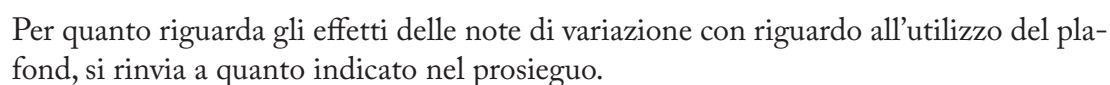
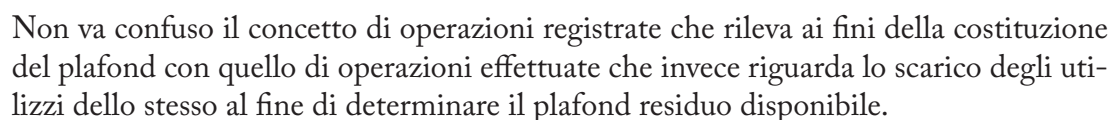
Godendo dello *status* di esportatore abituare ($98.000 / 900.000 = 10,88\%$), effettua nel corso del 2019 acquisti ed importazioni (vedi colonne B1 e B2 della tabella che segue) rilasciando ai propri fornitori e alle Dogane la dichiarazione d'intento ed utilizzando il metodo fisso (o solare). Inoltre, nel mese di luglio 2018, emette una nota di accredito per 1.000 euro relativa ad un reso di cessione intracomunitaria fatturata a dicembre 2018.

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		€ 86.000	€ 10.000	€ 96.000		

Si precisa che l'acquisto effettuato a dicembre 2019 viene registrato nel registro acquisti del 2020 (arrivo fattura). Il contribuente effettua inoltre nel 2019 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).

VF12			,00	10	,00
VF13			,00	12,3	,00
VF14				22	,00
VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		90.000	,00	
	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1			
VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2		,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 2019			,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
		Imponibile		Imposta	
VF26	Importazioni	3	10.000	4	,00
			,00		,00
		con pagamento IVA		senza pagamento IVA	
	Acquisti da San Marino	5		6	,00
			,00		,00
	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):				
VF27	Beni ammortizzabili	1	XXXXXXXXXX	Beni strumentali non ammortizzabili	2
			,00		
		XXXXXXXXXX		Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	3
			,00		
		XXXXXXXXXX		Altri acquisti e importazioni	4
			,00		
		XXXXXXXXXX			
			,00		

QUADRO VC ESPORTATORI E OPERATORI ASSIMILATI		PLAFOND UTILIZZATO		ANNO IMPOSTA 2019		ANNO IMPOSTA 2018	
		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	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	6.000,00	,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 2019					1	97.000,00
Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2019				2	☒ SOLARE	3	☐ MENSILE





Nel rigo VC14, casella 1, è stato indicato 97.000 euro e 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 VF15 (90.000 euro), per il semplice motivo che, nell'esempio in analisi, l'acquisto in sospensione di dicembre viene registrato 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 circolare n. 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 (articolo 8, comma 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 marzo, nella prima ipotesi l'esportazione dovrebbe avvenire entro il 15 settembre, nella seconda entro il 30 settembre. 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 articolo 8 per € 20.000,00	€ 20.000,00	/
IT2 fattura a CH operazione n.i. articolo 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 n. 8/D/2003, 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 (articolo 26, comma 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 circolare n. 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'articolo 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'articolo 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.



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/XXX1 disponga di un plafond solare (esportazioni ed operazioni assimilate registrate nell'anno XXXX) completamente utilizzato

nel corso dei primi mesi dell'anno XXX1 e che emetta una nota di accredito per merce difettosa originariamente venduta in dicembre dell'anno XXXX, e resa dal proprio cliente in ottobre XXXX. 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:

- dal 14/03/1997, **il momento costitutivo del plafond** è dato dalle operazioni registrate ai sensi dell'articolo 23, 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;
- ai sensi dell'articolo 20, 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;
- 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.

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

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

Operazioni passive

Nella citata circolare n. 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 splafonamento	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

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'articolo 13, 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.

Procedura A. Coinvolgimento del fornitore con emissione della nota di variazione Iva ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 633/1972, fermo restando il pagamento degli interessi e delle sanzioni a carico del cessionario/committente

Tale procedura risulta ancora valida, come confermato dalla circolare n. 98/E/2000, dalla circolare n. 50/E/2002 § 24.2, dalla circolare n. 12/E/2008 § 10.4 e dalla risoluzione n. 16/E/2017.

2.

Procedura B. 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;
circolare n. 98/E/2000;
circolare n. 50/E/2002 § 24.2;
circolare n. 54/E/2002 § 16.12;
circolare n. 12/E/2008 § 10.4;
circolare n. 12/E/2010 § 3.7;
risoluzione n. 16/E/2017.

3.

Procedura C. Emissione di autofattura (senza coinvolgimento del fornitore) con inserimento dell'Iva da splafonamento e interessi relativi nella liquidazione Iva periodica Iva e versamento tramite F24 della sanzione

Circolare n. 50/E/2002
Questa procedura non è stata richiamata nella successiva circolare n. 12/E/2008, ma l'applicabilità è stata confermata con risoluzione n. 16 del 06/02/2017.

Si schematizza a seguire il flusso relativo alla procedura relativa alla regolarizzazione mediante autofattura con versamento di imposta, interessi e sanzioni tramite F24 (procedura B) o con versamento dell'Iva attraverso la liquidazione Iva (procedura C).

Così la procedura per le violazioni 2019	Procedura B risoluzione n. 16/E/2017 Tramite F24	Procedura C risoluzione n. 16/E/2017 Tramite liquidazione	Così in dichiarazione Iva 2020 relativa al 2019
1a. emissione autofattura in 2 esemplari (4), contenente estremi fornitore, protocollo fatture ricevute, ammontare splafonamento e Iva relativa;	/	Al più tardi entro il 31 dicembre dell'anno di splafonamento	/
1b. annotazione nel registro vendite	NO	SI, nei termini di cui sopra	Vedi sotto
2. versamento dell'Iva (che avrebbe dovuto addebitare il fornitore)	Tramite F24 con codice tributo del periodo in cui si è splafonato	Tramite liquidazione periodica Iva (nei termini di cui sopra)	rigo VL30 versamenti (1) + rigo VE25 (posta di quadratura)
3. versamento interessi legali da ravvedimento	Si ritiene tramite F24, codice tributo 1991 (2)	Come sopra (3)	No se versati con codice tributo 1991; come sopra se versati con Iva
4. versamento tramite F24 della sanzione ridotta pari al 12,50% (1/8° del 100%);	Tramite F24, con codice tributo 8904	Tramite F24, con codice tributo 8904	No
5. presentazione di un esemplare dell'autofattura al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (4);	Entro termine presentazione della dichiarazione Iva (4)	Entro termine presentazione della dichiarazione Iva (4)	/
6. registrazione dell'autofattura nel registro acquisti ai fini della detrazione.	SI	SI	Quadro VF

(1) VL30 sia casella 2 (imposta dovuta) che casella 3 (imposta versata); l'importo maggiore va riportato in casella 1.
 (2) Codice tributo per interessi da ravvedimento Iva istituito con risoluzione n. 109/E/2007.
 (3) Letteralmente nella risoluzione n. 16/E/2017 si parla di annotazione della maggiore imposta e dei relativi interessi nel registro Iva delle vendite.
 (4) Novità 2019 gestione in fatturazione elettronica. Poiché, come precisato nella risoluzione n. 16/E/2017, la procedura di regolarizzazione con il metodo dell'autofattura (pur differenziandosene per la misura sanzionatoria) si ispira a quella dell'articolo 6 comma 8 del D.Lgs. 471/1997 che prevede la presentazione di una copia dell'autofattura all'AdE, si ritiene che il "tipo documento" da utilizzare in fatturazione elettronica sia il "TD20". Si evidenzia, a tal riguardo, che, come precisato nel provvedimento AdE 30/4/2018 (§ 6.4), l'utilizzo del "TD20" ed il conseguente inoltro del documento al SdI sostituisce l'obbligo di presentare un esemplare dell'autofattura in formato analogico all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.
 Poiché l'autofattura in analisi non rappresenta una denuncia nei confronti del fornitore (che non ha commesso alcuna violazione) si ritiene altresì che i dati del fornitore (o fornitori) – così come i riferimenti della fattura (o delle fatture) che hanno provocato lo splafonamento – vadano indicati nel corpo della fattura e non nel blocco <CedentePrestatore> in cui andranno invece indicati i medesimi dati del cessionario/committente indicati nel blocco <CessionarioCommittente>. Si osserva che nel caso della procedura C l'emissione dell'autofattura elettronica TD20 entro il 31 dicembre anticipa nei fatti la comunicazione della regolarizzazione all'Agenzia delle entrate competente (vedi nota precedente).

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 (articolo 13, comma 1/b, D.Lgs. 472/1997, articolo 7, D.Lgs. 471/1997, Nota della Direzione Centrale per l'accertamento 39186 del 10/03/1999; circolare n. 98 del 17/05/2000 § 8.2.3, circolare n. 50 del 12/06/2002 § 24.2, circolare n. 54 del 19/06/2002 § 16,12, circolare n. 12 del 19/02/2008 § 10.4).



Ravvedimento con la procedura C

Va evidenziato che, come indicato nella risoluzione n. 16/E/2017, il ravvedimento con la procedura C (ossia attraverso la liquidazione Iva con relativi benefici in termini di compensazione del debito con l'Iva detraibile del periodo o di riporto del credito del periodo precedente) è applicabile esclusivamente entro il 31 dicembre dell'anno in cui si è realizzato lo splafonamento e non oltre.

Più precisamente, l'inserimento dell'Iva e dei relativi interessi nella liquidazione periodica mediante annotazione nel registro vendite deve avvenire esclusivamente entro il 31 dicembre mentre rimane espressamente salva, in conformità con i chiarimenti della circolare n. 50/E/2002, la possibilità di presentare l'autofattura al competente ufficio anche successivamente detta data purché entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva in cui sono riepilogati i dati della liquidazione (va da sé tuttavia – vedi nota 4 nella tavola precedente – che con l'emissione dell'autofattura elettronica in TD20 detta comunicazione risulta automaticamente effettuata con la trasmissione del documento al SdI).

Anche in tal caso rimane fermo l'obbligo di versare la sanzione con F24 ai fini di godere delle riduzioni premiali del ravvedimento operoso.

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 (articolo 13, comma 1/a-bis) invece di 1/8 (articolo 13, comma 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:

1. gli **acquisti regolarizzati** vanno indicati nel rigo da VF1 a VF14 in base all'aliquota e non, invece, nel rigo VF15;
2. l'**Iva risultante dall'autofattura** (procedura B e procedura C) andrà indicata nel rigo VE25 (arrotondamenti), quale posta di quadratura, nonché compresa nell'ammontare dei versamenti di rigo VL30 (sia campo 2 che campo 3).

È altresì il caso di osservare che:

- nel caso della **procedura C** (versamento tramite liquidazione) in detti righe VE25 e VL30, per motivi di quadratura, dovranno essere indicati anche gli interessi da ravvedimento relativi all'Iva splafonata e regolarizzata attraverso l'autofattura;
- nel caso della **procedura A** ossia del ravvedimento con emissione di nota di addebito dell'Iva da parte del fornitore, la compilazione della dichiarazione dell'esportatore abituale sarà interessata esclusivamente da quanto indicato al punto 1 per il quadro VF.

Ravvedimento (novità legge di Stabilità 2015 e decreto semplificazione)

Dal 01/01/2015 la nuova formulazione dell'articolo 13, 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). 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);
- per i 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 dichiarazione¹; l'esclusione della preclusione è stata successivamente estesa (articolo 5, comma 1-bis/b, D.L. 193/2016) anche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane, salvo che per la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento (vedi articolo 13, comma 1-ter); non è preclusiva la consegna del PVC salvo per quanto concerne scontrini e ricevute fiscali (vedi articolo 13, comma 1 lettera b-quater);
- è stata introdotta la possibilità di presentare dichiarazione integrativa *ex* D.P.R. 322/1998 entro il termine di prescrizione dell'accertamento con applicazione ravvedimento operoso².

Dal 25/12/2019, per l'effetto dell'abrogazione del comma 1-bis dell'articolo 13 del D.Lgs 472/1997, avvenuta ad opera dell'articolo 10-bis del D.L. 124/2019 tutte le ipotesi disciplinate dal citato articolo 13

¹ Nella circolare n. 28/E/2011 era stato precisato che nel caso di controllo automatizzato *ex* articolo 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 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 (circolare n. 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 (articolo 1, comma 640, L. 190/2014).

QUADRO VC – ESPORTATORI ED OPERATORI ASSIMILATI

Quadro VC

risultano ora estese a tutti i tributi, inclusi quelli regionali e locali; in precedenza il comma 1-bis stabiliva invece che le disposizioni di cui alle lettere b-*bis*), b-*ter*) e b-*quater*) si applicavano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, limitatamente alle lettere b-*bis*) e b-*ter*), anche ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Fattispecie		Ante legge di Stabilità 2015	Post legge di Stabilità 2015
1	Regolarizzazione omessi versamenti entro 30 giorni <i>Articolo 13, comma 1/a</i>	1/10 del minimo	Invariato
2	Regolarizzazione dell'omessa dichiarazione entro 90 <i>Articolo 13, comma 1/c</i>	1/10 del minimo	Invariato
3	Regolarizzazione entro 90 giorni <i>Articolo 13, comma 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>Articolo 13, comma 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>Articolo 13, comma 1/b-bis</i>	/	1/7 del minimo Esteso a qualsiasi tributo dal 25/12/2019 (non più solo per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, tributi doganali e accise)
6	Regolarizzazione oltre i termini di cui sopra (e prima dell'eventuale Pvc di cui sotto) <i>Articolo 13, comma 1/b-ter</i>	/	1/6 del minimo Esteso a qualsiasi tributo dal 25/12/2019 (non più solo per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, tributi doganali e accise)
7	Regolarizzazione dopo la constatazione della violazione (articolo 24, L.4/1929), eccetto per le violazioni in materia di scontrini/ricevute fiscali <i>Articolo 13, comma 1/b-quater</i>	/	1/5 del minimo Esteso a qualsiasi tributo dal 25/12/2019 (non più solo per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, tributi doganali e accise)

A seguito delle novità introdotte dal D.L. 193/2016 è stata altresì estesa la possibilità di presentare fino alla fine del periodo accertabile anche le dichiarazioni integrative a favore del contribuente (articolo 8, commi da 6-*bis* a 6-*quinqies*, D.P.R. 322/1998). Per maggiori dettagli vedi quadro VN.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Ravvedimento dello splafonamento senza intervento del fornitore

Si consideri il caso di un esportatore abituare che ha effettuato nel 2019 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 2020 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 relativa al 2019. 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
	VF3		,00	5		,00
	VF4		,00	6		,00
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5		,00	7,3		,00
	VF6	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	7,5		,00
	VF7		,00	7,65		,00
	VF8		,00	7,95		,00
	VF9		,00	8,3		,00
	VF10		,00	8,5		,00
	VF11		yy	,00	8,8	y
	VF12		,00	10		,00
	VF13		,00	12,3		,00
	VF14		+10.000	,00	22	+2.200
	VF15		100.000	,00		
	VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00		
	VF17	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,00		
	VF18	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			
	VF19	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00		
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		,00		
	VF21	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00		
	VF22	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			

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

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALI (somma dei rigi da VE1 a VE12 e da VE20 a VE23)	,00	,00
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		2.200
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)		,00

Il medesimo importo (solo il tributo) andrà infine indicato assieme agli altri versamenti periodici nel rigo VL30 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 <i>status</i> 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
Consegna 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/forfetari). Dal 1/3/2017 non sono più ammesse dichiarazioni e tempo (cioè valide fino alla fine dell'anno) (5)
Annotazione dichiarazioni d'intento nell'apposito registro (1)	→	Entro 15 giorni N.B. Adempimento non più obbligatorio per le operazioni relative al plafond dal 2020 (novità introdotta dall'articolo 12-<i>septies</i> del D.L. 34/2019)
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 (circolare n. 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'articolo 39 del D.P.R. 633/1972 (1) (2) N.B. La protocollazione e l'annotazione nel citato registro non è più obbligatoria per le dichiarazioni d'intento relative al plafond dal 2020 (novità introdotta dall'articolo 12-<i>septies</i> del D.L. 34/2019) 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 (adempimento abrogato dal modello Iva 2021 relativo al 2020).
Per le dichiarazioni relative alle operazioni dal 01/01/2015 (4)	→ Risccontro 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'articolo 8, comma 1 lettera 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) (5). I riferimenti della dichiarazione d'intento ricevuta vanno indicati nella fattura emessa. N.B. Dal 2020 la norma (modifiche introdotte dal D.L. 24/2014) richiede l'indicazione del protocollo assegnato dall'Agenzia delle entrate e risultante dalla ricevuta di trasmissione effettuata dal cliente esportatore abituale.

(1) Per effetto delle semplificazioni introdotte con l'articolo 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'articolo 2, comma 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 risccontro telematico (sul sito dell'Agenzia delle entrate) di tale ricevuta, prima di emettere fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 8 comma 1 lettera 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.

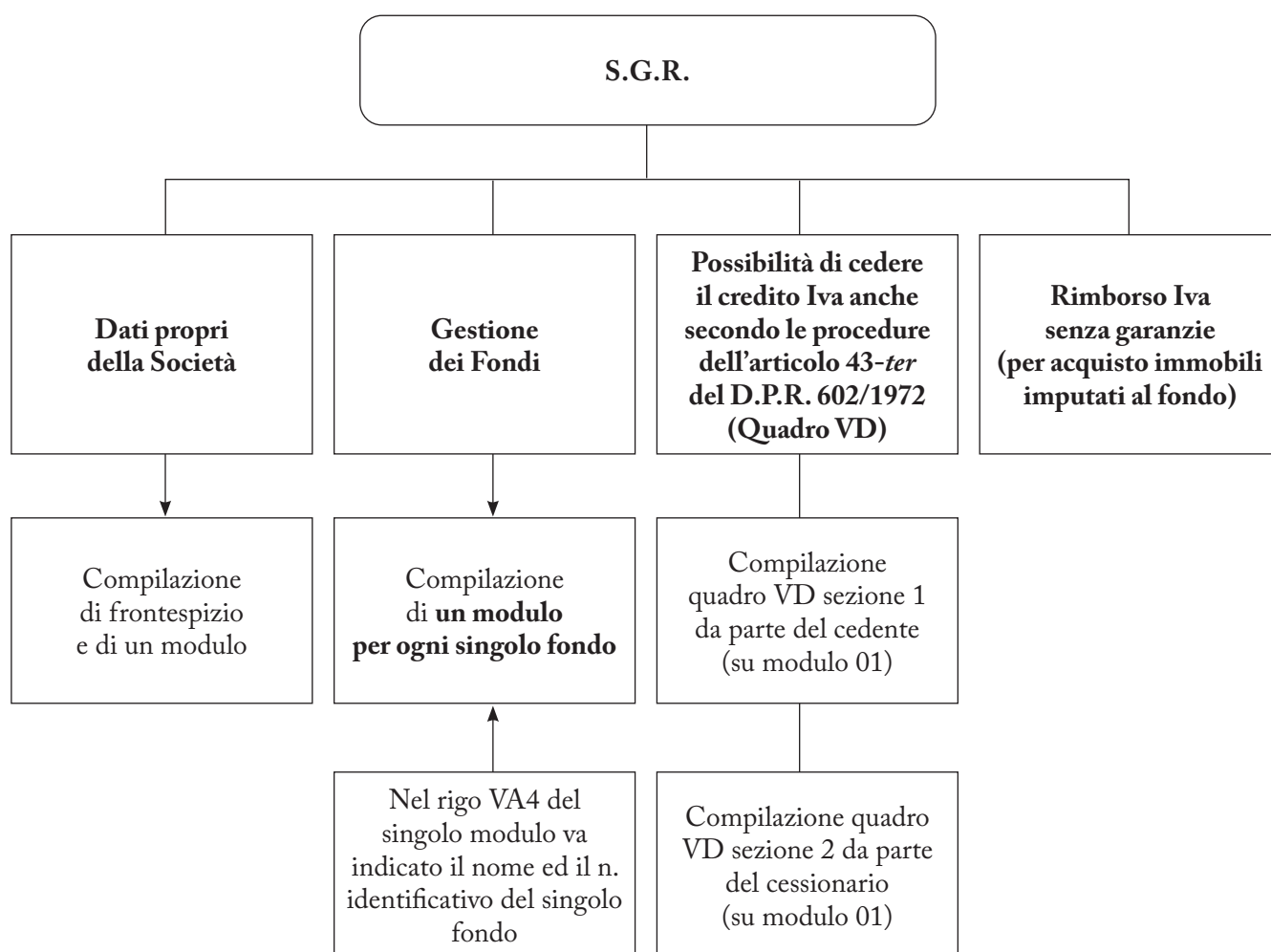
(5) A seguito delle novità introdotte dal Provvedimento Agenzia delle entrate 01/12/2016 la dichiarazione d'intento, dal 1/3/2017, può essere emessa verso il singolo fornitore (o dogana) esclusivamente con le seguenti validità:

- per ogni singola operazione;
- per gli acquisti nell'anno fino ad un massimale di valore.

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 (articolo 8, D.L. 351/2001).



L'Iva è **determinata e liquidata separatamente** dall'imposta dovuta per l'attività della società secondo le disposizioni previste dal D.P.R. 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 fon-

PARTICOLARITÀ COMPILATIVE PER LE S.G.R.

- un frontespizio;
- un modulo contenente i dati relativi all'attività propria;
- tanti ulteriori moduli quanti sono i fondi dalle stesse gestiti, specificando nel rigo **VA4** la denominazione del fondo ed il numero identificativo del fondo attribuito dalla Banca d'Italia;

Riservato alle società di gestione del risparmio (art. 8, d.l. 351/2001)									
VA4	Denominazione del fondo ¹	Numero Banca d'Italia ²							
	Partita IVA della società di gestione del risparmio sostituita ³								

- il **quadro VD** per la gestione della cessione semplificata del credito Iva avendo cura di compilare tale quadro nel modulo n. 01.



CESSIONE SEMPLIFICATA DEL CREDITO IVA - QUADRO VD

- in base alla **procedura ordinaria prevista dall'articolo 43-bis del D.P.R. 602/1973** (che prevede il rispetto di molte più formalità fra le quali la cessione con atto pubblico o scrittura privata autenticata da un notaio, cessione della totalità del credito risultante dalla dichiarazione, notizia all'Agenzia delle entrate ed al Concessionario competenti);

- oppure secondo la **procedura semplificata** prevista dall'**articolo 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 articolo 43-ter) ai quali tali crediti sono stati ceduti.

VD1 Corrisponde alla somma degli importi ceduti, indicati a colonna 2 dei righi da VD2 a VD21, ai cessionari elencati (C.F.) nella colonna 1 dei medesimi righi.

QUADRO VD CESSIONE DEL CREDITO IVA DA PARTE DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO (Art. 8 d.l. n. 351/2001)		VD1 TOTALE CREDITO CEDUTO					
	CODICE FISCALE	IMPORTO		CODICE FISCALE	IMPORTO		
Sez. 1 - Società cedente - Elenco società o enti cessionari	VD2	1	2	VD12	1	2	
	VD3			VD13			
	VD4			VD14			
	VD5			VD15			
	VD6			VD16			
	VD7			VD17			
	VD8			VD18			
	VD9			VD19			
	VD10			VD20			
	VD11			VD21			
	Sez. 2 - Società o ente cessionario - Elenco società cedenti	VD31	1	2	VD41	1	2
VD32				VD42			
VD33				VD43			
VD34				VD44			
VD35				VD45			
VD36				VD46			
VD37				VD47			
VD38				VD48			
VD39				VD49			
VD40				VD50			
VD51 TOTALE CREDITI RICEVUTI							
VD52 Eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione precedente (da VD56 della dichiarazione relativa all'anno 2018)							
VD53 Totale eccedenze (VD51+VD52)							
VD54 Importo utilizzato in diminuzione dei versamenti IVA							
VD55 Importo utilizzato in compensazione nel modello F24							
VD56 Eccedenza a credito							

VD51 Corrisponde alla somma degli importi ricevuti dal cessionario, indicati a colonna 2 dei righi da VD31 a VD50. Nella colonna 1 dei medesimi righi vanno indicati i C.F. dei rispettivi cedenti.



La compilazione del quadro VD da parte del cedente è **condizione di efficacia** della cessione del credito Iva a norma del, comma 2, dell'articolo 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'articolo 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 (1/1/2020 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 (circolare n. 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 circolare n. 28/E/2014, per utilizzare in compensazione i crediti superiori a 5.000 euro (importo ridotto da 15.000 euro a 5.000 euro a seguito delle novità del D.L. 50/2017) 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 2019 compensato nel mod. F24			,00	
VL23	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali			,00	
VL24	Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante				,00
VL25	Eccedenza credito anno precedente				,00
VL26	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio				,00
VL27	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto				,00
VL28	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto				,00
VL29	Versamenti auto UE relativi a cessioni effettuate nell'anno				,00
					1
					,00
VL30	Ammontare IVA periodica				
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
		2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00
VL31	Ammontare dei debiti trasferiti (*)				,00
VL32	IVA A DEBITO			,00	
	ovvero				
VL33	IVA A CREDITO				,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				
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)				
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito				

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 2017). 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** va riportato il credito ricevuto (già compreso nella sezione 2 del quadro VD) utilizzato nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto nel 2019;
- nel rigo **VL35**, va riportato il credito ricevuto (già compreso nel rigo VD54) 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 2018)		,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 dell'anno (VL28)

+

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 2019, a norma dell'articolo 23 (registro delle **fatture emesse**) e 24 (registro dei **corrispettivi**) del D.P.R. 633/1972.

OPERAZIONI ATTIVE 2019 e QUADRO VE	
Operazioni imponibili con Iva esigibile 2019	Sez. 4 Altre operazioni attive
Sez. 1 Operazioni agricole con aliquote di compensazione VE1-VE11	Operazioni non imponibili VE30 (+ dettaglio) VE31 VE32
+ Sez. 2 Operazioni (agricole, commerciali o professionali) con aliquote proprie VE20-VE12	Operazioni esenti VE33
=	Operazioni non territoriali soggette a obbligo di fatturazione <i>ex</i> articolo 21 comma 6- <i>bis</i> VE34
Sez. 3 Totale imponibile e imposta	Operazioni in <i>reverse charge</i> VE35 (+ dettaglio)
	Operazioni non soggette verso terremotati VE36
	Operazioni 2019 con Iva esigibile in anni successivi VE37 (+ dettaglio Iva cash accounting articolo 32-<i>bis</i> D.L. 83/2012)
	Operazioni in <i>split payment</i> VE38

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Registro vendite/corrispettivi e quadro VE

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 2019. 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*

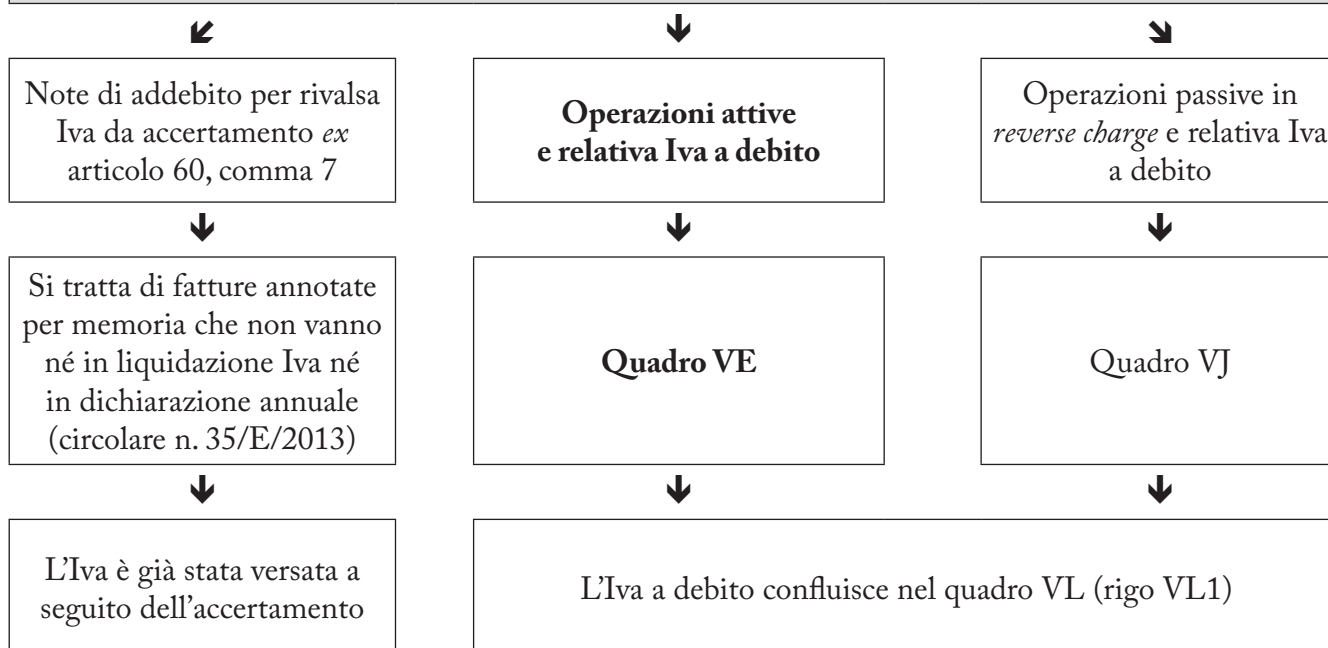
Le **operazioni passive** (acquisti o importazioni) annotate nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (o in appositi sezionali) ai fini dell'assolvimento dell'Iva con il sistema del ***reverse charge*** (inversione contabile), **non vanno indicate nel quadro VE**, bensì nell'apposito quadro VJ.



Rivalsa Iva da accertamento

L'articolo 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* articolo 26, comma 1) che, oltre agli elementi dell'articolo 21, deve indicare gli estremi dell'atto di accertamento che costituisce titolo di rivalsa. Come precisato nella circolare n. 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		,00	6		,00
	VE4	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	,00	7,3		,00
	VE5		,00	7,5		,00
	VE6		,00	7,65		,00
	VE7		,00	7,95		,00
	VE8		,00	8,3		,00
	VE9		,00	8,5		,00
	VE10		,00	8,8		,00
	VE11		,00	10		,00
	VE12		,00	12,3		,00
Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1	,00	4		,00
	VE21	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	5		,00
	VE22		,00	10		,00
	VE23					
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE12 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	1			
	VE30	Esportazioni	2			
		Cessioni intracomunitarie	3			
		Cessioni verso San Marino	4			
		Operazioni assimilate	5			
	VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento				
	VE32	Altre operazioni non imponibili				
	VE33	Operazioni esenti (art. 10)				
	VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies				
		Operazioni con applicazione del reverse charge	1			
		Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	2			
		Cessioni di oro e argento puro	3			
	VE35	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			
		Operazioni settore energetico	9			
	VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati				
		Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi	1			
	VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	2			
	VE38	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter				
	VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019				
	VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni				
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)				

Aliquote di compensazione ex articolo 34, comma 1, D.P.R. 633/1972 e relativi DDMM.

NEW 2019 rigo VE3 (6%) per "legna da ardere" e "legno squadrato"

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

VE35 casella 7
Microprocessori + dal 2/5/2016: console, tablet, pc e laptop

VE35 casella 8
Casistiche dal 2015 *reverse charge* articolo 17, comma 6, lettera a-ter)

VE35 casella 9
Casistiche dal 2015 *reverse charge* articolo 17, comma 6, lettera d-bis, d-ter e d-quater

VE38
Casistica *split payment* allargata dal 1/7/2017 a nuovi soggetti

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'articolo 20 del D.P.R. 633/1972 che disciplina la determinazione del volume d'affari Iva.

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

<i>Articolo 20 D.P.R. 633/1972</i>	
Testo in vigore fino al 31/12/2012	Testo in vigore dal 01/01/2013
<i>Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2425, n. 3), del cod. civ., nonché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'articolo 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 articoli 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'articolo 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'articolo 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 articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del cod. civ., 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 articoli 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'articolo 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'articolo 27.</i>

Nel riformulare la norma è stata colta, innanzitutto, l'occasione per sostituire il riferimento all'articolo 2425, n. 3, cod. civ. 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 articolo 21, comma 6-bis del D.P.R. 633/1972) e conseguente registrazione (articolo 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'articolo 32-bis del D.L. 83/2012 (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 (articolo 2 D.M. 22/2/2010) poiché tali soglie non sono legate al volume d'affari ma solamente alle operazioni interessate dalla compilazione (cessioni intracomunitarie di beni e prestazioni 7-ter intracomunitarie);
- 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 comma 6-bis dell'articolo 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 lettera b).

Articolo 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 **lettera 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'articolo 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 **lettera 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 territoriale nel nostro Paese⁴ ma in un altro Stato UE, secondo i criteri fissati dagli articoli da 7 a 7-quinquies⁵;

² Articolo 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 (articolo 7, comma 4, lettera d) del D.P.R. 633/1972).

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'articolo 46, comma 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).

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'articolo 10 numeri da 1 a 4 e 9.

Tolte le operazioni finanziarie, assicurative e relative intermediazioni (di cui al citato articolo 10 n. da 1 a 4 e 9) già escluse dalla norma domestica (in aderenza alla facoltà prevista dall'articolo 220, § 2, della Direttiva e a quanto, di fatto, già anticipato dalla prassi dell'Agenzia nelle circolari n. 43/E/2010 § 1 e circolare n. 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 (articolo 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 (articolo 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'articolo 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 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'articolo 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 Articolo 7-ter	Operatore UE	SI (1) con indicazione "inversione contabile"	Articolo 21, comma 6-bis/a
	Operatore extra UE	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Articolo 21, comma 6-bis/b
	IT	SI, con applicazione Iva nazionale	/

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.

Tipo di operazione (Fornitore IT)	Committente	Obbligo fattura in Italia	Norma/note
Servizio speciale territoriale in un altro Paese UE ¹⁰ Articolo 7- <i>quater</i> ... 7- <i>septies</i>	Operatore UE	SI con indicazione “inversione contabile”, se il committente è debitore d’imposta nello Stato in cui l’operazione è territoriale NO (2), in caso contrario	Articolo 21, comma 6- <i>bis/a</i>
	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 Articolo 7- <i>quater</i> ... 7- <i>septies</i>	Operatore UE, extra UE o IT	SI con indicazione “operazione non soggetta”	Articolo 21, comma 6- <i>bis/b</i>
	Privato IT o UE o extra UE	SI con indicazione “operazione non soggetta”	Articolo 21, comma 6- <i>bis/b</i>
Cessione beni estero su estero (articolo 7- <i>bis</i>) 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	Articolo 21, comma 6- <i>bis/a</i>
	Privato IT o UE o extra UE	NO (2) (3)	/
Cessione beni estero su estero (articolo 7- <i>bis</i>) che si trovano in Paese extra UE	Operatore UE, extra UE o IT	SI con indicazione “operazione non soggetta”	Articolo 21, comma 6- <i>bis/b</i>
	Privato IT o UE o extra UE	SI con indicazione “operazione non soggetta”	Articolo 21, comma 6- <i>bis/b</i>
(1) Eccetto operazioni esenti <i>ex</i> articolo 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).			

Sanzione per omessa/ritardata fatturazione

Con un'integrazione all'articolo 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 circolare n. 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 articolo 7, comma 2¹¹, 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.

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 articolo 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'articolo 19, comma 3 lettera b) in base alla quale l'indetraibilità dell'Iva relativa ad acquisti afferenti ad operazioni attive non soggette (articolo 19, comma 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).

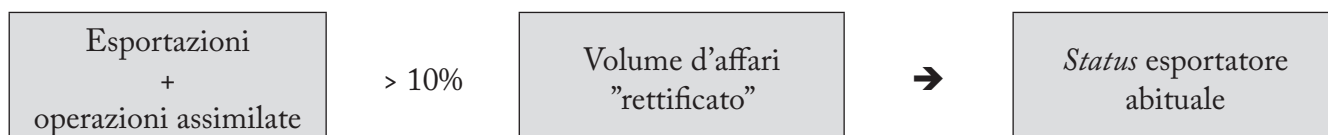
Come si può notare, quindi, nel rigo VF34 (e quindi la questione riguarda i pro-ratisti) la casella 8 che serve per togliere sia dal numeratore che dal denominatore del pro rata le operazioni extraterritoriali fatturate ex articolo 21, comma 6-bis ma che, se effettuate in Italia non darebbero diritto alla detrazione, e quindi non lo danno nemmeno se effettuate all'estero. Già dal modello Iva 2014 (relativo al 2013), invece, nella modulistica è stata introdotta la casella 5 per indicare le operazioni extraterritoriali, non soggette ad obbligo di fatturazioni di cui al citato, comma 6-bis, che, invece, se effettuate in Italia, darebbero diritto alla detrazione.

¹¹ Oggi 7-bis.

Operazioni attive extra territoriali	Quadro VE	Indetraibilità acquisti afferenti	Formula per i pro ratisti (VF34)
Operazioni non territoriali fatturate <i>ex</i> articolo 21 comma 6- <i>bis</i> 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 <i>ex</i> articolo 21 comma 6- <i>bis</i> 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**:

Alcune (non tutte) operazioni indicate nel VE32 (altre operazioni non imponibili)	➔	Segnatamente: • cessioni di beni in transito e cessioni di beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale di cui al combinato disposto articolo 21, comma 6, lettera a) e articolo 7-<i>bis</i>, comma 1, del D.P.R. 633/1972 (articolo 1 del D.L. 746/1983); • differenza dei corrispettivi, che non costituisce margine, nelle esportazioni ed operazioni interne rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995 (come indicato nella circolare n. 177/E/1995, le esportazioni di beni usati formano plafond solo per il margine e quindi, per omogeneità, la differenza va eliminata ai fini del calcolo del volume d'affari rettificato).

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

Operazioni non soggette ad imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies indicate nel rigo VE34 (tutte)



Si tratta delle operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) carenti del requisito territoriale ma soggette ad obbligo di fatturazione ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, del D.P.R. 633/1972 (articolo 1 del D.L. 746/1983 come integrato dall'articolo 1, comma 329, L. 228/2012).

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 (articolo 21, comma 6-bis, cit) e concorrono a formare il volume d'affari ai sensi dell'articolo 20. Non si tratta, però, di tutte le operazioni non territoriali. Sono escluse, infatti, le prestazioni cui all'articolo 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 (<i>status</i> esportatore abituale)
Operazioni imponibili (comprese quelle in <i>reverse charge</i> 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'articolo 7-bis	Rilevano (1) VE32	Non rilevano
Operazioni non territoriali con obbligo di fatturazione ai sensi dell'articolo 21, comma 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'articolo 21, comma 6-bis”* poiché *“tali operazioni, infatti, concorrono alla determinazione del volume d'affari ma non devono essere considerate ai fini della verifica dello statuto 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 (articolo 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 (articolo 6 del D.P.R. 633/1972 e articolo 39 del D.L. 331/1993) e registrate o soggette a registrazione nell'anno solare, indipendentemente dalla competenza economica. Occorre, peraltro, distinguere fra ricavi fiscali (articolo 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).

Volume d'affari e imprese semplificate

Per le imprese in contabilità semplificata *ex* articolo 66 del Tuir e 18 del D.P.R. 600/1972 (riformulati dalla legge di Bilancio 2017) che, dal 2017, in luogo della tenuta dei registri degli incassi e dei pagamenti, hanno optato (vedi anche VO26) per la presunzione registrato uguale incassato/pagato di cui all'articolo 18 comma 5 del D.P.R. 600/1973 con la tenuta dei soli registri Iva (ferma restando l'annotazione anche dei componenti non rilevanti ai fini di tale imposta), il volume d'affari sarà pressoché coincidente con il volume dei ricavi. Per quelli che invece adotteranno anche suddetti registri finanziari (soluzione naturale) e/o integreranno (alternativa libera *ex* articolo 18 comma 4) i registri Iva con i mancati incassi/pagamenti i due valori rimarranno basati su presupposti/momenti diversi (salvo un tendenziale riallineamento per i prestatori di servizi che dovessero emettere fattura solo sull'incassato).

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'articolo 2425 n. 3 cod. civ. (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'articolo 2424 cod. civ.;

- le operazioni costituenti **passaggi interni** di cui all'articolo 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'articolo 21, comma 4, lettera 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'articolo 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**¹², effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni (articolo 21, comma 4, lettera 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 (articolo 21, comma 4, lettera c);
- per le **prestazioni di servizi** di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, **rese a** un soggetto passivo stabilito **fuori UE** (articolo 21, comma 6, lettera d).

Tali fatture (articolo 23 comma 1) devono essere **registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni** e con riferimento allo stesso mese di effettuazione (fatto generatore). Ai sensi dell'articolo 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 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 15/1/2020

Fatturazione differita per consegne con DDT relative a dicembre 2019 emessa il 15/01/2020 → la vendita è da imputare nella liquidazione Iva:

- di dicembre 2019, se il contribuente è mensile,
- del IV° trimestre 2019, se si tratta di contribuente trimestrale speciale,
- della dichiarazione annuale 2019, se si tratta di un trimestrale ordinario.

La fattura in oggetto dovrà essere altresì compresa nel quadro VE della dichiarazione relativa all'anno 2019 (Iva 2020) e concorrerà alla formazione del volume d'affari (salvo che si tratti di cessione di bene ammortizzabile).

¹² 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 (circolare n. 18/E/2014).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Fattura differita emessa il 15/1/2019

Fattura differita per consegne con d.d.t. relative a dicembre 2018 emessa il 15/01/2019 → la vendita e la maggiore imposta era da imputare alle liquidazioni Iva e alla dichiarazione annuale relativa al 2018.

Ipotizziamo che il contribuente abbia tempestivamente registrato la fattura differita emessa il 15/1/2019 ma abbia omesso di includere la medesima nella dichiarazione relativa al 2018. 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 2019 (articolo 13, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 472/1997) sarà necessario porre in essere i seguenti adempimenti:

- 1) rimuovere l'omesso/ritardato versamento scaduto il 16/1/2019 (16/3/2019 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 16/2/2019 (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 17/1/2019 al 15/2/2019) 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 2019 relativo al 2018) 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 2019 (relativa al 2018) infedele, ridotta ad 1/8 del minimo.

Va, infine, evidenziato che, come precisato nella circolare n. 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'articolo 21, comma 4, lettera b e dell'articolo 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 (circolare n. 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 (articolo 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'articolo 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 DDT, nel mese di dicembre 2019, a IT3 su incarico di IT2.

IT1 emette fattura in data 15/01/2020 → la vendita è da imputare alla dichiarazione annuale del 2019.

IT2 emette fattura in data 31/01/2020 riportando i riferimenti della consegna (DDT) effettuata da IT1 → la vendita è imputabile alla liquidazione Iva di gennaio 2020 ed andrà riportata nella dichiarazione Iva da presentare nel 2021.

Fatture differite nelle operazioni effettuate da sedi secondarie, nei contratti estimatori e nella commissione per la vendita

L'articolo 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 (articolo 6, comma 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)
Esempio Consegna o spedizione il 15/12/X0 →	Fattura entro il 31/01/X1 →	Registrazione entro il 31/01/X1 →	Anno registrazione (o in cui doveva essere registrata) Volume affari anno X1
2	Cessioni di beni inerenti a contratti estimatori (articolo 1556 e seguenti cod. civ.)	Effettuazione per il tradens: all'atto della rivendita al terzo effettuata dall'accipiens (articolo 6, comma 2, lettera 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 anno registrazione (o in cui doveva essere registrata)
Esempio Rivendita al terzo il 31/12/X0 →	Fattura del tradens all'accipiens entro il 31/01/X1 →	Registrazione entro il 31/01/X1 →	Per il tradens anno registrazione (o in cui doveva essere registrata) Volume affari anno X1

Casistica		Momento di effettuazione e termini di emissione della fattura attiva	Termini registrazione fattura	Volume d'affari Iva
3	Commissione per la vendita (limitatamente al rapporto fra committente e commissionario) (3)	Effettuazione: all'atto della vendita da parte del commissionario (articolo 6, comma 2, <i>lettera b</i>) 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/X0 →	Fattura del committente al commissionario entro il 31/01/X1 →	Reg. entro il 31/01/X1 →	Volume affari anno X1

- (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'articolo 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'articolo 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'articolo 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 (articolo 23 D.P.R. 633/1972)	Anno registrazione (o in cui doveva essere registrata)
Esempio Prezzo fissato 21/12/X0 →		Fattura emessa il 31/01/X1 →	Registrazione con riferimento 31/1/X1 →	Volume d'affari anno X1



Come precisato dall'articolo 1 del D.M. 15/11/1975, restano ferme le disposizioni degli articoli 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 immediata

Fuori dei casi in cui vi sono le condizioni per la fatturazione differita (vedi retro) è prevista l'emissione della fattura immediata entro lo stesso giorno di effettuazione dell'operazione (articolo 21, comma 4, lettera a) D.P.R. 633/1972). Dal 30 giugno 2019 è possibile emettere (trasmettere) la fattura immediata **entro 12 giorni** (modifica introdotta dall'articolo 12-ter, D.L. 34/2019) dall'effettuazione dell'operazione con l'avvertenza, in caso di divergenza fra data emissione e data operazione, di riportare anche la data in cui è stata effettuata la cessione o la prestazione ovvero la data in cui è stato corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo (lettera g-bis del comma 2 del D.P.R. 633/1972 introdotta dall'articolo 11 del D.L. 119/2018).

Fatturazione anticipata e acconti

Ai sensi dell'articolo 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** (vedi sopra) **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'articolo 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'articolo 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** (articolo 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'articolo 66 della Direttiva 2006/112/CE.

Ai fini dell'individuazione dell'ultimazione o maturazione per i servizi generali internazionali, nella circolare n. 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 L. 228/2012 (legge di Stabilità 2013) ha disposto la riformulazione dell'articolo 39, comma 2, del D.L. 331/1993 sancendo, per le operazioni effettuate dal 01/01/2013, l'irrelevanza dell'effetto anticipatorio dell'incasso (in aderenza al riformulato n. 4 dell'articolo 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'articolo 50, comma 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 beni¹³.

¹³ Salvo nuove interpretazioni dell'Agenzia, limitatamente al caso ivi contemplato, si ritiene siano ancora praticabili le precisazioni della circolare n. 73/E/1994, punto 10.4, ove, per "contenere" le complicazioni derivanti dal disallineamento previsto dall'articolo 50, comma 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".

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

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 <i>reverse charge</i> 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'articolo 24, comma 4, lettera b) della L. 88/2009 (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 dell'articolo 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 (articolo 2, comma 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 (articolo 2, comma 2, n. 4 D.P.R. 633/1972)		

Casistica		Rilevanza ai fini Iva Fino al 26/09/2009	Rilevanza ai fini Iva Dal 27/09/2009
Cessione gratuita di beni oggetto dell'attività (articolo 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'articolo 14, comma 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)
Autoconsumo imprese e professionisti (articolo 2, comma 2, n. 5 D.P.R. 633/1972)			(nuovo articolo 13, comma 2, lettera c)
Assegnazione a soci e associati (articolo 2, comma 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 (articolo 3, comma 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 articolo 3, comma 6 (2)	NO (articolo 3, comma 6, D.P.R. 633/1972)	Invariato
	2) per uso dipendenti di auto nel caso di detrazione oltre i limiti dell'articolo 3, comma 6 (2)	SI, in base al valore normale determinato ai sensi dell'articolo 14, comma 6, del D.P.R. 633/1972 (valore benefit <i>ex</i> articolo 51, comma 4, lettera a, Tuir)	SI, in base al valore normale determinato sulla base dei criteri che verranno individuati da apposito D.M. (non ancora emanato) (nuovo articolo 14, comma 2) (3)
	3) per uso dipendenti di telefonini nei casi diversi dal punto 1	SI, in base al valore normale determinato ai sensi dell'articolo 14, comma 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) (nuovo articolo 14, comma 2)
	4) negli altri casi	SI, in base al valore normale determinato ai sensi dell'articolo 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 (nuovo articolo 13, comma 2, lettera c)

- (1) Non è chiaro cosa si intenda con la locuzione “determinati nel momento in cui si effettuato tali operazioni”.
- (2) Detrazione *ex* articolo 19, comma 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* articolo 19-bis1 lettera 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 (articolo 24, comma 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 (Circolari n. 26 e 37/E/2016)

Le circolari n. 26/E/2016 e n. 37/E/2016 emanate a chiarimento della disciplina prevista dall'articolo 1, comma 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, limitatamente per le estromissioni, ad opera della legge di Bilancio 2020) ha fornito anche una serie di chiarimenti (peraltro di portata generale) in materia di base imponibile *ex* articolo , comma 2 lettera 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 n. 37/E/2016, riguardante la disciplina dell'articolo 1, comma 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 articolo 19-*bis*2 (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'articolo 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'**articolo 26, comma 1**, sempre **obbligatoria**, indipendentemente dal tempo trascorso dall'effettuazione dell'operazione, nel caso in cui successivamente all'emissione della fattura originaria l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione;
2. le **note di variazione in diminuzione (note accredito)** previste dall'**articolo 26, comma 2**, con diritto per il cedente/prestatore del recupero dell'Iva, possono essere emesse con rilevanza Iva entro i termini dell'articolo 19 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 (articolo 182-*bis* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267), ovvero di un piano attestato (articolo 67, comma 3/d, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267), pubblicato nel Registro delle imprese;
 - applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.



Legge di bilancio 2017 (articolo 1, comma 567, L. 232/2016)

Procedure concorsuali

Sono state eliminate le disposizioni introdotte dalla legge di Stabilità 2016 che, con la riscrittura dell'articolo 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). Rimangono quindi le vecchie tesi restrittive dell'Agenzia delle entrate che in sintesi prevedono quanto segue:

- nel fallimento → esecutività riparto finale (o in assenza riparto scadenza termine reclamo contro decreto chiusura);
- nella liquidazione coatta amministrativa → decorso del termine opposizione piano di riparto;
- nel concordato fallimentare → passaggio in giudicato sentenza omologazione concordato;
- nel concordato preventivo → momento in cui il debitore adempie agli obblighi assunti nel concordato stesso e, se non adempie e viene dichiarato fallito a fine fallimento (circolare n. 77/E/2002; circolare n. 8/E/2017 § 13).

Amministrazione straordinaria grandi imprese in crisi

Eliminata anche l'assimilazione fra le concorsuali di dette procedure. Secondo le tesi dell'Agenzia delle entrate, per l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi è escluso il recupero dell'Iva poiché non si tratta di procedura liquidatorie (circolare n. 77/E cit).

Accordi ristrutturazione e piani attestati

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

- accordi di ristrutturazione del debito omologati articolo 182 *bis* rd 267/42, dalla data del decreto di omologa;
- piani attestati (articolo 67, comma 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 (comma 12 articolo 26) 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.

**DETRAZIONE - Articolo 2 D.L. 50/2017 – riflessi su emissione note di accredito**

Per le variazioni legate ai fatti disciplinati dall'articolo 26 comma 2 (ad esempio variazione a seguito di una procedura concorsuale o individuale infruttuosa), la prassi dell'Agenzia ha sempre precisato che il diritto al recupero (tramite emissione della nota di accredito) non può essere esercitato senza limiti temporali bensì esclusivamente entro un termine ultimo che è individuato dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, per l'esercizio del diritto alla detrazione (risoluzione n. 89/E/2002; risoluzione n. 127/E/2008; risoluzione n. 195/E/2008; risoluzione n. 307/E/2008; risoluzione n. 449/E/2008; risoluzione n. 42/E/2009).

Ciò premesso, è opportuno evidenziare che suddetto termine finale (*dies ad quem*):

- era individuato, prima delle modifiche introdotte dall'articolo 2 del D.L. 50/2017, "al più tardi con la dichiarazione annuale Iva relativa al secondo anno successivo" a quello in cui si verificava il presupposto per operare la variazione in diminuzione;
- risulta ora ridotto "al più tardi con la dichiarazione annuale Iva" relativa all'anno in cui sorge il presupposto per il recupero, a seguito delle novità introdotte in termini di detrazione dalla norma citata (le novità sono in vigore dal 24/04/2017 per le fatture o le bollette emesse dal 1/1/2017); di tal ultimo aspetto ha dato evidenza anche l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 1/E/2018 § 1.5.

Nel caso in cui il termine per emissione della nota di accredito sia spirato non è ammesso presentare (in luogo della variazione in diminuzione) una dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-*bis*, del D.P.R. 322/1998 per recuperare l'imposta versata; la mancata emissione della nota di accredito non rappresenta infatti un errore non essendo un obbligo ma una facoltà cui il contribuente può rinunciare

e la dichiarazione integrativa consentirebbe il recupero dell'imposta solo al fornitore ma non anche il riversamento da parte di chi (cessionario/committente) l'ha detratta (risposta d'interpello AdE n. 55/2019).

Esempio

Fallimento chiuso a novembre 2019 con infruttuosità definitiva per il fornitore		
Momento in cui sorge il diritto al recupero	Momento a partire dal quale è esercitabile (<i>dies a quo</i>)	Momento ultimo (<i>dies ad quem</i>)
Novembre 2019	Novembre 2019	30 aprile 2020 con la presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al 2019
Si osservi che letteralmente il recupero (detrazione) effettuato attraverso una nota di accredito emessa nei primi mesi del 2020, anziché nel 2019, dovrebbe avvenire tramite retro imputazione al 2019 attraverso la dichiarazione annuale e non a scomputo nelle liquidazioni Iva del 2020. Secondo altra tesi di più semplice applicazione il <i>dies a quo</i> potrebbe essere ravvisato nella data di emissione della nota di accredito (secondo l'assimilazione data emissione nota accredito uguale data arrivo fattura passiva) con possibilità di recuperare l'Iva senza retro imputazione all'anno precedente. La circolare n. 1/E/2018 sul punto non ha fornito particolari indicazioni ma questa seconda tesi pare comunque maggiormente aderente al rispetto sia del requisito sostanziale (diritto al recupero) che formale (possesso del documento che ne dà titolo). Se la nota di accredito fosse stata emessa entro il 2019, invece, il recupero sarebbe avvenuto normalmente attraverso lo scomputo nella liquidazione periodica del mese di emissione.		

3. nel caso di **variazione in diminuzione** dovuta a **sopravvenuto accordo fra le parti** o nel caso di **retifica di fattura per operazioni inesistenti** di cui all'articolo 21, comma 7, la nota di accredito con possibilità di recupero dell'Iva, può essere emessa, ai sensi dell'**articolo 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, a seguito sopravvenuto accordo	Nota addebito	Obbligatoria	SI
	Nota accredito con rilevanza Iva	SI	SI
	Nota accredito senza rilevanza Iva (FCI articolo 26)	SI	NO

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Determinazione del volume d'affari

Epoca emissione della nota di variazione	Tipo emissione	Praticabilità	Rilevanza in dichiarazione annuale Iva
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 ed interviene nel rispetto dei termini dell'articolo 19 (1)	SI
		NO, se dipende da sopravvenuto accordo fra le parti (2)	NO
	Nota accredito senza rilevanza Iva (FCI articolo 26)	SI	NO

(1) Si tratta delle situazioni individuate dall'articolo 26, comma 2, del D.P.R. 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 all'anno in cui sorge il presupposto (era secondo anno successivo prima delle novità introdotte dall'articolo 2 del D.L. 50/2017 – vedi retro).

(2) SI, nel caso di operazioni ad esigibilità differita *ex* articolo 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972 (risoluzione n. 75/E/2002). NO, nel caso di operazioni con esigibilità di cassa ai sensi dell'articolo 7 (abrogato), del D.L. 185/2008 (C. n. 20/E/2009 § 2.2) o *cash accounting* ai sensi dell'articolo 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 (risoluzione n. 29.7.80 n. 383041; circolare n. 13/E/1994 p. B.10.3).



Rivalsa Iva da accertamento

L'articolo 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* articolo 26, comma 1) che, oltre agli elementi dell'articolo 21, deve indicare gli estremi dell'atto di accertamento che costituisce titolo di rivalsa. Come precisato nella circolare n. 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 2019 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 2019 per 1.000 euro con recupero dell'Iva (220 euro) per resi e sconti relativi a cessioni effettuate a dicembre 2018;
- per 500 + Iva del 20% (100 euro), emessa sia per imponibile che Iva, in conformità alla circolare n. 77/E/2000, per il recupero dell'Iva risultante da una procedura fallimentare chiusa nel 2019 con riparto infruttuoso nel 2019 e relativa ad operazioni effettuate e fatturate nel 2007 in vigore dell'Iva al 20%;
- per 2.000 euro (fuori campo Iva articolo 26), ad ottobre 2019, per un reso di beni consegnati nel 2017;
- per 3.000 euro (n.i. articolo 41), a febbraio 2019, per un reso di beni oggetto di precedente cessione intracomunitaria a dicembre 2018.

Si ipotizza che nel corso del 2019 il contribuente non abbia effettuato altre operazioni. Il quadro VE andrà compilato come segue.

$VE23 \text{ c.1} = 100.000 - 1.000 - 500 = 98.500$		$VE23 \text{ c.2} = 98.500 \times 22\% = 21.670$	
Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20 Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 VE21 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta VE22 VE23	,00 4 ,00 5 ,00 10 98.500,00 22	,00 ,00 ,00 21.670,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALE (somma dei righe da VE1 a VE12 e da VE20 a VE23) VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-) VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)	98.500,00 + 10,00 21.680,00	21.670,00
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond Esportazioni VE30 2 Cessioni verso San Marino 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 Subappalto nel settore edile 4 Cessioni di telefoni cellulari 6 Prestazioni comparto edile e settori connessi 8 Cessioni intracomunitarie 3 - 3.000,00 Operazioni assimilate 5 ,00 Cessioni di oro e argento puro 3 ,00 Cessioni di fabbricati 5 ,00 Cessioni di prodotti elettronici 7 ,00 Operazioni settore energetico 9 ,00 VE35 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 ,00 VE38 Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter VE39 (meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019 VE40 (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni	- 3.000,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00 ,00	VE26 Iva da registri: 22.000 - 220 - 100 = 21.680 VE25 variazioni: 21.680 - 21.670 = 10 quale differenza di Iva (2%) sulla nota di accredito di € 500 con Iva 20%.
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)	95.500,00	

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** (articolo 26, comma 2 e 4) anziché direttamente in diminuzione nel registro delle fatture attive o corrispettivi (articolo 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 (articolo 7 D.P.R. 542/1999), la possibilità di accedere al regime dell'Iva per cassa (*cash accounting*) di cui all'articolo 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 (articolo 18 D.P.R. 600/1973), accesso (naturale) al regime dei minimi (articolo 1, comma 96-117, L. 244/2007 e articolo 27, comma 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 (articolo 36, comma 4). La separazione è obbligatoria anche nel caso di contestuale esercizio di attività d'impresa e di attività di lavoro autonomo (articolo 36, comma 2). Più moduli vanno compilati anche nel caso di contabilità separata per opzione (articolo 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		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VE1	Sez. 1 - Conferimenti di prodotti agricoli e cessioni da agricoltori esonerati (in caso di superamento di 1/3) 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		,00	2		,00
VE2			,00	4		,00
VE3			,00	6		,00
VE4			,00	7,3		,00
VE5			,00	7,5		,00
VE6			,00	7,65		,00
VE7			,00	7,95		,00
VE8			,00	8,3		,00
VE9			,00	8,5		,00
VE10			,00	8,8		,00
VE11			,00	10		,00
VE12			,00	12,3		,00

Suddivisione delle **operazioni distinte per aliquota** in base alle aliquote corrispondenti a quelle di compensazione previste da appositi decreti per le cessioni di prodotti agricoli ed ittici compresi nella tabella A, parte 1^a, 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* articolo 34, comma 1, D.P.R. 633/1972 stabilite dai seguenti decreti:

D.M. 12/05/1992, 30/12/1997, 23/12/2005, 26/01/2016, 27/01/2017, 02/02/2018, 29/03/2019 e 27/08/2019



Percentuali compensazione legno squadrato e legna da ardere

L'articolo 1, comma 662, della L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) prevede che con D.M. da adottare entro il 31 gennaio di ciascun anno le percentuali di compensazione di cui al medesimo articolo 34, comma 1, applicabili al legno e alla legna da ardere siano innalzate nel limite massimo di spesa di 1 milione di euro annui a decorrere dall'anno 2019. Al fine di rispettare suddetto limite, per il 2019, con D.M. 27/8/2019 le suddette percentuali di compensazione sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nella tabella A, parte prima, allegata allo stesso D.P.R. 633/1972, nella misura a fianco di ciascuno di essi indicata:

- (i) prodotti di cui al numero 43) «legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine; cascami di legno compresa la segatura» (v.d. 44.01): **6%** (prima era il 2%);
- (ii) prodotti di cui al numero 45) «legno semplicemente squadrato, escluso il legno tropicale» (v.d. 44.04): **6%** (prima era il 2%).



Percentuali compensazione latte, bovini e suini

La legge di Stabilità 2016 (articolo 1, comma 908, L.208/2015) 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; detta misura massima (rinviando ad appositi D.M.) è stata estesa anche per il 2017 (articolo 1, comma 45, L.232/2016) e per il 2018, 2019 e 2020 (articolo 1, comma 506, L. 205/2017).

Nel dettaglio il citato D.M. prevede le seguenti novità di cui tiene conto, dal 2016, la sezione 1 del quadro VE:

1. Le percentuali di compensazione di cui all'articolo 34, D.P.R. 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.P.R. 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%;
 - 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%.
2. Per l'anno 2016 (D.M. 26/1/2016), 2017 (D.M. 27/1/2017), 2018 (D.M. 02/02/2018) e 2019 (D.M. 29/03/2019) le percentuali di compensazione di cui all'articolo 34 del D.P.R. 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.P.R. 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%;
 - b) **animali vivi della specie suina**: 7,95%.Per il **2020** un decreto, da emanare entro il 31 gennaio 2020, potrà prevedere l'applicazione di una percentuale non superiore al 7,7% per i bovini e al 8% per i suini (articolo 1, comma 506, L. 205/2017).

I righe da VE1 a VE12 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'articolo 34, comma 7, con l'applicazione delle percentuali forfettarie di compensazione;



Circolare n. 328/E/1997 (§ 6.6)

Si rinvia alla circolare citata per gli eventuali approfondimenti.

2. **agricoltori esonerati** di cui all'articolo 34, comma 6, vale a dire che nell'anno precedente (2017) non hanno cioè superato il limite di volume d'affari di 7.000 euro, ma che riscontrano, alla fine dell'anno corrente (2018), di aver superato il limite di un terzo previsto per le operazioni diverse dalle cessioni dei prodotti agricoli e ittici elencati nella Tabella A, parte prima, allegata al D.P.R. 633/1972.



Circolare n. 328/E/1997 (§ 6.7.2)

Per gli agricoltori in regime di esonero che alla fine dell'anno solare riscontrino di aver **superato il limite di 1/3** previsto per le operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli ed ittici resta ferma per l'intero anno solare l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e delle aliquote loro proprie alle operazioni diverse (queste ultime, come vedremo, sono da indicare nella sezione 2).

Operazioni imponibili agricole con aliquote proprie (sez. 2)

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

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

5%

Dal 2019 estesa anche a tartufi freschi o refrigerati (L.145/2018 comma 698/c)

,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'articolo 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;



Circolare n. 328/E/1997 (§ 6.1)

Con la riforma introdotta a partire dal 01/01/1998 anche nel settore agricolo (salvo per i casi collocati in sezione 1 del quadro VE), l'Iva nelle operazioni attive trova applicazione con le **aliquote proprie** previste per i singoli prodotti (articolo 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” (articolo 36, comma 5), diverse da quelle che rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina delle attività connesse (articolo 34-*bis*);



Circolare n. 328/E/1997 (§ 6.4)

La disciplina della c.d. “**impresa mista**” si configura solo laddove il produttore agricolo nell’ambito della stessa impresa effettua anche alcune operazioni imponibili non rientranti nell’attività di produzione agricola propriamente detta (tabella A, parte I[^]). Per queste operazioni “diverse” vige l’obbligo di distinta annotazione (in colonne o per blocchi) nei registri Iva e della separata indicazione in dichiarazione annuale. Deve trattarsi di operazioni (e non di attività) che rivestano il carattere di occasionalità ed accessorietà, tali da non originare l’obbligo di adozione di un’autonoma attività collaterale da assoggettare a contabilità separata (con conseguente adozione di modulo Iva separato).

- le operazioni relative alle c.d. “**attività agricole connesse**” (articolo 34-*bis*), vale a dire la produzione di beni e la fornitura di servizi di cui all’articolo 2145, comma 3, cod. civ.



Circolare n. 6/E/2005

L’Agenzia ha precisato di ritenere che il regime di detrazione forfetizzata introdotto dall’articolo 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, comma 3 dell’articolo 2135 cod. civ.). Inoltre:

- nel caso di **esercizio congiunto di attività agricola soggetta al regime speciale** (articolo 34) e di **attività di fornitura di servizi soggetta al regime di detrazione forfetizzata** (articolo 34-*bis*) sussiste l’obbligo di adozione di contabilità separata ai sensi dell’articolo 36 (con conseguente compilazione di moduli Iva separati);
- nel caso di **prestazioni di servizi effettuate solo in via occasionale**, non sussiste, invece, l’obbligo di contabilità separata ma è sufficiente la separata annotazione di tali operazioni.

Operazioni attive in agricoltura e correlazione con gli altri quadri

La compilazione della sezione 1 e della sezione 2 nel settore agricolo è strettamente correlata alla compilazione del **quadro VF** (Iva detraibile), in particolare della sez. 3-B. Infatti:

- ➔ nei righe da VF39 a VF50 viene calcolata l’Iva detraibile forfetizzata (colonna 2), in base alle aliquote di compensazione secondo le regole del regime speciale agricolo. L’imposta detraibile deriva dall’applicazione delle citate aliquote di compensazione agli imponibili delle operazioni agricole attive da riportare (a seconda delle aliquote previste per i vari prodotti) nei righe di colonna 1. Tali valori derivano dagli imponibili indicati nella sezioni 1 (cessioni con aliquote di compensazione) e 2 (cessioni con aliquote edittali) del quadro VE;
- ➔ nel rigo VF38, per le sole imprese agricole miste, va indicato l’ammontare imponibile e l’imposta relativi alla cessioni di prodotti e servizi diversi da quelli agricoli (già compresi nella sezione 2 del quadro VE);
- ➔ nel rigo VF62, vanno indicate le operazioni occasionali di cui al regime dell’articolo 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’articolo 34-*bis* non occasionali che configurano l’esercizio di un’autonoma attività connessa.

Le modalità compilative nel settore agricolo possono essere così sintetizzate:

Casistica	Mod.Iva 2020	Modalità compilazione
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2019 (1) con vol. aff. 2019 ≤ 7.000 euro e cessioni agricole ≥ 2/3 volume affari	NO	Esonero della dichiarazione 2019 Regime di esonero anche per 2020
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2019 (1) con vol aff. 2019 > 7.000 euro e cessioni agricole 2019 ≥ 2/3 volume affari 2019	NO	Esonero della dichiarazione 2019 No regime di esonero dal 2020
Produttore agricolo in regime di esonero nel 2019 (1) con operazioni 2019 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 VF50 (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 VF50 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF53 detrazione Iva teorica (2) VH SI

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

Casistica	Mod.Iva 2020	Modalità compilazione
Cooperative e altri soggetti di cui alle lettere b) e c) articolo 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 VF50 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF53 detrazione Iva teorica (2) VH SI
Attività agricola in regime articolo 34 e attività agricola connessa in regime articolo 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 articolo 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 articolo 34 e operazioni occasionali in regime articolo 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'articolo 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 articolo 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'articolo 34-bis. Per operazioni occasionali 34-bis compilazione anche del rigo VF62.
(1) Volume affari 2018 ≤ 7.000 euro e cessioni agricole ≥ 2/3 volume affari. (2) Relativa a cessioni intracomunitarie ed esportazioni (articolo 34, comma 9).		

Agriturismo: correlazione con la compilazione del quadro VF

L'articolo 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 n. 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 VE12 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 • beni usati • operazioni esenti • agriturismo • associazioni operanti in agricoltura	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori • attività agricole connesse • imprese agricole • enoturismo	



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 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta VE21 VE22 VE23					

5%

Dal 2019 estesa anche a tartufi freschi o refrigerati (L.145/2018 comma 698/c)

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'articolo 16 del D.P.R. 633/1972.

VE21 – 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;
- **dal 01/01/2019** per tartufi freschi o refrigerati;
- dal 01/01/2020 per prodotti per la protezione dell'igiene femminile compostabili secondo la norma UNI EN 13432:2002 o lavabili; coppette mestruali

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 (articolo 74, comma 1, lettera 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 temporaneo (agenzia somministrazione lavoro)** 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 (articolo 26-bis L. 196/1997; articolo 7 L. 133/1999; risoluzione n. 384/E/2002).

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.



Articolo 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-bis1 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 articolo 19-bis1, lettera 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’articolo 30, comma 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 articolo 19-bis1 o nella diversa misura oggettiva determinata ai sensi dell’articolo 19, comma 4, del D.P.R. 633/1972.



Circolare n. 8/E/2009 (par. 6.1).

Nonostante l’articolo 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’articolo 10, comma 27-quinquies, D.P.R. 633/1972**.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Cessione autovetture

Un’impresa, a luglio 2019, 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’articolo 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;

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

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		4.000,00	22	880,00	
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE12 e da VE20 a VE23)	4.000,00		880,00	
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				
	VE26	TOTALE (VE24 ± VE25)			880,00	
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1			
	Esportazioni					
	Cessioni intracomunitarie					
	VE30	2		3		
		Cessioni verso San Marino		Operazioni assimilate		
		4		5		
	VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento				
	VE32	Altre operazioni non imponibili				
	VE33	Operazioni esenti (art. 10)	1.000,00			
	VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies				
	Operazioni con applicazione del reverse charge		1			
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero					
	Cessioni di oro e argento puro					
	VE35	Subappalto nel settore edile				
		Cessioni di fabbricati				
		Cessioni di telefoni cellulari				
		Cessioni di prodotti elettronici				
		Prestazioni comparto edile e settori connessi				
		Operazioni settore energetico				
	VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati				
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1			
	VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
		2				
	VE38	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter				
	VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019				
	VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni	5.000,00			
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)				



Tavola riepilogativa del trattamento Iva delle cessioni di veicoli con detrazione limitata

Il trattamento da applicare ai fini Iva al momento della cessione del veicolo varia a seconda del trattamento subito al momento dell'acquisto. La materia ha subito significative modifiche negli 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% <i>ex</i> articolo 30, comma 4, L. 380/2000 (3)	(principio di simmetria <i>ex</i> articolo 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 articoli 19, 19- <i>bis1</i> e 19- <i>bis2</i>	Esente articolo 10, comma 27- <i>quinqies</i> D.P.R. 633/1972 (4)	Esempio Ad esempio per la rivendita - di un motociclo superiore a 350 cc (Iva indetraibile <i>ex</i> articolo 19- <i>bis1</i> lettera 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'articolo 19, comma 2 (realizzando solo operazioni esenti) - di auto (non oggetto attività) acquistate ante 2001 (Iva totalmente indetraibile)	VE33
Iva non esposta (acquisto da privato; articolo 10, comma 27- <i>quinqies</i> ; articolo 36 D.L. 41/1995)	Regime del margine articolo 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 <i>ex</i> articolo 30, comma 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%) <i>ex</i> articolo 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 circolare n. 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 circolare n. 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'articolo 30, comma 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, comma 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 circolare n. 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'articolo 10, comma 27-*quinqies*, non è applicabile nel caso di Iva (totalmente) indetraibile a seguito dell'opzione esercitata ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. 633/1972 (circolare n. 328/E/1997 §1.1.2).

(5) Nella circolare n. 8/E/2009 § 6.2 è stato precisato che per effetto del nuovo testo dell'articolo 19-*bis* 1, comma 1, lettera 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'articolo 30, comma 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'articolo 30, comma 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 (circolare n. 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'**articolo 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, obliterati o non obliterati ma non aventi corso nè 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 (articolo 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'articolo 10**, comma 27-*quinqüies* (o, fino al 31/12/1997, fuori campo Iva ai

sensi del soppresso articolo 2, comma 3, lettera h), non avendo potuto detrarre totalmente l'imposta ai sensi dell'articolo 19, 19-*bis*1 e 19-*bis* 2;

- acquisti effettuati presso operatori Iva nazionali (imprese o professionisti), per le cessioni fatturate in applicazione del margine *ex* **articolo 36 del D.L. 41/1995**



Veicoli - Articolo 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 indebitabilità 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% (circolare n. 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 - Articolo 38, comma 4, D.L. 331/1993 e circolare n. 40/E/2003

Il regime del margine è previsto anche negli altri paesi della Comunità (articoli 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 (articolo 36, comma 10, D.L. 331/1993) solo se considerati tali ai sensi dell'articolo 38, comma 4, del D.L. 331/1993, vale a dire che il veicolo sia immatricolato da oltre 6 mesi e abbia percorso oltre 6.000 chilometri (servono entrambe le condizioni). Come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 40/E/2003, nel caso di acquisto di **veicoli usati** è necessario verificare preliminarmente se il cedente comunitario, che comunque emette fattura senza esposizione dell'Iva, abbia effettuato una **cessione con il sistema del margine** o, piuttosto, abbia realizzato una vera e propria **cessione intracomunitaria**. Solo nel primo caso non si realizza in capo al cessionario operatore Iva nazionale un acquisto intracomunitario, ma un acquisto nel regime del margine.

L'introduzione dell'obbligo (Direttiva 2001/115/CE) di indicare in fattura se la cessione è stata oggetto di applicazione del regime del margine, oltre ai dati identificativi del veicolo, anche del chilometraggio e la data della prima immatricolazione, dovrebbe agevolare l'individuazione di tale casistica. È bene ricordare, tuttavia, come l'Agenzia delle entrate, nella circolare 40/E, abbia precisato che la specificazione in fattura che la transazione è stata effettuata con applicazione del "regime del margine" **non esime l'acquirente da responsabilità** qualora, in base ad **elementi oggettivi**, si possa desumere che **il cedente comunitario non poteva utilizzare il regime speciale** in argomento. In tal senso, la circolare n. 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'articolo 1, commi 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 articolo 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'articolo 1, commi 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'articolo 27, commi 1-2, del D.L. 98/2011 e dal 2015, acquisti presso soggetti nazionali che emettono fattura senza Iva in applicazione del **regime forfetario** di cui all'articolo 1 commi 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'articolo 27, commi 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'articolo 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**) – articolo 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**) – articolo 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.

3. metodo **forfetario** (detto anche a **percentuale**) – articolo 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 2018)					
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 forfetario del margine						
20	Corrispettivi, al lordo dell'IVA suddivisi per aliquota	4	¹	10	²	22 ³
21	Corrispettivi relativi ad operazioni non imponibili					
22	Margini lordi (*) per aliquote	4	¹	10	²	22 ³
23	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)					
24	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [(somma degli importi di rigo 20) + rigo 21 – (somma degli importi di rigo 22) – rigo 23)]					

(*) I margini, al netto dell'IVA, e la relativa imposta devono essere compresi nel quadro VE, suddivisi fra le rispettive aliquote.

Si evidenzia che, **per tutti e tre i metodi**, il **margine** va collocato nel quadro VE come segue:

- laddove sia riferito ad operazioni imponibili, vale a dire ad operazioni interne o intracomunitarie (le cessioni di beni usati tra soggetti passivi Iva residenti in diversi Stati membri non sono considerati operazioni intracomunitarie e, quindi, sono assoggettate a Iva nel Paese del cedente alla stregua delle operazioni interne), va riportato diviso fra imponibile ed imposta scorporata nel rigo del quadro VE corrispondente all'aliquota;
- laddove sia riferito ad operazioni in esportazione e assimilate (articoli 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 (articoli 8, 8-bis, 71 e 72), o nel rigo VE32 negli altri casi (articolo 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'articolo 74, comma 7 e 8 del D.P.R. 633/1972 (le cessioni di rottami e degli altri prodotti previsti dalla norma citata non

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

rientrano, infatti, nel regime del margine trattandosi di prodotti tipologicamente diversi dai beni usati come definiti dall'articolo 36, comma 1, del D.L. 41/1995);

- cessioni all'esportazione (o di cessioni ad esse assimilate) non imponibili Iva ai sensi degli articoli 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 2019 è quindi quello che risulta dal punto 15 del prospetto e non quello (eventualmente diverso) che emerge dall'ultima liquidazione periodica del 2018.

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

**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	☐	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	☐
	• beni usati	2	☒	• attività agricole connesse	7	☐
	• operazioni esenti	3	☐	• imprese agricole	8	☐
	• agriturismo	4	☐	• enoturismo	9	☐
	• associazioni operanti in agricoltura	5	☐			

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 VF16 casella 1 . 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'articolo 38, comma 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.
Applicazione occasionale del regime speciale del margine (metodo analitico)	Vanno indicati nel rigo VF16 casella 1 . Le istruzioni al rigo VF61 precisano che l'ammontare degli acquisti relativi alle cessioni occasionali di beni usati ex articolo 36 D.L. 41/1995 indicate in VE deve essere indicato nel rigo VF16 casella 1 . Sul punto l'Agenzia aveva fornito analogo chiarimento con la circolare 48/E/2002 punto 6.4.
Opzione al momento della cessione per l'applicazione del regime ordinario (da segnalare nel rigo VO9, casella 2). Acquisto e cessione effettuati e registrati nello stesso anno	Gli acquisti con Iva esposta riguardanti i beni che rientrano naturalmente nel regime del margine sono detraibili per effetto dell'opzione e quindi vanno indicati nel quadro VF in corrispondenza della relativa aliquota .
Opzione al momento della cessione per l'applicazione del regime ordinario (da segnalare nel rigo VO9, casella 2). Acquisto e cessione effettuati in anni diversi	A differenza del punto precedente, in questa situazione: a) nell'anno di effettuazione dell'acquisto, va utilizzato il rigo VF16 casella 1 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 n. 48/E/2002 dell'Agenzia delle entrate, punto 6.6)

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

Situazione	Indicazione degli acquisti nel quadro VF
Spese generali	Non sono riferibili alle operazioni rientranti nel regime del margine e pertanto seguono le regole ordinarie di detrazione e compilazione della dichiarazione (circolare n. 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 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00
VF16 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00
Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,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

**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 <i>Extra</i> UE Esportazione
E	2.000	1.000	0	1.000	Viaggiatore <i>Extra</i> UE
Totali	17.000	22.780	100	4.120	

La parte 1 del PROSPETTO B andrà compilata come segue.

PARTE 1 Metodo analitico del margine		
1	Ammontare delle cessioni ed esportazioni di beni usati ecc.	17.000
2	Margini lordi (*) relativi ad operazioni imponibili	1.120
3	Margini relativi ad operazioni non imponibili, che costituiscono plafond (da comprendere nel rigo VE30)	2.000
4	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [rigo 1 – (rigo 2 + rigo 3)]	13.880

La scomposizione del margine imponibile lordo potrà avvenire come segue:

- cessioni di beni con Iva 22% (**margine lordo = 600**)
imponibile = $600 / 122 \times 100 = 491,80$; **Iva** = $491,80 \times 22 / 100 = 108,20$
- cessioni di beni con Iva 22% (**margine lordo = negativo**)
imponibile = 0; **Iva** = 0
- cessioni di beni con Iva 4% (**margine lordo = 520**)
imponibile = $520 / 104 \times 100 = 500$; **Iva** = $500 \times 4 / 100 = 20$

Il quadro VE andrà compilato come segue.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	500,00	4	20,00
	VE21		,00	5	,00
	VE22		,00	10	,00
	VE23		492,00	22	108,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE12 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 concorrono alla formazione del plafond		2.000,00	1	
	Esportazioni				
	VE30	Cessioni intracomunitarie	2.000,00	3	,00
	Cessioni verso San Marino				
	4	Operazioni assimilate	,00	5	,00
	VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento			,00
	VE32	Altre operazioni non imponibili	13.880,00		
	VE33	Operazioni esenti (art. 10)			,00
	VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies			,00
	Operazioni con applicazione del reverse charge			1	,00
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero				
	2	Cessioni di oro e argento puro	,00	3	,00
	VE35	Subappalto nel settore edile			
	4	Cessioni di fabbricati	,00	5	,00
	6	Cessioni di prodotti elettronici	,00	7	,00
	8	Operazioni settore energetico	,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 dei soggetti di cui all'art. 17-ter			,00
	VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019			,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		

VE32
 $300 + 100 + 10.000 + 480 + 2000 + 1000$



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	II° trim	III° trim	IV° trim	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

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 2018)						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		,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			7.869	22		1.731
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righe da VE1 a VE12 e da VE20 a VE23)		7.869			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	1.000			,00
	Esportazioni						
	Cessioni intracomunitarie						
	VE30	2	1.000	,00	3	Cessioni intracomunitarie	,00
	Cessioni verso San Marino						
	4		,00	5	Operazioni assimilate		,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						
	2		,00	3	Cessioni di oro e argento puro		,00
	Subappalto nel settore edile						
	4		,00	5	Cessioni di fabbricati		,00
	Cessioni di telefoni cellulari						
	6		,00	7	Cessioni di prodotti elettronici		,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi						
	8		,00	9	Operazioni settore energetico		,00
	VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati					,00
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012		1				,00
	VE37	2					,00
	VE38	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter					,00
	VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019					,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)		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	II° trim	III° trim	IV° trim	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

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						33.000
13	Margine negativo dell'anno precedente (da rigo 15 del prospetto relativo al 2018)						5.000
14	Margine complessivo lordo [(somma degli importi di rigo 10) – (rigo 12 + rigo 13)] ovvero						400
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)						1.000
18	Differenza dei corrispettivi, da comprendere nel rigo VE32 [(somma degli importi di rigo 10) + rigo11-(rigo 14 + rigo 17)]						38.600

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				
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE12 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	1	1.000,00	
	Esportazioni			
VE30	2 1.000,00	3		
	Cessioni intracomunitarie			
	Cessioni verso San Marino			
	4 ,00	5		
	Operazioni assimilate			
	6 ,00	7		
VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento			
VE32	Altre operazioni non imponibili		38.600,00	
VE33	Operazioni esenti (art. 10)			
VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies			
	Operazioni con applicazione del reverse charge	1		
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero			
	2 ,00	3		
VE35	Subappalto nel settore edile			
	Cessioni di fabbricati			
	4 ,00	5		
	Cessioni di telefoni cellulari			
	Cessioni di prodotti elettronici			
	6 ,00	7		
	Prestazioni comparto edile e settori connessi			
	Operazioni settore energetico			
	8 ,00	9		
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati			
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi	1		
VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
	2 ,00			
VE38	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter			
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019			
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni			
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righi 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 (articolo 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.

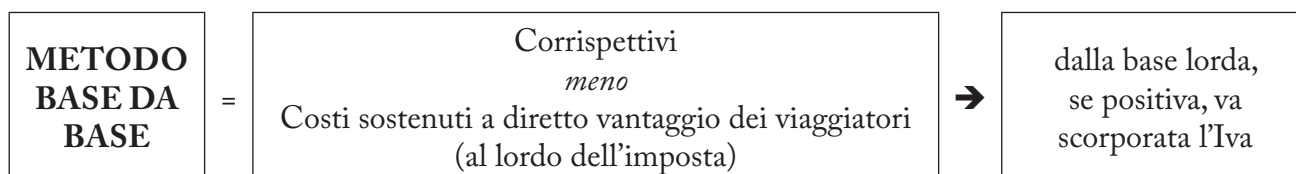
Correlazioni con altri quadri

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		•	spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6			
	•	beni usati	2	X	•	attività agricole connesse	7			
	•	operazioni esenti	3		•	imprese agricole	8			
	•	agriturismo	4		•	enoturismo	9			
	•	associazioni operanti in agricoltura	5							

Agenzie di viaggio e turismo (prospetto A)

Il regime speciale dell'articolo 74-*ter* e D.M. n. 340/1999 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'articolo 2 del D.Lgs. 111/1995);
- ai **servizi turistici singoli** di cui al comma 5-*bis* dell'articolo 74-*ter*, **purché** questi ultimi siano **prece-**

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezioni 1 e 2 - Operazioni imponibili

dentemente 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 della agenzie di viaggio e turismo, si rinvia alla **circolare n. 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).

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 2018)		
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.

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**.

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’articolo 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	•	spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6			
	•	beni usati	2		•	attività agricole connesse	7			
	•	operazioni esenti	3		•	imprese agricole	8			
	•	agriturismo	4		•	enoturismo	9			
	•	associazioni operanti in agricoltura	5							



VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00
VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,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

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'articolo 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

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 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE12 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

- 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%		,00
	VF71 IVA ammessa in detrazione				,00

- Il modulo nel quale vengono indicati i dati di tali attività, va evidenziato barrando la **casella 6** del **rigo VF30**

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE				
	• agenzie di viaggio	1		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6 ☒
	• beni usati	2		• attività agricole connesse	7 ☐
	• operazioni esenti	3		• imprese agricole	8 ☐
	• agriturismo	4		• enoturismo	9 ☐
	• associazioni operanti in agricoltura	5			

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 VE12 e da VE20 a VE23)		,00	,00
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)			,00

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

Corrisponde all'Iva dei registri (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'articolo 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. Si evidenzia che da settembre 2018 la procedura va gestita in modalità fattura elettronica con la procedura doganale Otello 2.0 e che nel caso di dogana di uscita italiana la prova dell'uscita non è più rappresentata dal timbro doganale (conalbi) sulla copia della fattura ma dal codice di visto digitale (articolo 4-*bis* del D.L. 193/2016; Determinazione AdD-AdE n. 54088/2018; risposta consulenza giuridica AdE n. 8/2019).


Primo caso (sgravio immediato)

In questo caso il fornitore emette all'origine fattura senza addebitare l'imposta (cessione non imponibile ai sensi dell'articolo 38-*quater*, comma 1, del D.P.R. 633/1972). Ciò premesso, il fornitore si potrà trovare nelle seguenti situazioni:

- a) acquisisce la prova dell'esportazione → l'operazione rimane definitivamente detassata e andrà indicata esclusivamente nel rigo VE32 della dichiarazione annuale Iva;

Sez. 4	VE32 Altre operazioni non imponibili	imponibile	,00

- b) non acquisisce la prova dell'esportazione → 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		,00

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALE (somma dei rigi da VE1 a VE12 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 (ferme restando da settembre 2018 le novità della procedura OTELLO 2.0), è possibile per il fornitore emettere la fattura con Iva (ai sensi dell'articolo 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 e acquisisce 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'articolo 38-*quater*, comma 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.

Il sistema Otello 2.0 non è obbligatorio per le note di variazione in diminuzione riferite a cessioni con addebito dell'imposta, come con la risoluzione 65/E/2019 intervenuta per dissipare uno specifico dubbio sorto dopo le indicazioni fornite dalla risoluzione n. 58/E/2019.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALE (somma dei rigi da VE1 a VE12 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 articolo 8, lettera c sulla base delle dichiarazioni d'intento ricevute).

Per maggiori dettagli si rinvia all'approfondimento riportato nel quadro VC.

Arrotondamenti

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 (articolo 21, comma 2, lettera l);
- imposta indicata in fattura in misura superiore a quella reale (articolo 21, comma 7) in ordine alla quale non sia stata annotata la variazione in diminuzione;
- arrotondamenti all'unità di euro operati in dichiarazione;
- differenza derivante dalla presenza di variazioni in diminuzioni con aliquote non più presenti nel modello.

SEZIONE 4 - ALTRE OPERAZIONI

La **sezione 4** è dedicata ad accogliere le “**altre operazioni**” che, a vario titolo, non comportano l’esposizione di imposta in fattura, ma che rappresentano comunque **operazioni rilevanti ai fini della determinazione del volume d’affari**.

Sez. 4 - Altre operazioni		Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1	,00
		Esportazioni			
VE30	2		3	Cessioni intracomunitarie	,00
				Operazioni assimilate	,00
	4	Cessioni verso San Marino	5		,00
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					
VE35 Operazioni con applicazione del reverse charge VE35 Cessioni di rottami e altri materiali di recupero VE35 Cessioni di oro e argento puro VE35 Subappalto nel settore edile VE35 Cessioni di fabbricati VE35 Cessioni di telefoni cellulari VE35 Cessioni di prodotti elettronici VE35 Prestazioni comparto edile e settori connessi VE35 Operazioni settore energetico					
VE36 Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei perennotati VE36 Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi VE37 art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012 VE38 Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter VE39 (meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019 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 articolo 17, comma 6 lettera a-ter

VE35 casella 9 –
Ipotesi reverse articolo 17, comma 6 lettera 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 soggetti articolo 17-ter

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 articolo 21 comma 6-bis. Tali operazioni vanno collocate nel rigo VE34.



Le istruzioni dal modello Iva 2015 puntualizzano l'impatto, in dichiarazione, della previsione di cui all'articolo 19, comma 3 lettera b) in base alla quale l'indetraibilità dell'Iva relativa ad acquisti afferenti ad operazioni attive non soggette (articolo 19, comma 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 righi da VE30 a VE32 o nel rigo VE34.

Tipo di operazione	Norma	Quadro VE (mod. Iva 2020)	Dettaglio quadro VE30	Formazione plafond esportatori abituali (1)
1) Esportazioni dirette	Articolo 8, comma 1, lettera 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)	Articolo 8, comma 1, lettera 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	Articolo 8, comma 1, lettera a) D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.2	SI (2)
2b) Triangolare nazionale in esportazione - rapporto fra IT1 e IT2	Articolo 8, comma 1, lettera a) D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.5	SI (2)
3) Esportazioni indirette	Articolo 8, co. 1, lettera 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	Articolo 8 lettera c) D.P.R. 633/1972	VE31	NO	NO
5) Esportazioni verso San Marino	Articolo 71 D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.4	SI
6) Esportazioni verso Città del Vaticano	Articolo 71 D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.5	SI

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 4 - Altre operazioni

7) Cessioni a basi Nato, ambasciate, ecc.	Articolo 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	Articolo 8- <i>bis</i> D.P.R. 633/1972	VE30 c.1	VE30 c.5	SI
9) Servizi (purché territoriali) internazionali o connessi con gli scambi internazionali	Articolo 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)	Articolo 41 D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.3	SI (2)
11a) Triangolare nazionale verso UE – rapporto fra IT1 e IT2	Articolo 58 D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.5	SI (2)
11b) Triangolare nazionale verso UE – rapporto fra IT2 e cliente UE	Articolo 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'articolo 21, comma 6, del D.P.R. 633/1972 Esempio: lavorazioni, riparazioni, ... su beni mobili; prestazioni di trasporto; servizi accessori ai trasporti; intermediazioni, altri servizi "generali"	Articolo 7- <i>ter</i> , comma 1, lettera a) D.P.R. 633/1972	VE34 Dal 01/01/2013, concorre al V.A.	NO	NO
13) Servizi generali resi a committenti soggetti passivi <i>extra</i> UE, non territoriali Esempio: lavorazioni, riparazioni, ... su beni mobili; prestazioni di trasporto; servizi accessori ai trasporti; intermediazioni, altri servizi "generali"	Articolo 7- <i>ter</i> , comma 1, lettera 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 <i>ex</i> articolo 21, comma 6- <i>bis</i> Esempio: servizio su immobile <i>extra</i> UE	Articolo 7- <i>quater</i> Articolo 7- <i>quinquies</i> Articolo 7- <i>sexies</i> Articolo 7- <i>septies</i> 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)	Articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettera 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)	Articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettera f) D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.3	SI
17) Margine relativo a cessioni effettuate ai sensi dell'articolo 8 del D.P.R. 633/1972	Articolo 37 D.L. 41/1995	VE30 c.1	VE30 c.2	SI
18) Margine relativo a cessioni effettuate ai sensi dell'articolo 71 del D.P.R. 633/1972 verso S. Marino	Articolo 37 D.L. 41/1995	VE30 c.1	VE30 c.4	SI
19) Margine relativo a cessioni effettuate ai sensi dell'articolo 8- <i>bis</i> , 38- <i>quater</i> , 71 (Città del Vaticano) e 72 del D.P.R. 633/1972	Articolo 37 D.L. 41/1995	VE30 c.1	VE30 c.5	SI, tranne 38- <i>quater</i>
20) Differenza dei corrispettivi che non costituisce margine relativo alle operazioni di cui ai punti 17, 18 e 19	Articolo 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'articolo 34 del D.P.R. 633/1972	articolo 51 D.L. 331/1993	VE30 c.1	VE30 c.3	SI
22) Cessioni a viaggiatori <i>extracomunitari</i> con sgravio immediato	Articolo 38- <i>quater</i> , comma 1, D.P.R. 633/1972	VE32	NO	NO
23) Cessione di beni in transito o soggetti a vigilanza doganale	Articolo 7- <i>bis</i> , comma 1, e 21, comma 6, D.P.R. 633/1972	VE32	NO	NO

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 4 - Altre operazioni

24) Altre cessioni di beni carenti del requisito territoriale laddove soggetti ad obbligo di fatturazione <i>ex</i> articolo 21 comma 6- <i>bis</i> Esempio: vendita beni viaggianti <i>extra</i> UE	Articolo 7- <i>bis</i> comma 1 D.P.R. 633/1972	VE34 Dal 01/01/2013, concorre al V.A.	NO	NO
25) Cessioni di beni destinati ad essere introdotti in depositi Iva	Articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettera 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	Articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettera e) e h) del D.L. 331/1993	VE32	NO	NO
27) Trasferimenti da un deposito Iva ad un altro	Articolo 50- <i>bis</i> , comma 4, lettera i) del D.L. 331/1993	VE32	NO	NO
28/a) Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate a organizzazioni dello Stato o O.N.G. riconosciute ai sensi della L. 49/1987, che provvedono a effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari; (3)	Articolo 14 L. 49/1987 e D.M. 10/03/1988	VE32 (3)	NO	NO (circolare n. 61/E/1992)
28/b) Cessioni con trasporto o spedizione fuori UE entro 180 gg a cura del cessionario, effettuate in attuazione di finalità umanitarie, secondo modalità da stabilire con DM, nei confronti di amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione e sviluppo iscritti nell'elenco della L. 125/2014. (4)	Articolo 8 comma 1/b- <i>bis</i> D.P.R. 633/1972	VE30 c. 1	VE30 c. 2	Caso Dubbio (4)
29) Corrispettivi delle prestazioni di servizio rese fuori della UE da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale dell'articolo 74- <i>ter</i>	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. (3) A partire dalle istruzioni Iva 2019 (appendice "Esportazioni e altre operazioni non imponibili") è stato eliminato il richiamo delle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 14 della L. 49/1997 secondo le modalità stabilite dal D.M. 10/03/1988.				

	La L. 49/2017 è stata abrogata dalla legge 125/2014 (articolo 31). L'articolo 26, comma 5, della citata legge 125 (come riformulato dalla L. 190/2014) aveva tuttavia (re) introdotto il regime di non imponibilità con rinvio all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 8-<i>bis</i> del D.P.R. 633/1972 (operazioni assimilate alle esportazioni). Il comma 140 della L. 190/2014 ha tuttavia disposto che nelle more dell'emanazione del D.M. previsto dal citato articolo 26, comma 5, della L. 125/2014 continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nel D.M. 10/03/1988. § (4) A partire dalle istruzioni Iva 2019 (appendice "Esportazioni e altre operazioni non imponibili") fra le operazioni da indicare nel rigo VE30 vengono richiamate anche quelle della nuova lettera b-bis del primo comma dell'articolo 8 del D.P.R. 633/1972. La citata lettera b-bis è stata introdotta dall'articolo 9 della L. 167/2017 che ha altresì abrogato l'articolo 26, comma 5, della L. 125/2014 (vedi nota precedente). Le modifiche in questione – da punto di vista letterale – non hanno introdotto modifiche nel comma 2 dell'articolo 8 e pertanto non è chiaro se per le operazioni in oggetto maturi plafond in capo agli esportatori abituali. All'appello non risulta altresì il D.M. richiamato dalla norma	

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'articolo 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 (articolo 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 (circolare n. 73/E/1994 § 10.4).

Casistica		Momento di effettuazione	Termini emissione fattura attiva	Termini registrazione fattura (articolo 23)	VE30, c.3	Periodo di riferimento Intra 1- <i>bis</i>
1	Pagamento di acconto in anticipo rispetto al caso 4 (es.: 27/12/2019)	Irrilevante	No obbligo	/	/	/
2	Fatturazione dell'intero corrispettivo in anticipo rispetto al caso 4 (es.: 27/12/2019)	27/12/2019	27/12/2019	Entro il termine di emissione e con riferimento al mese di emissione	2019	Gennaio 2020 (1)

QUADRO VE – OPERAZIONI ATTIVE

Sezione 4 - Altre operazioni

Casistica		Momento di effettuazione	Termini emissione fattura attiva	Termini registrazione fattura (articolo 23)	VE30, c.3	Periodo di riferimento Intra 1-bis
3	Emissione anticipata fattura per motivi "tecnico-aziendali" diversi dai casi 1 e 2 (es.: 27/12/2019)	27/12/2019	27/12/2019	Entro il termine di emissione e con riferimento al mese di emissione	2019	Dicembre 2019 (2)
4	Consegna o spedizione beni con DDT al cessionario (es.: 04/01/2020)	04/01/2020	15/02/2020 (articolo 46, comma 2 D.L. 331/1993)	Entro termine di emissione e <u>con riferimento</u> al mese di consegna o spedizione dei beni	2020	Gennaio 2020 (3)

(1) Periodo di consegna o spedizione dei beni (articolo 50 comma 7 D.L. 331/1993 e articolo 4 D.M. 22/02/2010).

(2) Periodo in cui è registrata (o doveva essere registrata) la fattura (circolare n. 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 (Articolo 10)

VE33 Operazioni esenti (art. 10)

,00

Vanno indicate nel rigo VE33 **tutte le operazioni attive esenti** Iva ai sensi dell'articolo 10, siano esse:

- relative a soggetti che svolgono esclusivamente operazioni esenti che, dal lato passivo degli acquisti generano l'indetraibilità totale dell'imposta (articolo 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 articolo 19, comma 5 e 19-bis);
- operazioni esenti svolte in via occasionale oppure operazioni esenti esclusivamente previste dai numeri da 1 a 9 dell'articolo 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 (articolo 19, comma 2) o pro-quota (articolo 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'articolo 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 articoli 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 (articolo 19-*bis*).



I contribuenti per i quali ha avuto effetto, per l'anno 2019, la **dispensa di cui all'articolo 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'articolo 10 (per le quali resta in ogni caso fermo l'obbligo di fatturazione e registrazione).

Correlazioni con il quadro VF

La compilazione del rigo VE33 determina necessariamente il coinvolgimento del **quadro VF**, come di seguito schematizzato:

- compilando semplicemente il rigo VF60 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'articolo 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 e alla tabella che segue).

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 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 articolo 36- <i>bis</i>	esonero dalla presentazione della dichiarazione (nel caso in cui la dichiarazione venga comunque presentata compilare il rigo VF33)
Operazioni esenti con opzione articolo 36- <i>bis</i> ed operazioni imponibili con contabilità unificata	1 modulo con compilazione del rigo VF33
Operazioni esenti con opzione articolo 36- <i>bis</i> ed operazioni imponibili con contabilità separata	1 modulo per operazioni esenti con compilazione rigo VF33 1 modulo per operazioni imponibili

Tipologia delle operazioni effettuate	Modalità di compilazione della sezione riservata alle operazioni esenti
Operazioni imponibili e operazioni esenti occasionali ovvero di cui ai nn. da 1 a 9 dell'articolo 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 rigi 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'articolo 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* articolo 3, comma 1, lettere 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 <i>ex</i> articolo 10 n. 8 (registro 2%)	Esenzione Iva <i>ex</i> articolo 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)¹⁴

¹⁴ La circolare n. 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.

Casistica locazione		Trattamento fino al 25/6/2012	Trattamento dal 26/6/2012
	Attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata ¹⁵	Esenzione Iva <i>ex</i> articolo 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 <i>ex</i> D.M. 22/4/2008 ¹⁶	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 <i>ex</i> articolo 10 n. 8
	Conduttore non soggetto Iva	Assoggettamento ad Iva 21% obbligatorio (registro 1%)	
	Conduttori diversi da quelli sopra elencati	Esenzione da Iva <i>ex</i> articolo 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%)	

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. ¹⁷

¹⁵ 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.

¹⁶ 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'articolo 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 circolare n. 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.



Tavola riepilogativa del trattamento della cessione di fabbricati

Il decreto crescita ha (finalmente) messo mano anche ai numeri 8-*bis* e 8-*ter* dell'articolo 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 5¹⁸ 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'articolo 17, comma 1, lettera 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'articolo 10 del D.P.R. 633/1972 e deve pertanto essere, in ogni caso, assoggettata ad Iva, a prescindere dalla destinazione catastale dell'immobile stesso (circolare n. 12/E/2007 e risoluzione 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 (risoluzione n. 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 articoli 23 e 24 del D.P.R. 380/2001 (circolare n. 28/E/2005 e circolare 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 (circolare n. 12/E/2007 §10).
- come precisato dall'Agenzia (circolare n. 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 ¹⁸ 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 <i>ex</i> articolo 10 n. 8- <i>bis</i>	Esente Iva <i>ex</i> articolo 10 n. 8- <i>bis</i>
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 ¹⁹	Come sopra
Fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali <i>ex</i> D.M. 22/4/2008		Esenzione o, dal 24/1/2012, possibilità, per chiunque, di optare (in atto) per cessione con Iva ²⁰	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)
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)

¹⁸ Erano 4 anni fino al 31/12/2010 prima della modifica introdotta dall'articolo 1, comma 86, L. 220/2010.

¹⁹ La facoltà di optare è stata introdotta con effetto dal 24/1/2012 dalle modifiche introdotte dall'articolo 57 del D.L. 1/2012. Precedentemente, per il caso in questione, il regime di imponibilità era obbligatorio.

²⁰ Novità introdotta con effetto dal 24/1/2012 dalle modifiche introdotte dall'articolo 57 del D.L. 1/2012.

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
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 <i>reverse charge ex</i> articolo 17, comma 6, lettera a-bis	Esenzione, oppure possibilità di opzione per l'Iva (in atto) (N.B. <i>reverse charge</i> 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)
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 <i>reverse charge</i> (dal 01/10/2007) se il cessionario è soggetto passivo	Esenzione, oppure possibilità di opzione per l'Iva (in atto) (N.B. <i>reverse charge</i> nel caso di cessionario soggetto passivo)
e) Casi diversi da quelli di cui sopra	Esenzione da Iva <i>ex</i> articolo 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'articolo 57 del D.L. 1/2012 di **separare facoltativamente la contabilità Iva** (*ex* articolo 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)²¹.



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 circolare n. 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		,00
Cessioni di oro e argento puro		,00
VE35 Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati	,00
Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di prodotti elettronici	,00
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico	,00

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).



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'articolo 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;



Estensione reverse pallet “recuperati”

Dal 01/01/2015 (legge di Stabilità 2015) è stato integrato l'articolo 74, comma 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'articolo 74, comma 7 del D.P.R. 633/1972.

Nella circolare n. 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* articolo 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 (articolo 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** (articolo 17, comma 6, lettera a);
 - **prestazioni di appalto** e prestazioni di servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria previste al Capo IV, Sezione I (articoli 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 articolo 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'articolo 17, comma 6, lettera 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 articolo 17, comma 6 lettera 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 dei soggetti di cui all'art. 17-ter			,00
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019			,00

Cash accounting in vigore dal 01/12/2012

Nel **rigo VE37** trovano collocazione le operazioni imponibili Iva effettuate e registrate nel 2019, ma la cui imposta **non** è divenuta esigibile entro il 31/12/2019. Trattasi dei seguenti due casi:

- operazioni di cui all'articolo 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 norma²² 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'articolo 4, comma 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'articolo 6, comma 5 non trova più applicazione l'Iva differita ma – laddove non prevalga il *reverse charge* – il regime di *split payment*.

Tale regime è stato esteso dal 1/7/2017 alle partecipate pubbliche e alle società quotate FTSE Mib (vedi oltre rigo VE38).

- operazioni di cui all'articolo 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'articolo 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.

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*

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, per le fatture emesse dal 01/01/2015 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 cessionario/committente. Le norme sono contenute nell'**articolo 17-ter** D.P.R. 633/1972 e nel D.M. 23/1/2015 e successive modifiche ed integrazioni. Con l'articolo 1 del D.L. 50/2017 il perimetro applicativo è stato esteso, dal 01/07/2017, alle fatture emesse nei confronti di tutte le pubbliche amministrazioni destinatarie della fatturazione elettronica, di società controllate da pubbliche amministrazioni e di società quotate incluse nell'indice FTSE Mib.

L'articolo 3 del D.L. 148/2017 ha esteso l'applicazione, dal 01/01/2018, a tutte le società controllate dalla PA in misura non inferiore al 70%. Per le fatture emesse dal 01/07/2017 la disciplina trova applicazione anche se per le prestazioni soggette a ritenuta definitiva o d'acconto; per quelle emesse successivamente al 14/07/2018 è stata tuttavia reintrodotta l'**esclusione ma solo per i compensi da lavoro autonomo soggetti a ritenuta** ex articolo 25 D.P.R. 600/1973 (comma 1-*sexies* introdotto dall'articolo 12 D.L. 89/2018).

Perimetro applicativo <i>split payment</i> articolo 17-ter D.P.R. 633/1972		
↓	↓	↓
Legge stabilità 2015	Articolo 1 D.L. 50/2017	Articolo 3 D.L. 148/2017
↓	↓	↓
Dal 01/01/2015	Dal 01/07/2017	Dal 01/01/2018
↓	↓	↓
D.M. 23/01/2015 modificato dal D.M. 20/2/2015	D.M. 23/01/2015 s.m.i. integrato/modificato con D.M. 27/6/2017 e D.M. 13/7/2017	D.M. 23/01/2015 s.m.i. modificato/integrato con D.M. 9/1/2018

Taluni enti pubblici indicati nell'articolo 17-ter ed enti "immedesimabili" nei soggetti di tale elenco in quanto immediata e diretta espressione	Specificazione che nell'ambito applicativo sono riconducibili le PA destinatarie della fatturazione elettronica PA e allargamento del perimetro alle società controllate dalle strutture centrali della PA, dagli enti locali e alle principali società quotate	Estensione a tutte le società e fondazioni controllate dalla PA in misura non inferiore al 70%
PA individuate nel conto e economico consolidato ISTAT	PA individuate attraverso www.indicepa.gov.it e gli altri soggetti attraverso 4 elenchi pubblicati sul sito DF del MEF	PA individuate attraverso www.indicepa.gov.it e gli altri soggetti attraverso 6 elenchi pubblicati sul sito DF del MEF
Circolare n. 1/E/2015, circolare n. 15/E/2015, risoluzione n. 75/E/2016 circolare n. 27/E/2017, circolare n. 28/E/2017, circolare n. 1/E/2018 § 2.1, circolare n. 9/E/2018		

Il **rigo VE38** accoglie le operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) verso le PA e le società indicati nell'**articolo 17-ter** del D.P.R. 633/1972 per le quali ha trovato applicazione il regime di *split payment*.

VE38 Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter

,00



Perimetro soggettivo dal 01/01/2015 al 30/06/2017

Enti inclusi ed enti esclusi dal perimetro applicativo dello *split payment*

L'elenco degli enti destinatari del sistema dello *split payment* contenuto nell'articolo 17-ter è analoga a quella dell'articolo 6 comma 5 relativa all'esigibilità differita. L'Agenzia, tuttavia, ha precisato che considerato la differente ratio che ha ispirato il legislatore rispetto all'articolo 6, oltre agli enti citati nella norma occorre considerare anche gli enti che siano "immedesimabili" nei soggetti dell'articolo 17-ter in quanto qualificabili come "loro immediata e diretta espressione". Dalle circolari n. 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);
- i **Commissari delegati per la ricostruzione** a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato.

Circolare n.
1/E/2015

Circolare n.
15/E/2015

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

Sono compresi, ad esempio:

- anche gli altri enti locali indicati dall'articolo 2 del D.Lgs. 267/2000, ossia **Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni** (si tratta, infatti, in tali casi, di enti pubblici costituiti per l'esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, in relazione ad essi, si sostituiscono agli stessi Comuni associati);
- i **Consorzi di Bacino imbrifero montani** (articolo 31, D.Lgs. 267/2000), in quanto consorzi tra Enti locali obbligatori ai sensi della L. 959/1953.

Circolare n.
1/E/2015

Circolare n.
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;

Circolare n.
1/E/2015



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



Le Aziende speciali rientrano, invece, nel richiamo normativo in vigore dal 01/01/2018.

Istituti universitari

Sono compresi:

- i **Consorzi interuniversitari** costituiti "per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate" (articolo 91, D.P.R. 382/1980).

Circolare n.
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 in 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).

Circolare n.
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)



*Sono invece **esclusi** degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato (circolare n. 1/E/2015).*

Enti pubblici di previdenza (Inps, Fondi pubblici di previdenza).



Sono esclusi, invece, in quanto non richiamati dalla norma, gli enti assicurativi come l'Inail (circolare n. 1/E/2015).



L'Inail rientra, invece, dal 01/07/2017 per effetto delle novità in vigore da tale data.

Enti esclusi fino al 30/6/2017 (dal 1/7/2018 vedi disciplina allargata)

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).	Circolare n. 1/E/2015
• le aziende speciali (incluse quelle delle CCIAA);	Circolare n. 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).	Circolare n. 1/E/2015
• La Banca d’Italia • il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).	Circolare n. 1/E/2015



Perimetro soggettivo dal 01/07/2017 al 31/12/2017

Perimetro allargato dal 01/07/2017

Oltre ad un più puntuale rinvio all’indice IPA per l’individuazione delle PA, a seguito delle modifiche introdotte dall’articolo 1 del D.L. 50/2017, il perimetro applicativo risulta altresì esteso a molte società a partecipazione pubblica e a quelle quotate al FTSE Mib della Borsa di Milano. Trattasi complessivamente di circa 25.000 soggetti.

Pubbliche amministrazioni destinatarie della fatturazione elettronica PA

In merito ai soggetti indicati nel **comma 1** dell’articolo 17-ter, ai fini dell’esatta individuazione delle P.A., occorre fare riferimento all’elenco pubblicato sul sito dell’Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA), **www.indicepa.gov.it**. dei soggetti rientranti nel periodo applicativo della fatturazione elettronica PA di cui all’articolo 1, commi 209-214, L. 244/2007 **con esclusione della categoria “Gestori di pubblici servizi”**, che, pur essendo inclusi nell’anzidetto elenco, non sono destinatari dell’obbligo di fatturazione elettronica.

Comma 1,
articolo 17-ter
e
Circolare n.
27/E/2017



Si richiama l’attenzione, tuttavia, che taluni di detti “Gestori” potrebbero rientrare attraverso gli altri elenchi.

Elenchi società partecipate dalla PA e principali società quotate

In merito ai soggetti indicati nel **comma 1-bis** dell'articolo 17-ter sono validi per le operazioni fatturate dal 01/07/2017 e fino al 31/12/2017 i seguenti **4 elenchi** da ultimo **pubblicati il 31/10/2017** (trattasi della 3^a ripubblicazione a rettifica degli elenchi definitivi)²³ sul sito del Dipartimento delle finanze del MEF e comprendenti:

- le società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e le società controllate da queste ultime;
- le società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e le società controllate da queste ultime;
- le società controllate di diritto da Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni e le società controllate da queste ultime;
- le società quotate inserite nell'indice FTSE Mib della Borsa italiana.

Comma 1-bis
articolo 17-ter
e
Circolare n.
27/E/2017

http://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-nazionale/Manovra-di-Bilancio/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-dei-pagamenti-d.l.-n.50_2017-3-Rettifica-elenchi-definitivi/

Giova evidenziare come nella circolare n. 27/E/2017 sia stato rilevato che tali elenchi **non comprendono**:

- le società per le quali non ricorre il controllo di diritto da parte di una specifica pubblica amministrazione; in linea generale non sono state incluse, quindi, le società per le quali si è in presenza di partecipazioni minoritarie, possedute da pubbliche amministrazioni centrali o locali o da loro controllate, ancorché nel complesso superano la percentuale del 50%;
- le società per le quali sussiste in capo agli enti partecipanti un mero controllo analogo congiunto, di cui all'articolo 2, comma 1, lettera d), del D.Lgs. 175/2016, ancorché fondato su apposita convenzione parasociale, posto che tale circostanza non implica, di per sé, l'esistenza di un controllo congiunto di diritto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile;
- le società controllate, direttamente o indirettamente, da enti diversi dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni;
- gli enti pubblici economici e le fondazioni, dato che non rivestono forma societaria;
- le società controllate da quelle di cui ai punti precedenti.



Perimetro dal 01/01/2018

A seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 3 del D.L. 148/2017 il perimetro applicativo risulta esteso a tutte le società e fondazioni controllate dalla PA in misura non inferiore al 70%. La norma cita ora espressamente anche gli enti pubblici economici (nazionali, regionali e locali) comprese e aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona.

Pubbliche amministrazioni destinatarie della fatturazione elettronica PA

Vale quanto retro indicato con applicazione dal 01/07/2017
www.indicepa.gov.it

/

Elenchi società partecipate dalla PA e principali società quotate	
In merito ai soggetti indicati nel comma 1-bis dell'articolo 17-ter, nella versione riformulata dal D.L. 148/2017, sono stati pubblicati in data 19/12/2017²⁴ i seguenti 6 elenchi la cui consultazione può avvenire anche tramite motore di ricerca all'indirizzo del sito sotto indicato: - società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (articolo 2359, comma 1, n. 2 CC); - Enti o società controllati dalla Amministrazioni Centrali; - Enti o società controllati dalle Amministrazioni locali; - Enti o società controllati dagli enti Nazionali di Previdenza e Assistenza; - Enti, fondazioni o società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70% dalle amministrazioni Pubbliche; - società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana. http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public	Comma 1-bis articolo 17-ter riscritto dal D.L. 148/2017

Natura non statica degli elenchi allargati

Lo *split payment* è un sistema in deroga all'ordinario sistema di riscossione dell'Iva che è stato autorizzato dalla UE **fino al 30/06/2020** (autorizzazione 2017/784 del 25/04/2017). La disciplina attuativa (D.M. 23/01/2015 da ultimo modificato con il D.M. 9/1/2018) prevede che l'individuazione delle fondazioni, degli enti e delle società (vedi articolo 5-ter riformulato) tenute ad applicare lo *split payment* avviene:

- in sede di prima applicazione, per le operazioni per le quali è emessa fattura dal 1/7/2017 al 31/12/2017 verso se società di cui al comma 1-bis dell'articolo 17-ter nella versione in vigore dopo il D.L. 50/2017, come da elenco pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento delle finanze del MEF (vedi retro);
- per le operazioni per le quali è emessa fattura nell'anno 2018 e successivi, secondo le seguenti prescrizioni:

30 settembre anno precedente	Entro 20 ottobre anno precedente	Segnalazioni
Data per l'individuazione delle fondazioni, enti e società con i requisiti (1)	Pubblicazione dell'elenco da parte del DF del MEF (solo per il 2018 entro 19/12/2017)	Le fondazioni, enti e società interessate possono segnalare al DF eventuali incongruenze o errori che provvederà ad esaminare con conseguente aggiornamento degli elenchi (2)
(1) La norma precisa che nel caso in cui il requisito (controllo, partecipazione o l'inclusione dell'indice FTSE MIB) si verifichi in corso d'anno, l'inclusione nell'elenco ai fini dello split avrà efficacia: (a) dal 1° gennaio dell'anno successivo, se tale variazione interviene entro il 30 settembre; (b) dal 1° gennaio del secondo anno successivo, se intervenuti oltre il 30 settembre. Speculare la decorrenza dell'esclusione a seconda che il requisito venga a mancare entro o successivamente la data del 30 settembre (a tale ultimo riguardo è bene osservare che perde il requisito dopo il 30 settembre continua ad applicare lo split sulle fatture emesse dai fornitori non solo fino al 31 dicembre dell'anno in corso ma fino al 31 dicembre dell'anno successivo). (2) Si osservi che, rispetto alla versione ante D.M. 9/1/2018, è stata eliminato: (a) sia il termine dei 15 giorni dal 20 di ottobre concesso agli interessati per la segnalazione delle eventuali incongruenze/errori; (b) sia il termine del 15 novembre entro il quale il DF avrebbe dovuto pubblicare la versione definitiva per l'anno successivo.		



Operazioni escluse dallo *split payment*

Ancorché le operazioni siano effettuate verso PA o gli altri soggetti rientranti nel perimetro applicativo dell'articolo 17-ter, la scissione del pagamento **non** trova applicazione nei seguenti casi:

- compensi per i quali l'ente, la fondazione o la società cessionario/committente è debitore d'imposta ossia nel caso di operazioni soggette al **reverse charge**²⁵;
- acquisti effettuati da **esportatori abituali** che rilasciano avendone i requisiti la dichiarazione d'intento (circolare n. 27/E/2017);
- compensi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta o anche d'acconto (circolare n. 6/E/2015 § 8.7), ma solo fino al 30/06/2017; dal 01/07/2017 l'ambito applicativo è infatti esteso anche a tali compensi (circolare n. 27/E/2017) con esclusione – per le fatture emesse successivamente al 14/07/2018 – per i compensi di lavoro autonomo *ex* articolo 25 D.P.R. 600/1973 (comma 1-sexies introdotto dall'articolo 12 D.L. 89/2018);
- piccole spese certificate tramite **ricevuta fiscale, scontrino fiscale** o altre modalità semplificate previste (circolare n. 1/E/2015 e 15/E/2015) comprese le operazioni certificate tramite **fattura semplificata** di cui all'articolo 21-bis e per le operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi come, ad esempio nell'ambito del *c.d. netting* tra gestori di distributori e compagnie petrolifere; circolare n. 27/E/2017);
- per le fatture per cessioni e servizi resi in favore dei dipendenti (ad esempio vitto e alloggio dipendenti in trasferta) nell'interesse del datore di lavoro (PA o Società) qualora emessa ed intestata nei confronti del dipendente (circolare n. 27/E/2017);
- operazioni soggette a regimi speciali Iva come: regime monofasico articolo 74, regime del margine; regimi speciali agricoltura; L. 398/1991; intrattenimento e spettacoli viaggianti (circolare n. 15/E/2015; circolare n. 27/E/2017);
- operazioni nelle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo e in forza di una norma primaria o secondaria lo trattiene riversando alla PA committente solo il netto (circolare n. 15/E/2015); idem per il caso in cui il fornitore (ad esempio il professionista delegato dall'Autorità giudiziale per la fatturazione di un compenso relativo ad una esecuzione immobiliare) abbia già nella propria disponibilità il corrispettivo spettanti gli in forza di un provvedimento giudiziale (circolare n. 27/E/2017);
- fatture emesse dai consulenti tecnici d'ufficio (CTU) all'autorità giudiziaria, ma pagate dalla parte soccombente (circolare n. 9/E/2018);
- nelle operazioni in cui sono parti PA e Società entrambe destinatarie del meccanismo della scissione dei pagamenti ogni qual volta l'assenza di pagamento del corrispettivo trovi la sua giustificazione nella compensazione tra contrapposti rapporti di credito (circolare n. 27/E/2017);
- ai rapporti tra fornitori e PA e Società che siano riconducibili nell'ambito di **operazioni permutative** di cui all'articolo 11 del D.P.R. 633/1972 (circolare n. 27/E/2017);
- cessioni e prestazioni verso enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente a quelle afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico (articolo 17-ter, comma 1-quinquies, in vigore dal 01/07/2017)²⁶;
- nel caso di rivalsa Iva da accertamento *ex* articolo 60 comma 7 (risoluzione n. 75/E/2016).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Operazioni verso enti pubblici

L'elettricista Mario Bianchi ha realizzato, nel 2019, le seguenti operazioni verso alcuni enti pubblici:

- 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'articolo 17 comma 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);
- 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'articolo 17 comma 6 lettera *a-ter*);
- manutenzione dell'impianto elettrico degli uffici di una sede Inail** territoriale € 2.000 + Iva; per tale operazione è applicabile la scissione dei pagamenti;
- incasso ad aprile 2019 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 2020** relativo all'anno 2019 va compilato come segue.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta			
	VE21		,00	4	,00
	VE22		,00	5	,00
	VE23		,00	10	,00
	VE24	TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE12 e da VE20 a VE23)	5.000,00	22	1.100,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE26	TOTALE (VE24 ± VE25)			1.100,00
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond				
	Esportazioni				
	Cessioni intracomunitarie				
	VE30	2	,00	3	,00
	Cessioni verso San Marino				
	Operazioni assimilate				
	VE31	4	,00	5	,00
	VE32	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento			,00
	VE33	Operazioni non imponibili			,00
	VE34	Operazioni esenti (art. 10)			,00
	VE35	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies			,00
	Operazioni con applicazione del reverse charge				
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero				
	Cessioni di oro e argento puro				
	VE36	2	,00	3	,00
	Subappalto nel settore edile				
	Cessioni di fabbricati				
	VE37	4	,00	5	,00
	Cessioni di telefoni cellulari				
	Cessioni di prodotti elettronici				
	VE38	6	,00	7	,00
	Prestazioni comparto edile e settori connessi				
	Operazioni settore energetico				
	VE39	8	1.000,00	9	,00
	VE40	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				
	VE41	2			,00
	VE42	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter			22.000,00
	VE43	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019			5.000,00
	VE44	(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'**articolo 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) articolo 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'articolo 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* articolo 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 n. 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 circolare n. 20/E/2009 per il previgente regime e confermate dall'articolo 4 del nuovo D.M. e dalla circolare n. 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 (articolo 8) e assimilate (articolo 8-bis e 9);

Operazioni non
imponibili

4. alle operazioni di cui all'articolo 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972 ossia alle operazioni effettuate nei confronti di taluni 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
(*) Si osservi che verso detti enti, peraltro, dal 01/01/2015 al 30/6/2020 trova applicazione il regime dello <i>split payment</i> salvo, fino al 30/6/2017, per i compensi soggetti a ritenuta.	
5. operazioni effettuate applicando i regimi speciali di determinazione dell'imposta. Tra queste la circolare ricorda: • regime monofase di cui all'articolo 74, comma 1, del D.P.R. 633/1972; • regime del margine per i beni usati di cui all'articolo 36 del D.L. 41/1995; • regime delle agenzie di viaggio e turismo di cui all'articolo 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'articolo 5 della L. 413/1991.	Regimi speciali


Cash accounting e *split payment*

Come precisato nella circolare n. 28/E/2017 stante l'ampliamento, dal 1/7/2017, del perimetro soggettivo di applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti (vedi riscrittura dell'articolo 17-ter operata dall'articolo 1 del D.L. 50/2017 e successivamente, con effetto dal 2018, dal D.L. 148/2017) si ritiene che in relazione alle operazioni riconducibili a detta disciplina non si applicano le disposizioni concernenti la liquidazione dell'Iva secondo la contabilità di cassa, ai sensi dell'articolo 32-bis del D.L. 83/2012. In altri termini **la fatturazione con l'applicazione dello *split payment* ai sensi dell'articolo 17-ter prevale sul regime di cassa** attesa la finalità antifrode del regime di *split payment*.

REGIMI DI CASSA A CONFRONTO

Iva differita Articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972 (a regime) (1)	Iva di cassa ex articolo 7 D.L. 185/2008 (dal 28/4/2009 al 30/11/2012) (2)	Nuovo cash accounting ex articolo 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 articolo 32-bis D.L. 83/2012" nonché la segnalazione dell'opzione del quadro VO) L'opzione vincola per almeno un triennio (salvo superamento soglie)

REGIMI DI CASSA A CONFRONTO		
Iva differita Articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972 (a regime) (1)	Iva di cassa ex articolo 7 D.L. 185/2008 (dal 28/4/2009 al 30/11/2012) (2)	Nuovo cash accounting ex articolo 32-bis D.L.83/2012 (dal 01/01/2012)
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 "no cash accounting" può detrarre l'Iva sulla base della fattura ricevuta, anche se non ancora pagata. Il "cash accounting user" detrae, invece, l'Iva solo se paga la fattura (oppure trascorso un anno)

(1) Le disposizioni dell'articolo 6, comma 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'articolo 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 (articolo 32 D.L. 83/2012). Nel corso del 2019 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 2018 per € 80.000 mentre i rimanenti 20.000 sono stati incassati a gennaio 2019;

Senza che nel frattempo siano intervenute procedure esecutive individuali o concorsuali, in data 30/11/2019 è, inoltre, spirato un anno dall'effettuazione di una cessione con l'Iva di cassa effettuata il 30/11/2018 del valore di € 10.000 + Iva 22%. La citata fattura è stata incassata solo a febbraio 2020.

Il quadro VE del **modello Iva 2020** relativo al 2019 va compilato come segue.

Sezione 4 - Altre operazioni

Gestione dell'Iva sospesa dei contribuenti forfetari 2020

228

QUADRO VF

OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA	
SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF1		,00	2		,00	
	VF2		,00	4		,00	
	VF3		,00	5		,00	
	VF4		,00	6		,00	
	VF5		,00	7,3		,00	
	VF6	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	7,5		,00
	VF7		,00	7,65		,00	
	VF8		,00	7,95		,00	
	VF9		,00	8,3		,00	
	VF10		,00	8,5		,00	
	VF11		,00	8,8		,00	
	VF12		,00	10		,00	
	VF13		,00	12,3		,00	
	VF14		,00	22		,00	
	VF15 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00				
	VF16 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00				
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,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 2019		,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		2	Imposta		
	Acquisti intracomunitari	1	,00		2	,00	
		Imponibile		4	Imposta		
	Importazioni	3	,00		4	,00	
		con pagamento IVA		6	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	,00			

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Quadro VF

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE						
	• agenzie di viaggio	1		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6		
	• beni usati	2		• attività agricole connesse	7		
	• operazioni esenti	3		• imprese agricole	8		
	• agriturismo	4		• enoturismo	9		
	• associazioni operanti in agricoltura	5					
SEZ. 3-A Operazioni esenti			Imponibile		Imposta		
	VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00	
	VF32	Se per l'anno 2019 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1				
	VF33	Se per l'anno 2019 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	,00	2	,00	3	,00	
					Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti		
					4		
	VF34	Operazioni non soggette	5	,00	Operazioni non soggette di cui all'art. 74, co. 1	6	,00
					Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	7	,00
					Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	8	,00
					Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)		
					9		
	VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF15					,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	
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	6		,00
	VF42			,00	7,3		,00
	VF43			,00	7,5		,00
	VF44	Operazioni imponibili agricole di cui alle sezioni 1 e 2 del quadro VE distinte per percentuale di compensazione, al netto delle		,00	7,65		,00
	VF45	variazioni in diminuzione, per la determinazione dell'IVA detraibile forfetariamente		,00	7,95		,00
	VF46			,00	8,3		,00
	VF47			,00	8,5		,00
	VF48			,00	8,8		,00
	VF49			,00	10		,00
	VF50			,00	12,3		,00
	VF51	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
	VF52	TOTALI Somma algebrica dei rigi da VF39 a VF51		,00			,00
	VF53	IVA detraibile imputata alle operazioni di cui al rigo VF38					,00
	VF54	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
	VF55	TOTALE IVA ammessa in detrazione (VF52+VF53+VF54)					,00
	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				
Riservato alle imprese agricole							
VF62	Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse	1	,00	2		,00	
SEZ. 4 IVA ammessa in detrazione	VF70	TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)				,00	
	VF71	IVA ammessa in detrazione				,00	



L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE DELL'IVA

Ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 il diritto alla detrazione dell'Iva sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ovvero alla data in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972, e può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Ai sensi dell'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, il diritto alla detrazione è esercitabile previa annotazione della relativa fattura nel registro Iva degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno. La circolare n. 1/E/2018 ha precisato che: *“... il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo – ai sensi del citato articolo 25, primo periodo – in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza”*. Di conseguenza i presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione Iva sono:

- effettuazione dell'operazione;
- possesso della fattura d'acquisto (in formato elettronico e non cartaceo, se il fornitore è obbligato ad emettere fattura elettronica);
- annotazione della fattura nel registro degli acquisti;

e il diritto può essere esercitato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si sono verificati tali presupposti e con riferimento al medesimo anno.

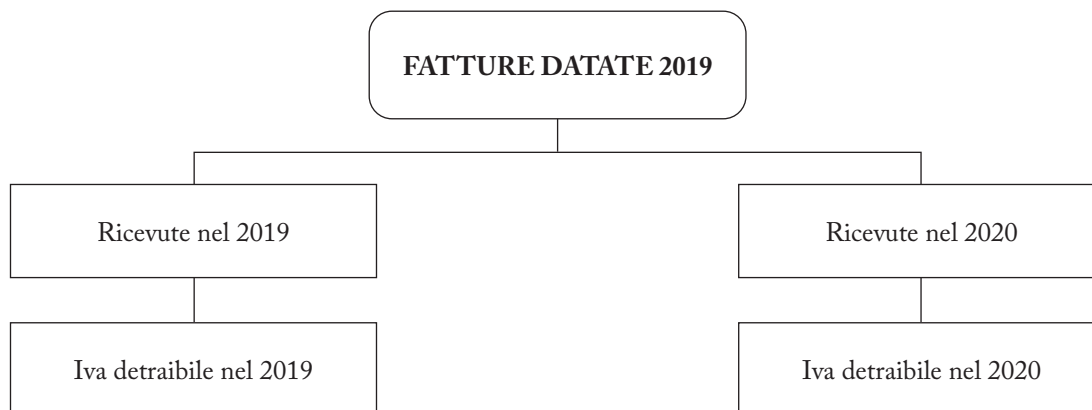
Una fattura di acquisto ricevuta nell'anno 2019 potrà essere annotata in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile 2020 (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019); qualora la registrazione di tale documento avvenga nei primi quattro mesi del 2020, essa dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2019, al fine di evidenziare che l'imposta – non computata nelle liquidazioni periodiche Iva relative al 2020 – concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2019. Resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro Iva sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 14, D.L. 119/2018 (Collegato alla Finanziaria 2019) ha introdotto la possibilità di detrarre l'Iva di fatture emesse nel mese precedente, se ricevute e annotate entro il termine per la propria liquidazione Iva: il diritto alla detrazione Iva relativa a documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione può essere esercitato entro il 16 di ciascun mese, ad eccezione dell'ultima liquidazione periodica dell'anno.

Questa previsione non è infatti applicabile ai documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nel 2019, ma le cui fatture sono state ricevute nel 2020: in tal caso l'Iva è detraibile nel 2020.

Esemplificazioni

N.	Il caso	Esigibilità e versamento Iva fornitore	Detrazione cessionario/committente
❶	Fattura del 31 ottobre	Esigibilità ottobre Versamento Iva entro il 16 novembre	La detrazione è ammessa per ottobre purché la fattura sia ricevuta e annotata entro il 15 novembre. La detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione annuale Iva.
❷	Fattura differita del 15 novembre relativa a operazioni di ottobre	Come sopra	Come sopra
❸	Fattura relativa a operazioni dell'anno "n", ad esempio dicembre (data fattura 31 dicembre n)	Esigibilità dicembre anno "n" Versamento entro il 16 gennaio n+1 (oppure 16 marzo n+1 per i trimestrali)	Nell'anno "n" (dicembre o dichiarazione annuale) se la fattura è ricevuta entro il 31 dicembre. Nell'anno n+1 (a partire dal mese di arrivo) se la fattura è ricevuta nell'anno n+1.



Momento di ricevimento della fattura

Il momento di ricevimento della fattura assume un ruolo molto importante, soprattutto con riferimento al periodo a cavallo d'anno, e va così individuato:

- in caso di recapito effettuato da parte dello SdI: la data di ricezione è quella di messa a disposizione sul portale Fatture e Corrispettivi;
- in caso di recapito non possibile da parte del SdI: la data di ricezione coincide con la data di presa visione della fattura da parte del cessionario/committente.

FAQ n. 129 pubblicata il 19 luglio 2019

Domanda

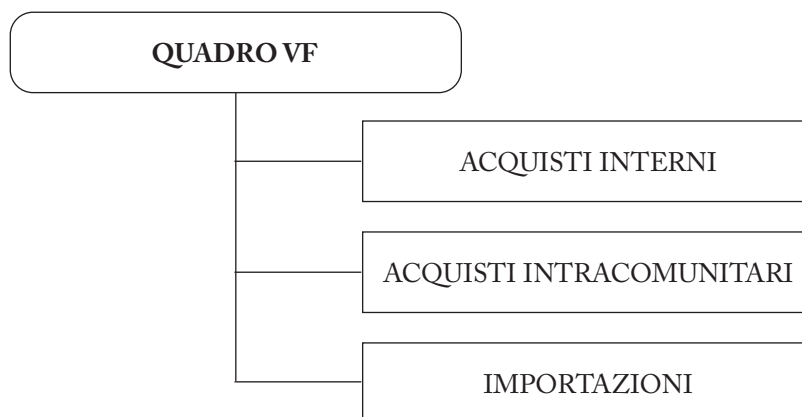
Per le fatture ricevute qual è la data a partire dalla quale l'Iva diventa detraibile?

Risposta

L'Iva diventa detraibile a partire dalla data di ricezione della fattura. Se il Sistema di Interscambio riesce a consegnare la fattura al destinatario, la data di ricezione è quella attestata dai sistemi di ricezione utilizzati dal destinatario, e non la data a partire dalla quale la fattura viene messa a disposizione del cessionario/committente sul portale Fatture e Corrispettivi. Qualora il Sistema di Interscambio, per cause tecniche non imputabili ad esso, non sia riuscito a recapitare la fattura al ricevente, questa viene messa a disposizione sul portale Fatture e Corrispettivi e la data di presa visione o di scarico del file fattura è quella a partire dalla quale l'Iva diventa detraibile.

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.



Il quadro VF accoglie i documenti annotati nel corso del 2019 (o per la detrazione con la dichiarazione annuale) nel registro di cui all'articolo 25 D.P.R. 633/1972, al netto della note di variazione di cui all'articolo 26 D.P.R. 633/1972.

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

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		,00	6		,00
	VF5		,00	7,3		,00
	VF6	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	7,5	,00
	VF7			,00	7,65	,00
	VF8			,00	7,95	,00
	VF9			,00	8,3	,00
	VF10		,00	8,5		,00
	VF11		,00	8,8		,00
	VF12		,00	10		,00
	VF13		,00	12,3		,00
	VF14		,00	22		,00
SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00		
	VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali		1		,00
		Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta		2		,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 2019		,00		

Righi da VF1 a VF14 – 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 2019 > indicazione di imponibile ed imposta, distinti per **aliquota** o **percentuale di compensazione**.



Arrotondamento all'unità di euro.

Vanno inseriti in tali righi anche gli acquisti effettuati in anni precedenti per i quali l'imposta è divenuta esigibile nel 2019.

Vanno inseriti in questi righi:

- **Acquisti e importazioni di oro, argento puro, rottami e altri materiali di recupero ai quali è stato applicato il meccanismo del *reverse charge*.**
 - Acquisti di oro e argento puro
L'articolo 17, comma 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 (articolo 3, comma 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 (articolo 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" ai sensi dell'articolo 17, comma 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 – righe VJ7, VJ8 o VJ9** e non nel quadro VE) entro il mese di ricevimento ovvero anche oltre, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento stesso e con riferimento allo stesso mese, e in quello degli acquisti (> inserimento nel **quadro VF**).

- Acquisti di rottami e materiali di recupero

L'articolo 74, commi 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.

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
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

Nella tabella sottostante si riportano i righe da compilare in relazione alle diverse fattispecie di acquisti di rottami *ex* articolo 74, comma 7 D.P.R. 633/1972.

<i>Acquisti all'interno</i>	VF14; VJ6
<i>Acquisti da San Marino</i>	VF14; VJ1; VF26 campo 6
<i>Acquisti intracomunitari</i>	VF14; VJ9; VF26 campo 1
<i>Importazioni</i>	VF14; 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 comma 6 lettera a) dell'articolo 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 lettera a) dell'articolo 17, comma 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 (rubricata "Costruzioni").
 - **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 lettera a) dell'articolo 17, comma 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 articoli 23 o 24 del D.P.R. 633/1972 e, ai fini della detrazione dell'Iva, annotare il documento integrato anche sul registro Iva degli acquisti, di cui all'articolo 25 del D.P.R. 633/1972 (> inserimento nel **quadro VF**).

Collegamento con altri quadri

VJ12 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'articolo 17, comma 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 (oltre i 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione/intervento);
 - per l'impresa cedente (costruttrice o non) di fabbricati strumentali per natura.

Contestualmente, l'articolo 17, comma 6, lettera 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

VJ13 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

VJ14 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

VJ15 Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,00	,00

- **Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi**

Il meccanismo del *reverse charge* si applica alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (articolo 17 comma 6 lettera a-ter).

Per approfondimenti si veda il commento del rigo VJ16.

Collegamento con altri quadri

VJ16 Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00	,00

• **Acquisti settore energia**

Per approfondimenti si veda il commento del rigo VJ17.

Collegamento con altri quadri

VJ17 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, sono regolati dall'articolo 50-*bis* del D.L. 331/1993: sono speciali depositi fiscali istituiti per la **custodia** di beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi stessi, e non soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

All'interno dei depositi fiscali è possibile **trasferire merci** senza assoggettare i singoli passaggi ad Iva; Iva che sarà assolta dall'acquirente finale al momento dell'**immissione in consumo** dei beni nel **territorio nazionale** (→ inserimento nel **quadro VF**).

Nel caso in cui i beni siano estratti dallo stesso soggetto che li ha precedentemente acquistati senza pagamento dell'Iva, si possono verificare **due situazioni** con diverse conseguenze dal punto di vista della compilazione della dichiarazione Iva:

- estrazione nel **medesimo periodo** di imposta in cui è effettuata l'immissione/acquisto del bene → indicazione di imponibile e Iva nei righi **da VF1 a VF14**;
- estrazione in un **periodo di imposta successivo** → indicazione dell'imponibile nel rigo **VF16, campo 1** nell'esercizio di acquisto del bene/immissione in deposito.

Nell'anno in cui avviene l'estrazione → indicazione di imponibile e Iva nei righi **da VF1 a VF14**, 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

• **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 VF15 – Acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond

VF15 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00

Tale rigo interessa i cosiddetti **esportatori abituali**, ovvero coloro che effettuano esportazioni dirette e

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

operazioni assimilate, per più del 10% del volume d'affari, e possono avvalersi delle disposizioni di cui all'articolo 8, comma 1 lettera 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 VF15.

Collegamento con altri quadri

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

Rigo VF16 – Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali – Acquisti esenti (articolo 10) e importazioni non soggette ad imposta

VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1		,00
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2		,00

Nel **rigo VF16, campo 1** vanno indicati gli altri acquisti non imponibili, non compresi nel precedente **VF15**. In particolare, vi rientrano:

- gli acquisti interni, compresi quelli effettuati in triangolazione nazionale ai sensi dell'articolo 58 D.L. 331/1993;
- gli acquisti intracomunitari non imponibili ai sensi dell'articolo 42, comma 1 D.L. 331/1993, compresi quelli di triangolazione comunitaria con intervento dell'operatore nazionali in qualità di cessionario-cedente (articolo 40, comma 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'articolo 50-*bis*, comma 4 lettere a) e b) D.L. 331/1993;
- gli acquisti di beni e servizi aventi ad oggetto beni custoditi nei depositi Iva ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4 lettere 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'articolo 74-*ter* D.P.R. 633/1972.



Nel **rigo VF16, campo 1** 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'articolo 34-*bis*.

Nel **rigo VF16, campo 2** vanno indicati:

- gli acquisti effettuati all'interno dello Stato esenti da imposta ai sensi dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972;
- gli acquisti intracomunitari esenti di cui all'articolo 42, comma 1, D.L. 331/1993;
- le importazioni non soggette ad imposta di cui all'articolo 68, esclusa la lettera a), D.P.R. 633/1972;
- gli acquisti intracomunitari e le importazioni di oro da investimento.



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 VF16, campo 1 , ad eccezione degli acquisti effettuati da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolati, da indicare nel rigo VF17. 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'articolo 38, comma 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.
Applicazione occasionale del regime speciale del margine (metodo analitico)	Vanno indicati nel rigo VF16, campo 1 . Le istruzioni al rigo VF61 precisano che l'ammontare degli acquisti relativi alle cessioni occasionali di beni usati <i>ex</i> articolo 36 D.L. 41/1995 indicate in VE , deve essere indicato nel rigo VF16, campo 1 . 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 VF16, campo 1 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 n. 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 (circolare n. 177/E/1995).



Gli **acquisti** senza Iva effettuati **presso i contribuenti** che si sono avvalsi di regimi agevolati, non vanno indicati nel rigo VF16 bensì dell'apposito rigo **VF17**.

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

Rigo VF17 – Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolati

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

Nel **rigo VF17** al **campo 1**, vanno indicati gli acquisti da soggetti che nel 2019 si sono avvalsi dei seguenti regimi agevolativi:

- il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011;
- il regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa arti e professioni di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014. Tali acquisti vanno indicati anche nel **campo 2**.

Rigo VF18 – Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati

VF18 Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00

In tale rigo vanno indicati gli acquisti effettuati senza pagamento dell'imposta da parte dei soggetti colpiti da terremoti o altre calamità naturali, in applicazione di specifiche disposizioni agevolative di legge.

Rigo VF19 – Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (articolo 19-bis1)

VF19 Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		,00

In tale rigo vanno indicati gli acquisti all'interno, acquisti intracomunitari e importazioni, al netto dell'Iva, per i quali, ai sensi dell'articolo 19-bis1, o di altre disposizioni, non è ammessa la detrazione dell'imposta.

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 righe da VF1 a VF14.

Autovetture – articolo 19-bis1 lettere c) e d)

L'imposta relativa all'acquisto e ai costi connessi (carburanti, lubrificanti, spese di custodia, manutenzione, impiego, locazione e transito stradale) è ammessa in detrazione nella misura forfetaria del **40%** nel caso di utilizzo non esclusivo nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Srl ha sostenuto nel corso dell'esercizio costi per la manutenzione di un'autovettura aziendale per 4.000 euro + Iva 22%.

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

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

VF14		1.600,00	22	352,00
VF15 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00		
VF16 Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00		
Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,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)		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**.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

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

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

VF14		350,00	22	77,00
VF15 Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00		
Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00		
VF16 Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,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)		150,00		
Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%				
VA5		Totale imponibile		Totale imposta
Acquisti apparecchiature	1	350,00	2	77,00
Servizi di gestione	3	,00	4	,00

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

VF20 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00

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'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972;
- gli acquisti effettuati dai soggetti che hanno optato per la **dispensa da adempimenti** ai sensi dell'articolo 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'articolo 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

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

Nel rigo **VF21**, **campo 1**, vanno indicati gli acquisti per i quali nel 2019 non si è verificata l'esigibilità dell'imposta in assenza del relativo pagamento.

Si tratta degli acquisti effettuati:

- dai soggetti di cui all'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972;
- dai soggetti di cui all'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972: Pubblica Amministrazione ed altri Enti e Società;
- dai soggetti che si avvalgono del regime Iva per cassa (articolo 32-bis, D.L. 83/2012).

Tali operazioni vanno indicate anche nel **campo 2**.



REGIME IVA PER CASSA

L'articolo 32-*bis*, D.L. 83/2012 consente al contribuente di optare per il regime della liquidazione Iva "per cassa", 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.

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 deterrà 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.

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 (articolo 32-*bis* del D.L. 83/2012).

Come chiarito anche con la circolare n. 44/2012, per i cessionari o committenti che non hanno optato per il predetto regime il diritto alla detrazione sorge, in ogni caso, al momento di effettuazione dell'operazione.

Rigo VF22 – (*meno*) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019

VF22 (*meno*) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019

,00

Collegato al rigo precedente, nel rigo VF22 va indicato l'ammontare degli acquisti annotati nel **2018** o precedentemente, per i quali l'imposta è divenuta esigibile nel 2019 in quanto si è provveduto al relativo pagamento.

Di conseguenza il relativo imponibile e Iva andrà indicato nei righi appositi da VF1 a VF14 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.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Ricevimento nel corso del 2019 di fattura con Iva ad esigibilità differita per 8.000 euro + Iva 22%, con pagamento in data 10.03.2020.

Pagamento nel corso del 2019 di fattura con Iva ad esigibilità differita ricevuta e registrata nel 2018 per 10.000 euro + Iva 22%.

VF14		10.000,00	22	2.200,00
VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond			,00
VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1		,00
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2		,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		8.000,00
	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
	2			,00
VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019			10.000,00

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

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		,00	2	,00
						,00
		Imponibile			Imposta	
	Importazioni	3		,00	4	,00
						,00
		con pagamento IVA			senza pagamento IVA	
Acquisti da San Marino	5		,00	6	,00	
					,00	
Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo 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

Rigo VF23 – Totale acquisti e importazioni

In questo rigo vanno indicati, in colonna 1, il totale degli importi annotati nei righi 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 righi da VF1 a VF14.

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

Rigo VF24 – Variazioni e arrotondamenti di imposta

Rigo VF25 – Totale imposta sugli acquisti e importazioni imponibili

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

- righe VF1 – VF14 a seconda della relativa aliquota Iva;
- rigo VF26 dedicato;
- rigo VJ9.



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:

VF14	12.000,00	22	2.640,00

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino

		Imponibile	Imposta
VF26	Acquisti intracomunitari	1 12.000,00	2 2.640,00
	Importazioni	3 ,00	4 ,00
	con pagamento IVA		senza pagamento IVA
	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)		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
	con pagamento IVA		senza pagamento IVA
	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 2019 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'articolo 17, comma 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'articolo 25 del D.P.R. 633/1972 e detraerà l'Iva, nei limiti oggettivi e soggettivi di cui all'articolo 19 del D.P.R. 633/1972.

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, e regolarizzare l'operazione tramite autofattura *ex* articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.



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...

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino

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 n. 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* articolo 34, comma 11.

BENI AMMORTIZZABILI

Nel campo 1 va riportato il costo dei beni ammortizzabili, sia materiali (articolo 102 Tuir), quali immobili, impianti, macchinari, arredi, che immateriali (articolo 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 2019.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Beta riscatta il 5 novembre 2019 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%.

VF14		2.000,00	22	440,00	
VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00		
VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,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)		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	1	,00		
	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
	2	,00			
VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019		,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	
		Imponibile		Imposta	
	Acquisti intracomunitari	1	,00	2	,00
		Imponibile		Imposta	
VF26	Importazioni	3	,00	4	,00
		con pagamento IVA		senza 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	
	5.000,00	,00	,00	,00	

BENI STRUMENTALI NON AMMORTIZZABILI

Nel campo 2 va riportato:

- il costo dei beni strumentali non ammortizzabili, quali in terreni;
- l'importo dei canoni di affitto, leasing, usufrutto o altri contratti a titolo oneroso, relativi a beni strumentali.

BENI DESTINATI ALLA RIVENDITA

Nel **campo 3** va indicato il costo dei beni acquistati nel 2019 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		
		• enoturismo	9		

La **sezione 3** del quadro VF va compilata dai contribuenti che operano in settori di attività per i quali è previsto uno speciale regime di determinazione dell'Iva ammessa in detrazione. Essi devono, pertanto, barrare la relativa casella.



Non può essere barrata su uno stesso modulo più di una casella.
Se coesistono più regimi è necessario compilare un modulo per ciascuno di essi.

I contribuenti che nel corso del 2019 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'articolo 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'articolo 34-*bis* per le attività agricole connesse,

non devono compilare il rigo VF30 ma i rigi da **VF60 a VF62**.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva ammessa in detrazione

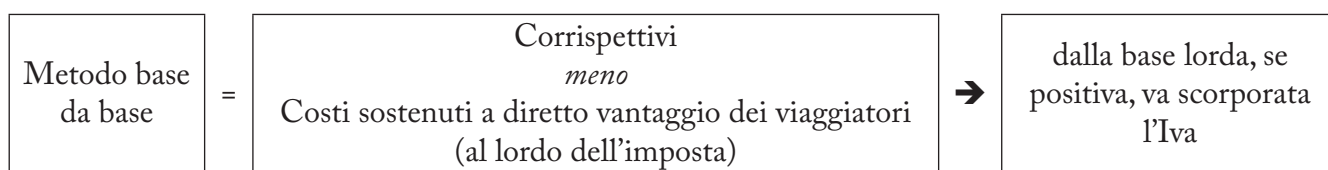
SEZ. 3-C Casi particolari	Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili					
VF60	Se le operazioni esenti effettuate sono occasionali ovvero riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie 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	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Imponibile</th> <th>Imposta</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1 </td> <td>2 </td> </tr> </tbody> </table>	Imponibile	Imposta	1	2
Imponibile	Imposta					
1	2					

I contribuenti che effettuano operazioni relative all'oro ed applicano metodi diversi per determinare l'Iva ammessa in detrazione (articolo 19, terzo comma, lettera d), e articolo 19, comma 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 (articolo 74-ter)**

Il regime speciale dell'articolo 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 +/-)	VE26 x 50%		
	VF71 IVA ammessa in detrazione			

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 contabi-

lità separata *ex* articolo 36, comma 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 +/-)	VE26 x 1/3		.00
	VF71 IVA ammessa in detrazione			.00

- **Spettacoli viaggianti e contribuenti minori (articolo 74-quater)**

Per l'attività relativa agli spettacoli viaggianti e ai contribuenti minori *ex* articolo 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 +/-)	VE26 x 50%		.00
	VF71 IVA ammessa in detrazione			.00

Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato al quadro VE.

- **Attività agricole connesse (articolo 34-bis)**

Per le attività agricole connesse *ex* articolo 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 +/-)	VE26 x 50%		.00
	VF71 IVA ammessa in detrazione			.00

Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato al quadro VE – Operazioni attive in agricoltura.

- **Imprese agricole (articolo 34)**

Alle imprese agricole è dedicata la Sezione 3-B del quadro VF a cui si rimanda.

- **Attività enoturistica (L. 205/2017)**

La L. 205/2017 ha qualificato l'enoturismo come attività agricola connessa che può beneficiare del regime forfettario previsto per l'agriturismo, che ai fini Iva si sostanzia nell'applicazione di una percentuale di detrazione pari al 50% dell'Iva applicata sulle operazioni attive.

SEZ. 4 IVA ammessa in detrazione	VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	VE26 x 50%		.00
	VF71 IVA ammessa in detrazione			.00

Il sistema di determinazione forfettaria dell'imposta è previsto anche agli effetti delle imposte sui redditi. Resta ferma la possibilità per i contribuenti che non vogliano de-terminare forfetariamente

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva ammessa in detrazione

l'imposta dovuta di comunicare l'apposita opzione in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la scelta è stata operata rigo VO35).

SEZIONE 3-A – OPERAZIONI ESENTI

SEZ. 3-A		Imponibile		Imposta	
Operazioni esenti	VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00
	VF32 Se per l'anno 2019 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1			
	VF33 Se per l'anno 2019 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1			
Dati per il calcolo della percentuale di detrazione					
	Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	
	1	2	3	4	
	,00	,00	,00	,00	
VF34	Operazioni non soggette	Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	
	5	6	7	8	
	,00	,00	,00	,00	
				Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)	
				9 %	
VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF15			,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	

La sezione 3-A del quadro VF va compilata dai contribuenti che hanno effettuato operazioni esenti di cui all'articolo 10 D.P.R. 633/1972, escluse:

- operazioni esenti esclusivamente occasionali;
- operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'articolo 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.

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva ammessa in detrazione

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 articolo 36-bis	Esonero dalla presentazione della dichiarazione (nel caso in cui la dichiarazione venga comunque presentata compilare il rigo VF33)
Operazioni esenti con opzione articolo 36-bis ed operazioni imponibili con contabilità unificata	1 modulo con compilazione del rigo VF33
Operazioni esenti con opzione articolo 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'articolo 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 rigi 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 l'Iva ammessa in detrazione per la tipologia di contribuenti interessati.

Rigo VF31 – Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali

	Imponibile	Imposta
VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1 0,00	2 0,00

I soggetti che svolgono essenzialmente attività esenti e occasionalmente nel corso del 2018 hanno effettuato operazioni imponibili, possono detrarre l'Iva relativa agli acquisti destinati a queste ultime operazioni.

In tal caso, dopo aver esposto l'imponibile e l'Iva relativa a tali acquisti nei corrispondenti rigi da VF1 a VF14, devono indicarli anche nel rigo VF31.

Non devono essere compilati altri rigi nell'ambito della Sezione 3-A, e va indicato al rigo VF37 l'importo di rigo 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 2019 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, e quindi:

- non compilerà gli altri righi 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

,00

I soggetti che commerciano in oro da investimento (articolo 19, comma 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 2019 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 2019 dell'opzione per la dispensa degli adempimenti di cui all'articolo 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 (articolo 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'articolo 19-*bis*, comma 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'articolo 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'articolo 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'articolo 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'articolo 19, comma 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'articolo 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'articolo 10 n. da 1 a 9, quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o siano accessorie ad operazioni imponibili.

Circolare n. 25/1979 e circolare n. 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'articolo 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'articolo 21, comma 6-*bis*. 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'articolo 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'articolo 19, comma 3, lettera 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:

$$\frac{\text{VE50} - \text{VF34 campo 8} + \text{VF34 campo 1} + \text{VF34 campo 5} + \text{VF34 campo 6} + \text{VF34 campo 7} - (\text{VE33} - \text{VF34 campo 4})}{\text{VE50} - \text{VF34 campo 8} + \text{VF34 campo 5} + \text{VF34 campo 6} - \text{VF34 campo 2} - \text{VF34 campo 3}} \times 100$$

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 VF15	,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 VF15.

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'articolo 19, comma 5-bis.

Se tali soggetti hanno effettuato solo operazioni esenti, l'importo di cui al rigo VF36 va riportato in VF37.

Rigo VF37 – Iva ammessa in detrazione

VF37 IVA ammessa in detrazione	,00

In tale rigo va indicata l'Iva ammessa in detrazione il cui ammontare dipende da **diverse situazioni**:

Situazione	Importo da indicare in VF37
operazioni imponibili occasionali ⇒	rigo VF31 colonna 2
solo operazioni esenti ⇒	nessun importo
opzione 36-bis ⇒	nessun importo
operazioni esenti e operazioni imponibili ⇒	$(VF25 + VF35 - VF36) \times VF34 \text{ campo } 9 : 100) - VF35 + VF36$

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

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	6	,00
VF42			,00	7,3	,00
VF43			,00	7,5	,00
VF44	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
VF45			,00	7,95	,00
VF46			,00	8,3	,00
VF47			,00	8,5	,00
VF48			,00	8,8	,00
VF49			,00	10	,00
VF50			,00	12,3	,00
VF51	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				,00
VF52	TOTALI Somma algebrica dei rigi da VF39 a VF51		,00		,00
VF53	Iva detraibile imputata alle operazioni di cui al rigo VF38				,00
VF54	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
VF55	TOTALE IVA ammessa in detrazione (VF52+VF53+VF54)				,00

La Sezione 3-B deve essere compilata da tutti i produttori agricoli soggetti al regime speciale di cui all'articolo 34 D.P.R. 633/1972, in base al quale la detrazione Iva si effettua applicando le percentuali di compensazione.

Si considerano **produttori agricoli** ai sensi dell'articolo 34, secondo comma:

- i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del cod. civ. 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'articolo 10, comma 1, lettera a), del D.L. 35/2005, 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'articolo 34, comma 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 **VF53**.

VF53 IVA detraibile imputata alle operazioni di cui al rigo VF38					,00

Per il calcolo dell'imposta detraibile nei limiti previsti dal quinto comma dell'articolo 34, il contribuente deve provvedere ad effettuare separatamente i calcoli sulla base dei chiarimenti forniti con **circolare n. 328/E/1997, § 6.4**.

Righi da VF39 a VF50 – Operazioni imponibili agricole

Nei righi da VF39 a VF50 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 VF54 – Importo detraibile per le cessioni di prodotti agricoli effettuate ai sensi degli articoli 8, comma 1, 38-*quater* e 72

Nel rigo VF53 deve essere indicato l'importo detraibile (c.d. Iva teorica) a norma dell'articolo 34, comma 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'articolo

8, primo comma, dell'articolo 38-*quater* e dell'articolo 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 VF55 – Totale Iva ammessa in detrazione

L'importo corrisponde alla seguente somma:

$$VF52 + VF53 + VF54$$

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

Produttore Agricolo Vol. Aff. ≤ 7.000 euro cessioni agricole ≥ 2/3 Vol. Aff.	ESONERATO DALLA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE				
Produttore Agricolo esonerato che ha superato il limite di 1/3 per le operazioni diverse da quelle agricole	VE Sez. 1 Operazioni agricole con percentuali di compensazione	VE Sez. 2 Operazioni diverse con aliquote proprie	VF Acquisti registrati	VH NO	VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse; VF53 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; da VF39 a VF50 (da VE sez. 1) VF54 detrazione IVA teorica
Produttore Agricolo Vol. Aff. > 7.000 euro (regime speciale ordinario)	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 registra- ti	VH SI	VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse; VF53 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; VF39 a VF50 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF54 detrazione IVA teorica
Cooperative e altri soggetti di cui alle lett. b) e c) art. 34	VE Sez. 1 Conferimenti a consorzi con percentuali di compensazione	VE Sez. 2 Cessioni di prodotti agricoli ad aliquota pro- pria. Operazioni diver- se ad aliquote proprie	VF Acquisti registrati	VH SI	VF Sez. 3-B VF38 (da VE sez. 2) per operazioni diverse; VF53 detrazione spettante per operazioni indicate al VF38; VF39 a VF50 da VE sez. 1 e sez. 2 (per percentuali di compensazione corrispondenti) VF54 detrazione IVA teorica

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	☐ 1	☐ 2	
	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		
	Riservato alle imprese agricole Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse			
VF62		Imponibile 1 ,00	Imposta 2 ,00	

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 ARTICOLO 10 NON RIENTRANTI ATTIVITÀ PROPRIA O ACCESSORIE A OP. IMPONIBILI
	CESSIONI OCCASIONALI DI BENI USATI
	OPERAZIONI OCCASIONALI RIENTRANTI NEL REGIME DI CUI Articolo 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.

La compilazione dei righi da VF60 a VF62 è alternativa alla compilazione delle caselle 2, 3 e 7 del rigo VF30.

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 articolo 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.

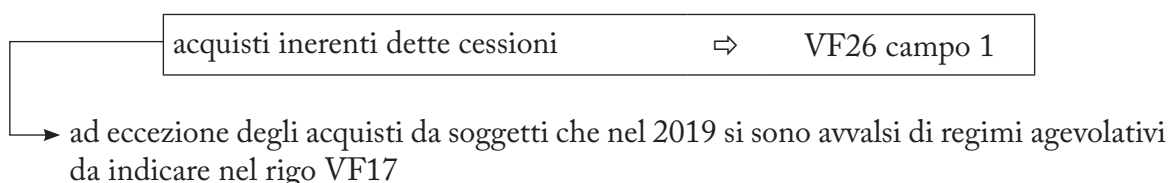


La casella è riservata ai contribuenti che non hanno effettuato acquisti inerenti tali operazioni. Infatti, in presenza di acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali e ai fini della relativa detrazione deve essere compilato il rigo VF31.

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).



Rigo VF62

Nel rigo VF62 vanno indicati imponibile ed imposta relativi alle operazioni occasionali di cui al regime dell'articolo 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 VF16 campo 1.

Attività agricola in regime articolo 34 e attività agricola connessa in regime articolo 34- <i>bis</i>	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 articolo 34- <i>bis</i>	Obbligo di adozione di contabilità separate: - 1 modulo attività agricola; - 1 modulo attività agricola connessa e compilazione rigo VF30 casella 7.
Attività agricola in regime articolo 34 e operazioni occasionali in regime articolo 34- <i>bis</i>	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34- <i>bis</i> con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'articolo 34- <i>bis</i> : - attività agricola compilazione sezione 3-B quadro VF; - operazioni occasionali 34- <i>bis</i> compilazione rigo VF62.
Attività agricola in regime ordinario su opzione e operazioni occasionali in regime articolo 34- <i>bis</i>	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34- <i>bis</i> con compilazione di 1 solo modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'articolo 34- <i>bis</i> . Per operazioni occasionali 34- <i>bis</i> 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'articolo 19-*bis*2 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'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014

I soggetti che dal 2020 intendono avvalersi del regime forfetario di cui all'articolo 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'articolo 1, comma 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'articolo 1, comma 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'articolo 19-*bis*2, e un rigo per la correzione della detrazione spettante in relazione ad acquisti effettuati in anni precedenti ai sensi dell'articolo 19, comma 1.

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)	
TOTALE	5	Somma algebrica dei righi da 1 a 4 (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* articolo 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'articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011, al regime ordinario;
- passaggio dal regime ordinario Iva al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (si veda commento rigo VA14).
- passaggio dal regime forfetario di cui all'articolo 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 ope-

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 4 - Iva ammessa in detrazione

rata 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 AMMORTIZZABILIOpzione

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 – Somma**

La somma dei righi da 1 a 4 va riportata a rigo 5 e l'importo così determinato va riportato a rigo VF70.

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		• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	
• beni usati	2		• attività agricole connesse	7	
• operazioni esenti	3		• imprese agricole	8	
• agriturismo	4		• enoturismo	9	
• associazioni operanti in agricoltura	5				

- barrata casella 1 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

• agenzie di viaggio	1	☒	• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	
• beni usati	2		• attività agricole connesse	7	
• operazioni esenti	3		• imprese agricole	8	
• agriturismo	4		• enoturismo	9	
• associazioni operanti in agricoltura	5				

- barrata casella 2 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

• agenzie di viaggio	1		• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	
• beni usati	2	☒	• attività agricole connesse	7	
• operazioni esenti	3		• imprese agricole	8	
• agriturismo	4		• enoturismo	9	
• associazioni operanti in agricoltura	5				

- 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		• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6	
• beni usati	2		• attività agricole connesse	7	
• operazioni esenti	3	☒	• imprese agricole	8	
• agriturismo	4		• enoturismo	9	
• associazioni operanti in agricoltura	5				

- **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	☐	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	☐
• beni usati	2	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• operazioni esenti	3	☐	• imprese agricole	8	☐
• agriturismo	4	☒	• enoturismo	9	☐
• associazioni operanti in agricoltura	5	☐			

- **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	☐	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	☐
• beni usati	2	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• operazioni esenti	3	☐	• imprese agricole	8	☐
• agriturismo	4	☐	• enoturismo	9	☐
• associazioni operanti in agricoltura	5	☒			

- **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	☐	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	☒
• beni usati	2	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• operazioni esenti	3	☐	• imprese agricole	8	☐
• agriturismo	4	☐	• enoturismo	9	☐
• associazioni operanti in agricoltura	5	☐			

- **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	☐	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	☐
• beni usati	2	☐	• attività agricole connesse	7	☒
• operazioni esenti	3	☐	• imprese agricole	8	☐
• agriturismo	4	☐	• enoturismo	9	☐
• associazioni operanti in agricoltura	5	☐			

- **l'importo di rigo VF55 se:**
 - barrata casella 8 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1	☐	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	☐
• beni usati	2	☐	• attività agricole connesse	7	☐
• operazioni esenti	3	☐	• imprese agricole	8	☒
• agriturismo	4	☐	• enoturismo	9	☐
• associazioni operanti in agricoltura	5	☐			

QUADRO VF – OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

Sezione 4 - Iva ammessa in detrazione

- **50% dell'importo di rigo VE26 se:**
 - barrata casella 9 di VF30

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
• agenzie di viaggio	1		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	
• beni usati	2		• attività agricole connesse	7	
• operazioni esenti	3		• imprese agricole	8	
• agriturismo	4		• enoturismo	9	X
• associazioni operanti in agricoltura	5				

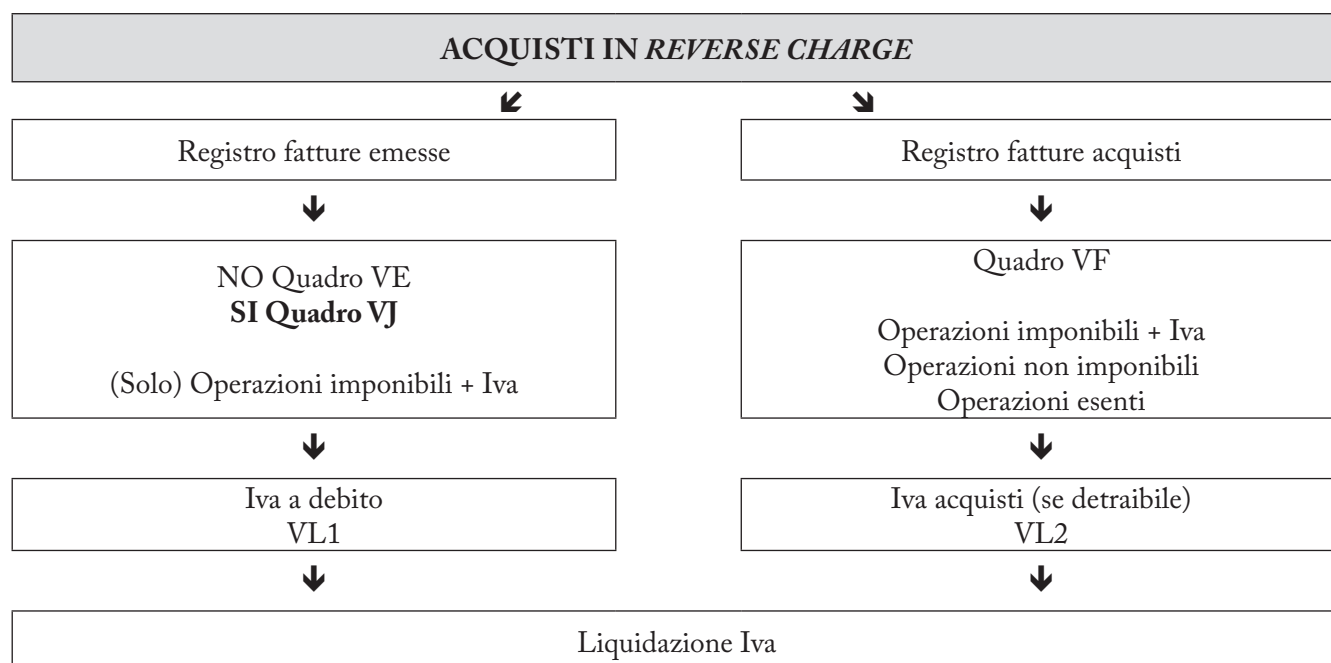
In caso di compilazione del rigo VF62 è necessario tener conto del 50% del relativo importo nel determinare l'imposta di cui al rigo VF71.

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**.



Proroga casistiche *reverse charge* in scadenza

In sede di conversione del D.L. 119/2018 (collegato fiscale alla manovra 2019) è stato recepito il differimento al 30/6/2022, contenuto nella Direttiva 6/11/2018, n. 2018/1695/CE, dell'applicazione del *reverse charge* per le operazioni previste dalle lettere b), c), d-*bis*), d-*ter*) e d-*quater*) del comma 6 dell'articolo 17, D.P.R. 633/1972. Trattasi delle casistiche del settore telefonia ed elettronica (VJ14 VJ15) nonché energetico (VJ17), la cui applicazione era in scadenza il 31/12/2018 ai sensi dell'articolo 17 comma 8.

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

L'ammontare dell'imposta e dell'imponibile da indicare nel quadro VJ devono **tener conto delle eventuali variazioni** di cui all'articolo 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)				
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)				
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)				
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)				
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)				
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)				
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)				
VJ12	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)				
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)				
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)				
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)				
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)				
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)				
VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter				
VJ19	TOTALE IMPOSTA (somma dei righe da VJ1 a VJ18)				

VJ2
 Esclusi casi di estrazione con pagamento con F24 Elide dal 1/4/2017

VJ6
 Compresa (dal 2015) nuova casistica pallet recuperati

VJ15
 Microprocessori nonché, dal 2/5/2016, console, tablet e laptop

VJ16
 Nuove casistiche (dal 2015) reverse pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento edifici

VJ17
 Nuove casistiche (dal 2015) reverse settore energetico

VJ18
 Acquisti (dal 2015) con *split payment* (per dichiarazione enti con partita Iva)

 Comprese ipotesi *split payment* esteso dal 1/7/2017

VJ1 – ACQUISTI DI BENI DALLLO STATO CITTÀ DI VATICANO E DALLA REPUBBLICA DI SAN MARINO

	1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)			

Nel **rigo VJ1** vanno indicati **imponibile ed imposta relativi agli acquisti di beni**, inclusi quelli di oro industriale, argento puro, rottami e altri materiali di recupero, provenienti dalla **Città di Vaticano** e dalla **Repubblica di San Marino**; si tratta di acquisti per i quali il cessionario, generalmente, ha provveduto all'assolvimento degli obblighi impositivi con **emissione di autofattura sulla base di quanto previsto dall'articolo 17**.



ACQUISTI DA SAN MARINO E CITTÀ DEL VATICANO

Mentre gli acquisti di beni provenienti dalla Città del Vaticano vanno sempre auto-fatturati ai sensi dell'articolo 17, comma 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* articoli 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 sanmarinese all'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino (che la riverserà all'Ufficio Iva di Pesaro), mentre il cessionario italiano registrerà le fatture originali a norma dell'articolo 25 e detrarrà l'imposta, nei limiti oggettivi e soggettivi definiti dall'articolo 19.

2. procedura senza addebito di Iva *ex* articoli 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'articolo 17, comma 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.

In passato doveva 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; per le registrazioni effettuate dal 2017 l'adempimento è stato soppresso dall'articolo 7-*quater* n. 21 e 22 del 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

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

	1	Imponibile	2	Imposta
Acquisti intracomunitari		,00		,00
VF26				
Importazioni	3	Imponibile solo imponibile	4	Imposta solo imponibile
		,00		,00
Acquisti da San Marino	5	con pagamento IVA ↓	6	senza pagamento IVA ↓
		,00		,00

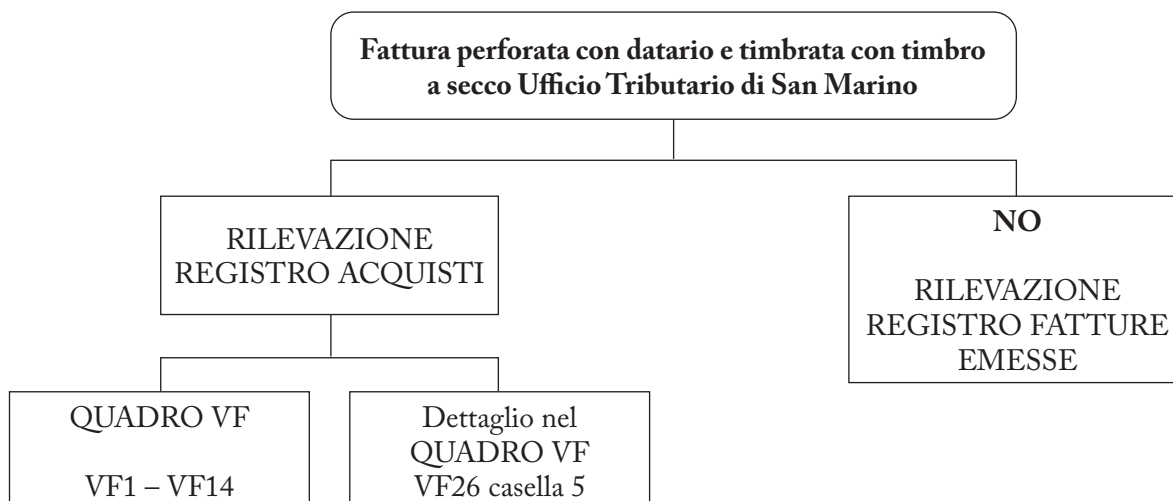


Si evidenzia che gli acquisti di servizi resi da operatori sammarinesi non vanno indicati né nel rigo VF26 né nel rigo VJ1, bensì, laddove territoriali in Italia, nel rigo VJ3 unitamente agli altri acquisti territoriali da non residenti.

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** (articolo 50-*bis* D.L. 331/1993) per i casi di applicazione dell'imposta in *reverse charge* (autofattura o integrazione a seconda dei casi), per l'ipotesi di utilizzo o commercializzazione nel territorio dello Stato (articolo 50-*bis*, comma 6). Sono **esclusi** i casi di estrazione con assolvimento attraverso F24 Elide per il versamento dell'Iva in nome e per conto del contribuente da parte del gestore del deposito utilizzando i codici tributo istituiti con risoluzione n. 45/E/2017.



I **depositi fiscali Iva**, istituiti con L. 28/1997 e regolamento n. 419 del 18/12/1998, sono regolati dall'**articolo 50-*bis* del D.L. 331/1993**: sono speciali depositi fiscali istituiti per la **custodia** di beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi stessi e non soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

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 (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera b) oppure la cessione di beni che rimangono all'interno dei depositi stessi senza assoggettare i singoli passaggi ad Iva (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera e). L'imposta dovuta sui beni immessi nel deposito Iva sarà assolta dall'operatore economico acquirente finale solamente al momento dell'eventuale estrazione per utilizzo o commercializzazione nel **territorio nazionale**. Nel caso in cui i beni vengano, invece, estratti per formare oggetto di cessione intracomunitaria (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera f) oppure di esportazione (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera g) l'operazione non comporterà l'assolvimento dell'imposta.

Novità per l'estrazione dal 01/04/2017

La disciplina dell'assolvimento dell'Iva all'estrazione **per l'utilizzo o la commercializzazione in Italia** è stato oggetto di modifiche per l'effetto delle novità introdotte nell'articolo 50-*bis* comma 6 del D.L. 331/1992 dall'articolo 4 comma 7 del D.L. 193/2016.

La situazione aggiornata può essere così sintetizzata:

- a) rimane confermato l'assolvimento con applicazione del *reverse charge*, tramite integrazione della relativa fattura, per l'estrazione di **beni introdotti "in forza di un acquisto intracomunitario"** (ancorché da parte di un cessionario successivo poiché, come precisato nella risoluzione n. 55/E/2018, l'individuazione della corretta modalità di estrazione è collegata all'origine del bene ossia all'operazione con la quale il bene è stato introdotto nel deposito); in tal caso la fattura va integrata con l'Iva e la variazione va registrata nel registro vendite entro 15 gg dall'estrazione (ma con imputazione alla data di estrazione) e in quello acquisto entro il mese successivo (rimane ferma l'originaria registrazione non soggetta e la relativa presentazione dell'Intra acquisti);
- b1) rimane confermato l'assolvimento con applicazione del *reverse charge*, tramite autofattura articolo 17 comma 2, nel caso di **estrazione effettuata dal medesimo soggetto che aveva effettuato l'immissione in libera pratica (importazione in regime 4500)** presentando le garanzie richieste dal comma 4/b oppure aveva goduto

dell'esonero dalle stesse perché certificato AEO o considerato solvibile *ex* articolo 90 TULD (vedi articolo 4 D.M. 23/2/2017 e Nota AD 38945/RU del 30/3/2017); rimangono ferme le modalità già precisate nel 2011 (ricordate anche nella risoluzione n. 35/E/2017) per ottenere lo svicolo della garanzia;

b2) nel caso di **estrazione da parte di soggetto diverso** da colui che ha effettuato l'immissione di cui sopra rimane pure confermato l'assolvimento con autofattura ma esclusivamente in tali ipotesi:

(i) nel rispetto delle **condizioni di virtuosità** delineate dall'articolo 3 del D.M. 23/2/2017 da certificare attraverso dichiarazione sostitutiva di atto notorio (su modello approvato con Prov. AdE del 24/3/2017), valida per l'intero anno solare, da consegnare al gestore del deposito per l'inoltro (da parte di quest'ultimo) entro 30 giorni alla Direzione regionale Ae (o Province autonome) competente tramite PEC oppure, in mancanza delle condizioni di virtuosità,

(ii) previa prestazione di una **garanzia** (in titoli di Stato, polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) della durata di 6 mesi dalla data di estrazione a favore del competente ufficio dell'AdE (articolo 2 comma 4 D.M. 23/2/2017; Prov. AdE 28/3/2017); la polizza va consegnata alla Direzione provinciale dell'Ae competente in base al domicilio del soggetto che intende estrarre e in copia va consegnata anche al Gestore del deposito (Nota AD n. 28945/RU del 30/3/2017).

c) nei **casi diversi da quelli retro elencati** l'Iva all'estrazione va assolta, non più tramite il *reverse charge* "puro", bensì tramite versamento eseguito dal Gestore del deposito (solidalmente responsabile) in nome e per conto del soggetto passivo che estrae; a tal riguardo è previsto il **versamento tramite F24 Elide** (codici tributo dal 6301 a 6312) **entro il 16 del mese successivo** a quello di estrazione (senza possibilità di effettuare compensazioni con crediti) secondo le modalità fissate con la citata risoluzione n. 45/E; in tal caso va comunque emessa (auto) fattura ai sensi dell'articolo 17 comma 2 da annotare, però, non più nel registro vendite ma esclusivamente in quello acquisti ai fini della detrazione.

Infine, sempre dal 1° aprile, in alternativa al versamento di cui al punto c) è concessa la **possibilità**, ma solo per l'esportatore abituale, di utilizzare il plafond emettendo **dichiarazione d'intento** sul Gestore del deposito (ferma restando la preventiva trasmissione all'Agenzia delle entrate) secondo le modalità illustrate nella risoluzione n. 35/E/2017 e cioè emettendo dichiarazione per ogni singola estrazione indicando come "destinatario" il codice fiscale, la partita Iva e denominazione del suddetto Gestore e utilizzando esclusivamente il campo 1 ("una sola operazione per importo fino ad euro").

Novità dal 01/04/2017 per le cessioni interne con introduzione nei depositi

Altra novità in vigore dal 01/04/2017 riguarda l'estensione della possibilità di detassare tutte le cessioni interne con introduzione nel deposito per qualsiasi bene (e non più solo quelli a quelli elencati nella tabella A-*bis*) sia verso operatori nazionali che esteri (vedi soppressione lettera d) e riformulazione lettera c); conferma in tal senso nella risoluzione n. 4/E/2017).

Novità introdotte nel 2011

L'articolo 7 comma 2 lettera *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. 86094/2011, n. 84920/2011, n. 113881/2011; n. 127293/2011 e n. 148047/2012).

**Depositi Iva e circolare n. 12/E/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'articolo 16, comma 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'articolo 16, comma 5-*bis*, del D.L. 185/2008 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'articolo 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 articolo 16 non si estende alle altre operazioni previste dall'articolo 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'articolo 50- <i>bis</i> , comma 4	Tipo di operazione	Quadro VF	Quadro VE	Dettaglio statistico	Formazione del plafond per gli esportatori abituali
a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito Iva	Acquisto intra con introduzione	VF16 (*)	/	VF26 ca.1	/

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

Operazioni agevolate ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4	Tipo di operazione	Quadro VF	Quadro VE	Dettaglio statistico	Formazione del plafond per gli esportatori abituali
b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito Iva	Importazione con introduzione	VF16 (*)	/	VF26 ca.3	/
c) le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito Iva: (i) nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea fino al 31/3/2017; (ii) anche nei confronti di altri operatori dal 1/4/2017	Cessione con introduzione (**)	VF16 (*)	VE32	/	No
d) <i>lettera abrogata dal 1/4/2017</i> (**)	/	/	/	/	/
e) le cessioni di beni custoditi in un deposito Iva	Cessione di beni già introdotti	VF16 (*)	VE32	/	No
f) le 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
g) le 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
h) le 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	VF16 (*)	VE32	/	No
i) il 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 (articolo 50-bis, comma 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 VF14.

(**) Dal 01/04/2017 (novità introdotte dall'articolo 4 commi 7-8 D.L. 193/2016) è abrogata la lettera d) con attrazione della casistica nella riformulata lettera c) che non prevede più distinzioni sul tipo di beni e sul soggetto cessionario (residente o non) per conto del quale viene effettuata l'introduzione.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

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

La ditta Beta, a gennaio 2019, ha effettuato l'estrazione dal deposito Iva (articolo 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'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera b). Le operazioni connesse alla citata operazione sono state le seguenti.

Dicembre 2018	- 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 2019	- fattura relativa al compenso pagato al gestore del deposito = 1.000 euro (addebitato senza Iva ai sensi dell'articolo 50-<i>bis</i>, comma 4, lettera h) del D.L. 331/1993) - autofattura emessa per l'estrazione ai sensi dell'articolo 50-<i>bis</i>, comma 6, del D.L. 331/1993 e dell'articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 → base imponibile = 103.000 euro + Iva 22%

Per il **2018** (modello Iva 2019) il **quadro VF** della dichiarazione doveva essere compilato come segue.

QUADRO VF

**OPERAZIONI PASSIVE
E IVA AMMESSA**

	1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1					
VF2					

omissis

VF13																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													

Valore importazione risultante dalla bolletta

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

Per il **2019** (modello Iva 2020) 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 DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI		1		2	
		IMPONIBILE		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	,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)		,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 servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00		,00
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00		,00
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)		,00		,00
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00		,00
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		,00		,00
VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter		,00		,00
VJ19	TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ18)			22.660	,00

- quadro **VF** per le seguenti annotazioni che risultano dal registro acquisti 2019
 - a) fattura gestore deposito

Imponibile	Aliquota	Iva	Trattamento/norma	Progr. Iva
+ 1.000	/	/	Servizi non soggetti Iva <i>ex</i> articolo 50-bis, comma 4 lettera h)	VF16 colonna 1

- b) autofattura per estrazione (posta a credito)

Imponibile	Aliquota	Iva	Trattamento/norma	Progr. Iva
+ 103.000	22%	22.660	Estrazione – imp. <i>ex</i> articolo 50-bis, comma 6	VF14
- 102.000	/	/	Estrazione – importo es. precedenti	VF22
- 1.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF16 colonna 1

QUADRO VF OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE		1		2	
		IMPONIBILE		IMPOSTA	
VF1			,00	2	,00
VF2			,00	4	,00
VF3			,00	5	,00
omissis					
VF11			,00	8,8	,00
VF12			,00	10	,00
VF13			,00	12,3	,00
VF14		103.000	,00	22	22.660,00
VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00		
VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	0,00		
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	,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		

VF16, col. 1 =
1000 – 1000 = 0

SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	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 2019		102.000	,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
		Acquisti intracomunitari	1	Imponibile	2	Imposta
				,00		,00
	VF26	Importazioni	3	Imponibile	4	Imposta
				,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		



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 2019.

Gennaio 2019	- 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'articolo 50-bis, comma 4, lettera h) del D.L. 331/1993) - autofattura emessa per l'estrazione ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 6, del D.L. 331/1993 e dell'articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 → base imponibile = 103.000 euro + Iva 22%

Per il **2019** (modello Iva 2020) 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	22.660,00
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)		,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 servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00		,00
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00		,00
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)		,00		,00
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00		,00
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		,00		,00
VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter		,00		,00
VJ19	TOTALE IMPOSTA (somma dei rigi da VJ1 a VJ18)				22.660,00

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

- quadro **VF** per le seguenti annotazioni che risultano dal registro acquisti 2019

a) bolletta d'importazione con introduzione nel deposito Iva

Imponibile	Aliquota	Iva	Trattamento/norma	Progr. Iva
+ 102.000	/	/	Importazione non soggetta Iva <i>ex</i> articolo 50- <i>bis</i> , comma 4 lettera b)	VF16 colonna 1

b) fattura gestore deposito

Imponibile	Aliquota	Iva	Trattamento/norma	Progr. Iva
+ 1.000	/	/	Servizi non soggetti Iva <i>ex</i> articolo 50- <i>bis</i> , comma 4 lettera h)	VF16 colonna 1

c) autofattura per estrazione da deposito (posta a credito)

Imponibile	Aliquota	Iva	Trattamento/norma	Progr. Iva
+ 103.000	22%	22.660	Estrazione – imponibile <i>ex</i> articolo 50- <i>bis</i> , comma 6	VF14
- 102.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF16 colonna 1
- 1.000	/	/	Estrazione – importo stesso esercizio	VF16 colonna 1

QUADRO VF

 OPERAZIONI PASSIVE
E IVA AMMESSA
IN DETRAZIONE

	1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1					
VF2					
VF3					

omissis

VF11					
VF12					
VF13					
VF14		103.000	22		22.660
VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	0			
VF17	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				
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				
VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019				

 Sez. 2 - Totale acquisti
e importazioni, totale
imposta, acquisti
intracomunitari,
importazioni e acquisti
da San Marino

VF23 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI				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	
Acquisti intracomunitari		1	Imponibile	2	Imposta
			,00		,00
VF26 Importazioni		3	Imponibile	4	Imposta
			102.000,00		,00
		con pagamento IVA		senza pagamento IVA	
Acquisti da San Marino		5	,00	6	,00
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
	00		00	102 000 00	1 000 00

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

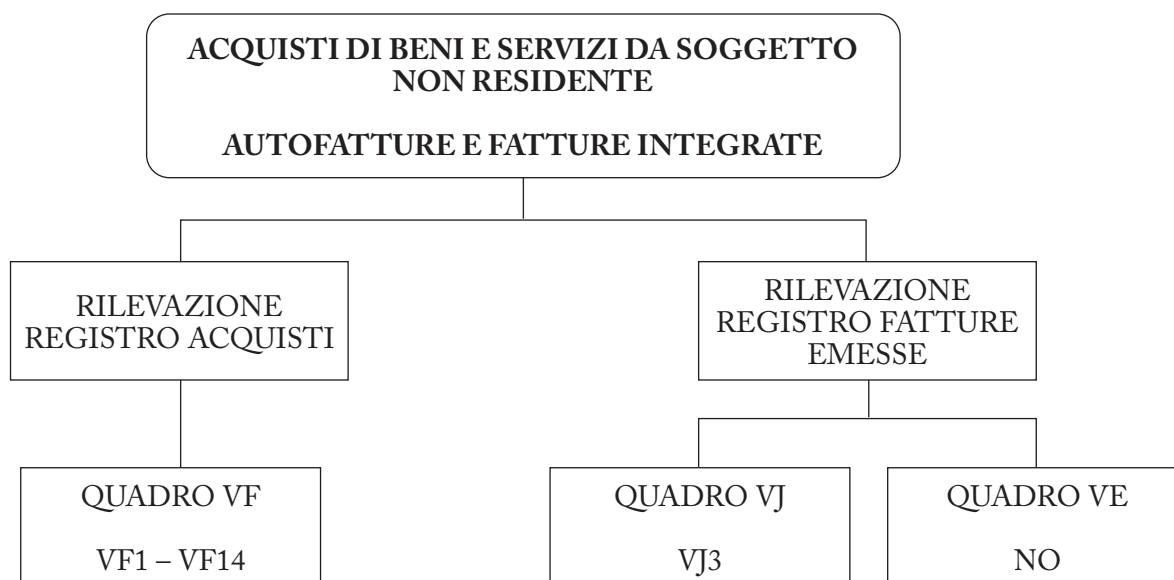
,00

,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), diversi dalle importazioni, 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



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'articolo 17, comma 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'articolo 7-ter, comma 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 D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993*”.

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 articolo 17, comma 2	Autofattura articolo 17, comma 2
Acquisti di servizi generali da fornitore UE	Integrazione della fattura (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 632/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993) (*)	Integrazione fattura fornitore UE (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 632/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993)
Altri acquisti territoriali da non residenti (servizi speciali o beni)	Autofattura articolo 17, comma 2	Autofattura articolo 17, comma 2 quando il fornitore è extra UE Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 632/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993)
Acquisti intracomunitari di beni	Integrazione fattura fornitore UE (articolo 46 D.L. 331/1993)	Integrazione fattura fornitore UE (articolo 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 (circolare n. 12/E/2010 e circolare n. 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'articolo 21, comma 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'articolo 46, comma 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 VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1					
	VF2		,00	2		,00
	VF3		,00	4		,00
			,00	5		,00
----- omissis -----						
	VF11			,00	8,8	,00
	VF12			,00	10	,00
	VF13			,00	12,3	,00
	VF14		54.000	,00	22	11.880,00
	VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
			,00			
	VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali				
		1	,00			
		Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta				
		2	,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 2019				
			,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
		1	Imponibile		2	Imposta
	Acquisti intracomunitari		,00			,00
			Imponibile			Imposta
	VF26	3	,00		4	,00
	Importazioni		,00			,00
			con pagamento IVA			senza pagamento IVA
	Acquisti da San Marino	5	,00		6	,00
			,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		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)			
	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)			
	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)			

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

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 servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	,00	,00
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	,00	,00
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00	,00
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,00	,00
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00	,00
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00	,00
VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter	,00	,00
VJ19	TOTALE IMPOSTA (somma dei righe da VJ1 a VJ18)		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'articolo 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'articolo 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'articolo 9 n. 7);
- integrazione e doppia registrazione (acquisti/vendite) fattura per interessi di finanziamento pagati a fornitore UE 1.000 euro (operazione esente articolo 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		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	5		,00
----- omissis -----						
	VF11		,00	8,8		,00
	VF12		,00	10		,00
	VF13		,00	12,3		,00
	VF14		,00	22		,00
	VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00			
	VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	17.000	,00	
		Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	2	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 2019			,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		,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	
			1	Imponibile	2	Imposta		
	Acquisti intracomunitari			,00		,00		
				Imponibile		Imposta		
	VF26 Importazioni		3	,00	4	,00		
			con pagamento IVA		senza pagamento IVA			
	Acquisti da San Marino		5	,00	6	,00		
	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
								18.000,00

Come precisato nella circolare n. 12/E/2010 nel **quadro VJ non vanno** indicate le operazioni **non imponibili o esenti**.

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
omissis					
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2	/	,00	/	,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 febbraio, 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'articolo 17, comma 2 (500 + Iva 110);
- 30 aprile, fattura di 1.000 euro + Iva 220 per servizi generali (esempio: trasporto nazionale o intracomunitario di beni);
- 15 maggio, nota di accredito per l'Iva sulla fattura del 30 aprile in conseguenza della quale il committente nazionale ha applicato il *reverse charge* ai sensi dell'articolo 17, comma 2 (1.000 euro + Iva 220);
- 31 agosto, 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'articolo 17, comma 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 OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1			,00	2		,00
VF2			,00	4		,00
VF3			,00	5		,00
omissis						

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

VF11		,00	8,8	,00
VF12		,00	10	,00
VF13		,00	12,3	,00
VF14		2.500	22	550
VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00		
VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali ¹	,00		
	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta ²	,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 2019	,00		
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
	Imponibile			Imposta
	Acquisti intracomunitari ¹	,00		,00
	²			
VF26	Importazioni ³	,00		,00
	⁴			
	Acquisti da San Marino ⁵	,00		,00
	⁶			
	Ripartizione totale acquisti e importazioni (rigo VF23):			
VF27	¹ Beni ammortizzabili	500	,00	
	² Beni strumentali non ammortizzabili	,00		
	³ Beni destinati alla rivendita ovvero alla produzione di beni e servizi	,00		
	⁴ Altri acquisti e importazioni			2.000

L'annotazione effettuata nel registro vendite va indicata nel **quadro VJ** 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
omissis					
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'ARTICOLO 74, COMMA 1, LETTERA 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'**articolo 74, comma 1, lettera 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 "monofasico".

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'articolo 74-ter, comma 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'ARTICOLO 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'**articolo 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 VE23.

Rottami e materiali di recupero





Estensione reverse pallet “recuperati” (novità 2015)

Dal 01/01/2015 (legge di Stabilità 2015) è stato integrato l'articolo 74 comma 7 estendendo 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'articolo 74, comma 7 del D.P.R. 633/1972.

Nella circolare n. 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* articolo 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'**articolo 17, comma 5 (vedi VJ7)**;
- da quelli dell'**oro da investimento**, per i quali il regime naturale è, invece, quello dell'**esenzione** ai sensi dell'articolo 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 articolo 17, comma 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 **risoluzione n. 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'articolo 17, comma 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'articolo 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 risoluzione n. 375/E/2002, con la nuova risoluzione 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 dipende 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 n. 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 dell'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'articolo 17, comma 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'**articolo 10, comma 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'**articolo 17, comma 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 articolo 17, comma 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'articolo 46, comma 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:

- acquisto di oro da investimento per 50.000 euro (esente ai sensi dell'articolo 10 n. 11)
- acquisto di oro industriale per 100.000 euro (imponibile ad Iva 22%);
- 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		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	5		,00
----- omissis -----						
	VF11		,00	8,8		,00
	VF12		,00	10		,00
	VF13		,00	12,3		,00
	VF14		160.000	22		35.200,00
	VF15	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond				
	VF16	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 2019				
						,00

SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari, importazioni e acquisti da San Marino	VF23	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI				210.000	,00	35.200	,00			
	VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)								,00		
	VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)						35.200	,00			
	VF26	Acquisti intracomunitari	1	Imponibile		210.000	,00	2	Imposta		35.200	,00
		Importazioni		Imponibile					Imposta			
			3				,00	4				,00
				con pagamento IVA					senza 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

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	,00	35.200

Si evidenzia che, come precisato nella circolare n. 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'ARTICOLO 74, COMMA 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'**articolo 74 commi 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 (articolo 70, comma 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'**articolo 70, comma 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 SERVIZI RESI DA SUBAPPALTATORI NEL SETTORE EDILE

VJ12 Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)

,00

,00

Nel **rigo VJ12** vanno indicati gli **acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile**, soggetti al regime **dell'inversione contabile** ai sensi dell'**articolo 17, comma 6, lettera 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'articolo 17, comma 6 lettera 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 VJ16), 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'articolo 17, comma 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

- Circolare n. 28 del 04/08/2006 – disposizioni D.L. 223/2006;
- Circolare n. 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;
- Circolare n. 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;
- Circolare n. 19 del 04/04/2007 – parziale revisione posizione in materia di rapporti associativi (consorzi);
- Risoluzione n. 148 del 28/06/2007 – armature in acciaio, rilevanza del contratto a monte;
- Risoluzione n. 154 del 05/07/2007 – installazione e manutenzione impianto idraulico sanitario;
- Risoluzione n. 155 del 05/07/2007 – general contractor;
- Risoluzione n. 164 del 11/07/2007 – installazione e manutenzione impianti di allarme;
- Risoluzione n. 172 del 13/07/2007 – rilevanza non decisiva del nomen juris, associazione temporanea d'impresa;
- Risoluzione n. 187 del 26/07/2007 – noleggio di ponteggi con installazione;
- Risoluzione n. 205 del 03/08/2007 – noleggio di mezzi d'opera con operatore;
- Risoluzione n. 220 del 10/08/2007 – controsoffitti e pareti in cartongesso;
- Risoluzione n. 243 del 11/09/2007 – tinteggiatura e stuccatura - cooperative;
- Risoluzione n. 295 del 18/10/2007 – contratto di avvalimento;
- Risoluzione n. 303 del 25/10/2007 – “franchising servizi”;
- Risoluzione n. 347 del 28/11/2007 – fornitura di aereografi per impianti eolici;
- Circolare n. 12 del 19/02/2008 (§ 10.1 - 10.2 - 10.3) – nuovo sistema sanzionatorio;
- Risoluzione n. 76 del 04/03/2008 – prefabbricati in calcestruzzo;
- Risoluzione n. 97 del 14/03/2008 – vendita di “bene futuro”;
- Risoluzione n. 101 del 18/03/2008 – società di progetto;
- Risoluzione n. 111 del 28/03/2008 – rilevanza dell'operatività occasionale nell'edilizia, general contractor e nuovo sistema sanzionatorio;
- Risoluzione n. 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;
- Risoluzione n. 155 del 16/04/2008 – r.c. applicabile al modello “in house providing”;
- Risoluzione n. 173 del 24/04/2008 – variazione/aggiunta di codice attivi in corso di esecuzione del contratto;
- Risoluzione n. 174 del 24/04/2008 – costruzione di centrale elettrica a turbogas con subappalto realizzazione opere civili;
- Risoluzione n. 245 del 16/06/2008 – impianti di antincendio su immobili, piattaforme e navi;

- Risoluzione n. 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;
- Risoluzione n. 255 del 20/06/2008 – pannelli in acciaio porcellanato per rivestimenti di opere edili, ATI trasparente;
- Risoluzione n. 380 del 10/10/2008 – lavori appaltati ad ATI;
- Risoluzione n. 432 del 12/11/2008 – global service immobiliare;
- Risoluzione n. 474 del 05/12/2008 – impianti fotovoltaici;
- Interpello 954-56676/2009 del 09/04/2009 – reverse anche per impresa manifatturiera legno se l'opera realizzata e installata in cantiere si configura come nuova e differente rispetto al complesso dei beni prodotti.



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'articolo 46-ter, comma 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 (articoli da 90 a 96), del D.Lgs. 163/2006 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture).

Le istruzioni della 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* articolo 17, comma 6 lettera 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		
,00	,00		
VE35			
Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati		
4	5		
12.000,00	,00		
Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di prodotti elettronici		
6	7		
,00	,00		
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico		
8	9		
,00	,00		

Dichiarazione Iva del committente Alfa Srl

Quadro VJ (assolvimento d'imposta)	VJ12 Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	12.000,00	1.200,00
Quadro VF (detrazione)	VF12	12.000,00	1.200,00

VJ13 – ACQUISTI DI FABBRICATI

VJ13 Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis) ,00 ,00

Nel **rigo VJ13** 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'**articolo 17, comma 6 lettera 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’articolo 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'articolo 17, comma 1, lettera 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* articolo 17, comma 6 lettera 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	
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	
Prestazioni comparto edile e settori connessi	8	,00	
Operazioni settore energetico	9	,00	

Dichiarazione Iva cessionario Beta Srl

Quadro VJ (assolvimento d'imposta)	VJ13 Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	250.000,00	55.000,00
Quadro VF (detrazione)	VF14	250.000,00	55.000,00

VJ14 – ACQUISTI DI TELEFONI CELLULARI

VJ15 – ACQUISTI DI PRODOTTI ELETTRONICI

VJ14 Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00	,00
VJ15 Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,00	,00

Nel **rigo VJ14** vanno indicati **imponibile ed imposta relativi agli acquisti di telefoni cellulari per i quali si applica il meccanismo del *reverse charge***, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera b, a decorrere dal **1/4/2011**.

Nel **rigo VJ15** 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'articolo 17, comma 6, lettera 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'articolo 17, comma 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 circolare n. 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'articolo 199-*bis* nella Dir. n. 2006/112/CE, queste misure devono intendersi **prorogate** dapprima fino al 31 dicembre 2018 e, per l'effetto della proroga introdotta dalla Dir. n.2018/1695/UE, ulteriormente **fino al 30/6/2022** (in tal senso l'articolo 17, comma 8 del D.P.R. 633/1972 da ultimo modificato dall'articolo 2, comma 2-*bis*, del D.L. 119/2018). Va evidenziato che l'autorizzazione (poi assorbita dall'articolo 199-*bis* della direttiva) 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.

Testo della norma nazionale (articolo 17, comma 6, lettere b) e c) del D.P.R. 633/1972)	Testo articolo 199- <i>bis</i> 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 D.P.R. 641/1972, 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. 24/2016 c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori; ... TESTO LETTERA C POST D.LGS. 24/2016 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; ...	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> 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 circolare n. 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 **risoluzione n. 36/E/2011** è stato precisato che:

- il riferimento al “commercio al dettaglio” è da intendersi anche alle attività assimilate dell'articolo 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* articolo 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 **risoluzione n. 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 **circolare n. 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’articolo 17, comma 6 lettera 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	/

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Quadro VJ

Cedente	Cessionario	Obblighi cedente	Obblighi Iva del cessionario
Produttore o grossista	Soggetto passivo d'imposta	Fattura senza addebito di Iva ai sensi dell'articolo 17, comma 6 lettera c) e d) (*)	Integra la fattura nel mese di ricevimento ed effettua la doppia registrazione (*)
	Privato o Ente non commerciale che svolge solo attività istituzionale oppure che effettua l'acquisto nella sfera istituzionale	Fattura con Iva esposta	/
Negoziante e assimilati	Soggetto passivo d'imposta	Fattura con Iva esposta	Registrazione fattura acquisto
	Privato o Ente non commerciale che svolge solo attività istituzionale oppure che effettua l'acquisto nella sfera istituzionale	Come sopra	/
	Grossista	Fattura senza addebito di Iva ai sensi dell'articolo 17, comma 6 lettera c) e d) (*)	Integra la fattura nel mese di ricevimento ed effettua la doppia registrazione (*)
(*) A meno che non si tratti di utilizzatore finale			

VJ16 – ACQUISTI DI SERVIZI DEL COMPARTO EDILE E SETTORI CONNESSI

VJ16 Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00	,00

Nel **riga VJ16** 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 lettera 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 articolo 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'articolo 17 comma 6), le disposizioni della nuova lettera a-ter), trovano applicazione a prescindere dalla qualifica soggettiva dei soggetti prestatori/cessionari dei servizi, fermo restando che il reverse opera solo tra soggetti passivi d'imposta (B2B). Da ciò consegue che, con effetto dal 1 gennaio 2015, per le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, il *reverse charge* trova applicazione:

- non solo nel rapporto fra subappaltatore e appaltatore (**sub appalto o sub contratto d'opera**) ma anche nel rapporto fra quest'ultimo e il committente principale (**appalto**);
- a prescindere dall'appartenenza delle parti coinvolte al settore “costruzioni” (e quindi, ad esempio, anche quando il committente non opera nel settore edile).

Più precisamente, la norma parla in senso generale di “prestazioni di servizio”.

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 circolare n. 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 (circolare n. 14/E/2015 § 1.1).

I primi chiarimenti in materia sono stati forniti nella circolare n. 14/E/2015 e nella circolare n. 37/E/2015.

VJ17 – ACQUISTI DEL SETTORE ENERGETICO

VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00	,00

Nel **rigo VJ17** 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'articolo 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 **fino al 30/06/2022** (il previgente termine del 31/12/2018 è stato prorogato dall'articolo 2, comma 2-bis, del D.L. 119/2018).

I primi chiarimenti in materia sono stati forniti nella circolare n. 6/E/2015 e circolare n. 14/E/2015.

Con risposta all'interpello n. 59/2018 l'Agenzia ha precisato che i servizi di trasporto di energia resi dal grossista ai soggetti passivi riventitori costituiscono, ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. 633/1972, prestazione accessoria alla fornitura di gas e/o energia elettrica, con conseguente assoggettamento ad Iva con il medesimo meccanismo del *reverse charge* previsto per l'operazione principale dalla lettera d-*quarter* del comma 6 dell'articolo 17.

VJ18 – ACQUISTI DEI SOGGETTI DI CUI ALL'ARTICOLO 17-TER

VJ18 Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter

,00

,00

Nel **rigo VJ18** le pubbliche amministrazioni titolari di partita Iva e gli altri soggetti (società partecipate pubbliche e società quotate FTSE Mib) per i quali dal 1/7/2017 (articolo 1 D.L. 50/2017) è stato esteso il campo applicativo della scissione dei pagamenti, indicano l'imposta che hanno trattenuto ai propri fornitori per versarla direttamente all'erario ai sensi della disciplina dello *split payment* di cui all'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972.

Si precisa che il rigo va compilato **solo nel caso** in cui l'imposta sia stata versata dalla PA o Società **attraverso la liquidazione periodica dell'Iva** (comma 2 dell'articolo 2 del D.M. 23/01/2017 come modificato dal D.M. 27/6/2017) e non anche nel caso di versamento diretto.

Per maggiori dettagli sui soggetti coinvolti si rinvia a quanto riportato a commento del rigo VE38.



Gli adempimenti del cessionario/committente in split list

Gli aspetti che interessano i cessionari/committenti tenuti ad applicare lo *split payment*, come disciplinati dal D.M. del 23/1/2015 modificato dal D.M. 27/6/2017, possono essere così sintetizzati.

Innanzitutto va considerato che l'imposta che il cessionario/committente deve pagare all'Erario anziché al proprio fornitore *“diventa esigibile al momento del pagamento del corrispettivo”* con la possibilità, tanto per le PA quanto per le società che entrano nel nuovo perimetro allargato, di *“optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero (come precisato nella formulazione in vigore dal 1/7/2017) della registrazione della medesima”* (articolo 3 del D.M.).

Ciò premesso le modalità di gestione e versamento mutano, però, a seconda che il cessionario/committente operi l'acquisto in relazione al quale sia identificato o meno agli effetti Iva. Più precisamente si distingue fra: (i) società commerciale oppure PA che effettua l'acquisto nella sfera commerciale (articolo 5); (ii) PA che effettua l'acquisto nella sfera istituzionale (articolo 4 del D.M.); (iii) PA che effettua l'acquisto promiscuamente (articoli 4 e 5).

Acquisti commerciali	- Previsto (novità dal 1/7/2017) versamento con F24 o F24EP e apposito codice tributo individuato con RM 139/E/2017 (quindi separato rispetto a quello dell'ordinaria liquidazione) senza possibilità di compensazione, entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diventa esigibile (co. 01 dell'articolo 5). - In alternativa rimane la possibilità di annotare la fattura di acquisto (oltre che negli acquisti ai fini della detrazione) anche nel registro vendite per versare l'imposta attraverso la liquidazione Iva periodica mensile o trimestrale (co. 1 e 2 dell'articolo 5)
Acquisti sfera istituzionale (solo enti)	La disciplina è rimasta invariata e consiste nell'obbligo di versare l'imposta (senza possibilità di compensazioni) entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile effettuando alternativamente: (i) un unico versamento cumulativo per tutte le fatture; (ii) più versamenti distinti per ciascun giorno del mese; (iii) più versamenti distinti per fattura. I versamenti vanno eseguiti, a seconda del tipo di ente, con F24EP, F24 tradizionale o direttamente al capitolo 1023 del bilancio dello Stato (articolo 4 D.M).
Acquisti promiscui (solo enti)	L'Ente deve individuare preventivamente la parte relativa all'attività istituzionale e quella relativa all'attività commerciale ed eseguire separatamente gli adempimenti sopra descritti.

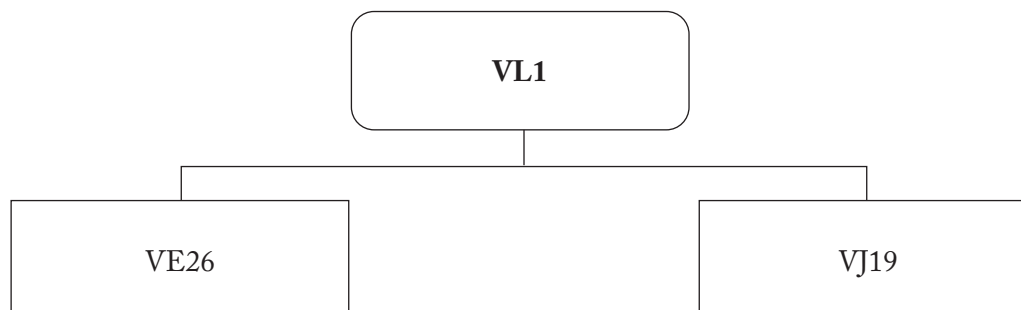
Per la disciplina transitoria legata alla prima fase applicativa dell'allargamento del perimetro applicativo dal 01/07/2017 vedi circolare n. 27/E/2017 e circolare n. 28/E/2017.

VJ19 – TOTALE IMPOSTA

VJ19 TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ18)

,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”, lad-dove territoriali, resi da prestatori UE o extra UE;	Fino al 31/12/2012 Autofattura articolo 17, comma 2 del D.P.R. 633/1972	/
Acquisto servizi “generalisti” resi da prestatori extra UE; Acquisti da non residenti territorialmente rilevanti in Italia (compreso San Marino (1) e Città del Vaticano), diversi da quelli di cui sotto	Dal 01/01/2013 Autofattura articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993)	Articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'articolo 1, comma 325, lettera b) L. 228/2012
Acquisti intracomunitari di servizi territorialmente rilevanti <i>ex</i> articolo 7-ter comma 1/a (servizi generali)	Fino al 16/3/2012 Autofattura articolo 17, comma 2 o Integrazione fattura acquisto servizi Intra	Circolare n. 12/E/10 § 3.2 Circolare n. 37/E/11 § 4.3
	Dal 17/3/2012 Integrazione fattura acquisto servizi Intra (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993)	Articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'articolo 8, comma 2, lettera g) della L. 217/2011
Acquisti intracomunitari di beni <i>ex</i> articolo 38 D.L. 331/1993	Integrazione <i>ex</i> articolo 46 del D.L. 331/1993	/
Estrazione beni da depositi Iva di cui all'articolo 50-bis del D.L. 331/1993	Autofattura articolo 17, comma 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> articolo 70, comma 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> articolo 70, comma 6, del D.P.R. 633/1972	Nel mese di accettazione della bolletta

Settore/operazioni	Modalità applicativa del <i>reverse</i>	Note
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> articolo 17, comma 2	Circolare n. 54/E/2004 Articolo7- <i>bis</i> , comma 3, D.P.R. 633/1972
	Dal 01/01/2013 Autofattura articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993)	Articolo17, comma 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'articolo 1, comma 325, lettera 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> articolo 17, comma 2 (già articolo 17, comma 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 articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993)	Articolo17, comma 2, D.P.R. 633/1972 come integrato dall'articolo 1, comma 325, lettera 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> articolo 17, comma 2	Il fornitore non residente non deve addebitare l'Iva italiana (circolare n. 14/E/2010 e risoluzione n. 89/E/2010) La fattura va emessa dalla sede estera (risoluzione n. 21/E/2015)
	Dal 01/01/2013 Autofattura articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 quando il fornitore è extra UE o Integrazione fattura quando il fornitore è UE (combinato disposto articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e articolo 46 D.L. 331/1993)	
(1) Nel caso in cui il fornitore sammarinese non addebiti l'Iva (italiana) secondo la particolare procedura disciplinata dagli articoli13-16 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'articolo 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	Articolo 74- <i>ter</i> , comma 8
Compensi corrisposti a rivenditori di documenti di viaggio	Emissione fattura da parte dell'esercente l'attività di trasporto pubblico urbano	Articolo 74, comma 1 lettera e) e D.M. 30/07/2009
Oro industriale ed argento e (nel caso di opzione) oro da investimento	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 5 - dal 5/2/2000
Acquisto di rottami ed assimilati compresi, dal 01/01/2015, pallet usati	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 74, comma 7 e 8 - dal 2/10/2003
Acquisti di tartufi da rivenditori diletanti e occasionali	Emissione autofattura	Articolo 1, comma 109 L. 311/2004 - dal 1/1/2005 al 31/12/2016
Subappalti in edilizia	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6 lettera 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	Articolo 17, comma 7; D.M. 10/7/2012; articolo 46- <i>ter</i>), comma 3, del D.L. 69/2013 - dal 1/9/2012
Talune cessione di fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 10 n. 8- <i>ter</i> (1)	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 7 e D.M. 25/05/2007 - dal 1/10/2007 al 29/2/2008 Articolo 17, comma 6 lettera a- <i>bis</i>) - dal 1/3/2008
Cessioni di fabbricati abitativi di cui all'articolo 10 n. 8- <i>bis</i> da parte dell'impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre 5 anni, nel caso di opzione in atto (2).	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6 lettera a- <i>bis</i>) - dal 26/6/2012
Telefonia e accessori	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6 lettera b) - dal 1/4/2011 (3) - fino al 30/6/2022 (7)
Microprocessori	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6 lettera c) - dal 1/4/2011 (3) - fino al 30/6/2022 (7)

Settore/operazioni	Modalità applicativa	Note
Console videogiochi, tablet e laptop	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6 lettera c) - dal 2/5/2016 - fino al 30/6/2022 (7)
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	Articolo 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 <i>split payment</i> nei confronti dell'ente pubblico	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6 lettera a- <i>quarter</i>) - efficacia subordinata al rilascio di autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea (6)
Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17 comma 6 lettera a- <i>ter</i>) - dal 01/01/2015
Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della Direttiva 2003/87/CE	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6, lettera d- <i>bis</i>), del D.P.R. 633/1972 - dal 01/01/2015 - fino al 30/6/2022 (7)
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	Articolo 17, comma 6, lettera d- <i>ter</i>), del D.P.R. 633/1972 - dal 01/01/2015 - fino al 30/6/2022 (7)
Cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore <i>ex</i> articolo 7- <i>bis</i> , comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6, lettera d- <i>quater</i>), del D.P.R. 633/1972 - dal 01/01/2015 - fino al 30/6/2022 (7)
Materiali e prodotti lapidei provenienti da cave	Integrazione fattura del fornitore	Articolo 17, comma 6 lettera 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	- Articolo 17, comma 6, lettera d- <i>quinqies</i>), del DPR 633/72 - Abrogata senza mai entrare in vigore (5)

QUADRO VJ – PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI

Tecniche applicative del Reverse charge

Settore/operazioni	Modalità applicativa	Note
Prestazioni di servizi labour intensive (prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili), diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater)	Integrazione fattura del fornitore	- Articolo 17, comma 6, lettera a-quinquies), del DPR 633/1972 - Entrata in vigore subordinata ad autorizzazione UE
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'articolo 10 n. 8-ter e che opta (in atto), ai sensi della lettera d) della medesima norma (versione <i>ratione temporis</i>), 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 <i>reverse charge</i> 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 <i>reverse charge</i> 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 circolare n. 59/E/2010 del 23/12/2010 e della risoluzione n. 36/E/2011 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 (articolo 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 (articolo 1, comma 632, L. 190/2014). L'autorizzazione è stata negata e la norma è stata abrogata dal D.Lgs. 24/2016. (6) La Commissione UE ha espresso parere negativo al Consiglio UE (21/6/2018 COM(2018) 484 final). (7) Termine efficacia previsto dall'articolo 17, comma 8, del D.P.R. 633/1972 (come modificato dall'articolo 2, comma 2-bis, D.L. 119/2018). 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 Articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972	Integrazione ex articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e/o articolo 46, comma 1, D.L. D.P.R. 331/1993
Emissione documenti da parte del cessionario /committente	SI, in unico esemplare (articolo 21, comma 5) con obbligo di indicare la dicitura "autofatturazione" (articolo 21, comma 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)

Tecniche a confronto		
Adempimenti	Autofattura Articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972	Integrazione ex articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e/o articolo 46, comma 1, D.L. D.P.R. 331/1993
Termini per l'adempimento	Fino al 31/12/2012: in linea normativa fatturazione "immediata" (momento di effettuazione ai sensi dell'articolo 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'articolo 21, comma 4 lettera a) e d)	
Termine registrazione nel registro fatture attive (articolo 23) o corrispettivi (articolo 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'articolo 21, comma 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 (articolo 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 (circolare n. 29/E/11, §2.3) e per le cessioni territoriali, con d.d.t, effettuate dai medesimi soggetti (circolare n. 37/E/11 § 4.3). (3) Articolo 47, comma 1, D.L. 331/1993 nella versione in vigore per le operazioni effettuate fino al 31/12/2012. (4) Articolo 47, comma 1, D.L. 331/1993 nella versione in vigore per le operazioni effettuate dal 01/01/2013. (5) Articolo 46, comma 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

Il quadro è stato introdotto a partire dalla dichiarazione Iva 2016 (per il 2015) e a va compilato dai **fornitori degli esportatori abituali** che hanno ricevuto, per l'anno d'imposta oggetto della dichiarazione Iva, dichiarazioni d'intento dai propri cessionari o committenti (novità introdotta dall'articolo 20, D.Lgs. 175/2014).

L'articolo 1, comma 1, lettera c), del D.L. 746/1983 (nella formulazione in vigore ante 2020), prevede, infatti, che i fornitori degli esportatori abituali devono riepilogare nella dichiarazione annuale i dati delle dichiarazioni di intento ricevute.



Semplificazioni 2020 ex articolo 12-septies D.L. 34/2019 (decreto crescita)

Quella relativa al 2019 è l'ultima dichiarazione in cui i fornitori devono riepilogare le dichiarazioni d'intento ricevute giacché detto obbligo è stato eliminato, con effetto dal periodo d'imposta 2020, dal D.L. 34/2019 che ha riscritto la disciplina del D.L. 746/1983. Fra le altre novità introdotte dal 2020 si segnala:

- l'introduzione dell'obbligo di indicare nelle fatture emesse in articolo 8/c il protocollo di ricezione della dichiarazione risultante dalla ricevuta rilasciata dall'AdE all'esportatore abituale (protocollo composto a 17 + 6 caratteri);
- l'eliminazione dell'obbligo di protocollare le dichiarazioni d'intento (all'emissione per l'esportatore e all'arrivo per il fornitore) e di tenuta del registro delle dichiarazioni d'intento emesse e ricevute (in cui – fino al 2019 - annotarle entro 15 gg);
- l'espressa dispensa dell'obbligo di consegnare copia della d.i. in dogana per l'utilizzo del plafond all'importazione (l'AdE mette a disposizione dell'AdD la banca dati delle dichiarazioni d'intento).



Nella norma riformulata con effetto dal 2020 è stato altresì soppresso il richiamo all'obbligo (espressamente previsto nella precedente formulazione) di consegnare ai fornitori la dichiarazione unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'AdE; consegna che, tuttavia, rimane necessaria nei fatti considerato che (ai sensi dell'articolo 7, comma 4-*bis*, del D.Lgs. 471/1997) è punito con la sanzione dal 100 al 200 % dell'Iva (era € 250-2.000 prima della modifica apportata dal D.L. 34/2019) il fornitore che effettua cessioni o prestazioni applicando la non imponibilità ai sensi dell'articolo 8/c senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'AdE della dichiarazione stessa.

Si aggiunga, infine, che le istruzioni della modulistica (Provvedimento 2/12/2016) non sono ancora state aggiornate e che le stesse indicano come *“la dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate è consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana”*.

Quadro VI



CODICE FISCALE

QUADRI VJ-VI
IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI,
DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE

Mod. N.

omissis

QUADRO VI

DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE

Dati relativi al cessionario o committente

Partita IVA

1

VI1

2

1

VI2

2

1

VI4

VI5

VI6

Casella 2.

Numero protocollo attestazione trasmissione telematica effettuata dal cliente esportatore abituale.

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.

Dal 2005 è previsto l'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle entrate (articolo 1, comma 1, lettera c) D.L. 746/1983). A seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. 175/2014

(decreto semplificazioni), **l'obbligo di trasmissione** telematica delle dichiarazioni d'intento **spetta direttamente all'esportatore abituale** (e non più al fornitore) con effetto per le dichiarazioni d'intento relative alle operazioni effettuate dal 01/01/2015. La nuova disciplina è a pieno regime dal 12/02/2015; per il periodo dal 01/01/2015 al 11/02/2015 vedi periodo transitorio disciplinato dal Provvedimento n. 159674/E/2014.

Il cliente esportatore abituale deve consegnare al proprio fornitore la dichiarazione d'intento con la relativa attestazione di trasmissione all'AdE; dal 2020 (norma riformulata dal D.L. 34/2019) letteralmente detto obbligo risulta soppresso ma rimane nei fatti giacché il fornitore deve indicare in fattura il protocollo di ricezione AdE ed è sanzionabile (articolo 7, comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997) dal 100 al 200% dell'Iva se effettua cessioni o prestazioni di cui all'articolo 8/c *“senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'AdE della dichiarazione”* (la sanzione era fissa – da euro 250 a euro 2.000 – dal 2016 al 2019 per l'effettuazione di cessioni o prestazioni non imponibili articolo 8/c prima di aver ricevuto la dichiarazione dal cessionario/committente e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'AdE). Anche nel caso di emissione di fattura non imponibile in mancanza di dichiarazione d'intento (o nel caso di utilizzo oltre il plafond assegnato), il fornitore è punito con la sanzione dal 100% al 200% l'imposta non addebitata (articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997).

Analoga misura sanzionatoria è prevista (articolo 7, comma 4) per lo splafonamento del cliente esportatore abituale (vedi quanto indicato nel quadro VC).

Tavola sinottica: adempimenti ante e post decreto semplificazioni

Oggetto	Operazioni fino al 31/12/2014	Operazioni dal 01/01/2015 (D.Lgs 175/2014)	Operazioni dal 01/01/2020 (D.L. 34/2019)
Status di esportatore abituale	Esportazioni ed operazioni assimilate che superano il 10% del volume d'affari rettificato	Invariato	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	Letteralmente l'obbligo di consegna della d.i. e della ricevuta di presentazione non è più previsto ma rimane nei fatti per consentire al fornitore il riscontro telematico (anche in merito all'importo) e l'indicazione del protocollo AdE in fattura
Comunicazione telematica al fisco	È a carico del fornitore	Passa a carico del cliente esportatore abituale	Invariato

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.

QUADRO VI – DICHIARAZIONI D'INTENTO RICEVUTE

Quadro VI

Oggetto	Operazioni fino al 31/12/2014	Operazioni dal 01/01/2015 (D.Lgs 175/2014)	Operazioni dal 01/01/2020 (D.L. 34/2019)
Sanzioni in capo al fornitore	• Sanzione amministrativa dal 100% a 200% dell'imposta non applicata in fattura articolo 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	• Sanzione amministrativa dal 100% a 200% dell'imposta non applicata in fattura articolo 8/c) in mancanza della dichiarazione d'intento • Sanzione amministrativa da € 250 a € 2.000 (misura variata dal 2016 a seguito del D.Lgs. 158/2015; in precedenza dal 100% al 200%) per aver emesso fattura non imponibile prima di aver ricevuto e riscontrato telematicamente la dichiarazione d'intento trasmessa dal cliente	Dal 100% al 200%: • sia per il caso di imposta non applicata in mancanza di dichiarazione d'intento • sia in caso di mancato riscontro (ossia di effettuazione di operazioni in articolo 8/c prima che la dichiarazione sia stata trasmessa all'AdE)
Tenuta registro delle dichiarazioni emesse	È a carico dell'esportatore abituale	Invariato (circolare n. 31/E/2014)	Soppresso
Tenuta registro delle dichiarazioni ricevute	È a carico del fornitore	Invariato (circolare n. 31/E/2014)	Soppresso
Elenco dichiarazioni d'intento in dichiarazione annuale Iva	Non previsto	Nuovo quadro VI dichiarazione annuale Iva presentata dal fornitore	Soppresso

Validità delle dichiarazioni d'intento (modulistica in vigore dal 01/03/2017)

Anche se il tema non attiene alla compilazione del nuovo quadro DI si ritiene utile ricordare che per effetto delle novità introdotte dal Provvedimento 01/12/2016 la dichiarazione d'intento, dal 01/03/2017, può essere emessa verso il singolo fornitore esclusivamente con la seguente validità (vedi Figura 1):

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).

² Risoluzione n. 38/E/2015 e Nota Dogane n. 58510/RU/2015.

Figura 1

Per uso in Dogana

Indicare anno di riferimento del plafond

Barrare per acquisti fornitori interni

omissis

DICHIARAZIONE

Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare **ACQUISTI** ☐ o **IMPORTAZIONI** ☐ senza applicazione dell'IVA nell'ANNO

e chiedo di acquistare o importare

La dichiarazione si riferisce a:

una sola operazione per un importo fino a euro 1

operazioni fino a concorrenza di euro 2

Vale sia per acquisti interni che per importazioni

omissis

Da tale data **non è più prevista**, invece, la possibilità di emettere le dichiarazioni d'intento **"a tempo"** ossia quelle privi di valore ma con validità da una certa data (campo 3 del vecchio modello) ad una data finale (campo 4) non eccedente il 31 dicembre del medesimo anno.



Risoluzione n. 120/E/2016 – Chiarimenti relativi all'utilizzo del nuovo modello

Appare utile ricordare che:

1. il nuovo modello può essere utilizzato solo per le operazioni da effettuare a partire dal 1° marzo 2017;
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"* (es. 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 presentare nuova D.I. con 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 D.I.

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.



Risposta interpello n. 126 del 21/12/2018 – Errata integrazione dichiarazione d'intento

Con la **risposta d'interpello n. 126 del 21/12/2018** l'Agenzia delle entrate ha confermato che, se si vuole assegnare ulteriore plafond al fornitore, in presenza di operazioni già effettuate, non va presentata una dichiarazione d'intento integrativa ma una nuova dichiarazione. La presentazione dell'integrativa infatti sostituisce (annullandolo) l'importo assegnato originariamente con rischio di "scoperchiare" le fatture emesse senza Iva dal fornitore.

L'aspetto interessante della risposta riguarda:

- la precisazione sulla non sanzionabilità del fornitore (se ha osservato i propri compiti) per l'errore commesso dal cliente;
- la conferma che il cliente può ravvedere l'errore, considerato formale (€ 250-2000 articolo 11, comma 1/a, D.Lgs. 471/1997).

Importo assegnabile con la singola dichiarazione d'intento

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad una serie di quesiti formulati da Confimi Industria (nota AE AGE.AGEDC001.REGISTRO UFFICIALE.0027195.07-02-2017-U), ha confermato che:

1. *"le dichiarazioni trasmesse saranno accettate dal sistema anche laddove l'ammontare complessivo superi il plafond;*
2. *non sono previste conseguenze a seguito della dichiarazione d'intento presentata con importi superiori al plafond disponibile, posto che lo stesso si esaurisce in base agli acquisti effettivi e non sulla base di quanto dichiarato".*

Ciò premesso rimane fermo che:

- a) il totale degli acquisti effettuati dall'esportatore abituale senza Iva deve al più corrispondere al valore del plafond effettivamente maturato ed indicato in dichiarazione annuale Iva, pena l'irrogazione all'esportatore stesso della sanzione dal 100% al 200% dell'Iva "splafonata" (articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997);
- b) il fornitore non deve emettere fattura non imponibile senza la dichiarazione d'intento rilasciata dal cliente esportatore abituale (oppure oltre l'importo di copertura offerto dalla stessa) pena l'irrogazione (al fornitore) di analoga sanzione (articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997) e ferma restando l'esigenza del riscontro telematico dell'avvenuta trasmissione della stessa, pena la sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997;
- c) nel caso di ricevimento di fattura in carenza della dichiarazione di cui al punto precedente, il cessionario/committente (a prescindere o meno dallo splafonamento di cui al punto a) rischia di essere sanzionato nella misura del 100% dell'Iva non applicata dal fornitore, salvo attivazione, da parte del cessionario/committente, della procedura dell'autofattura denuncia (articolo 6, commi 8-9, D.Lgs. 471/1997).

Data efficacia dichiarazioni d'intento inviate/consegnate al fornitore

Particolarmente delicata è la questione della data di efficacia della dichiarazione d'intento che, com'è noto, non riporta alcuna data di emissione. A tal riguardo (al fine di meglio orientarsi sulla data a partire dalla quale il fornitore la può/deve considerare efficace) è utile precisare e ricordare quanto segue:

- non risulta di particolare rilievo la data eventualmente indicata nel quadro A in cui, nel caso di trasmis-

sione attraverso un intermediario abilitato, compare la data di assunzione dell'impegno alla trasmissione; al riguardo va infatti osservato che nelle istruzioni della modulistica vigente (Prov. 12/12/2014 e Prov. 02/12/2016) è precisato che *“la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui l'Agenzia delle Entrate riceve i dati”*;

- 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) **anteriormen- te all'effettuazione dell'operazione** da determinarsi secondo i criteri di cui all'articolo 6 del D.P.R. 633/1972 (risoluzione n. 470163/1990 e circolare n. 8/D/2003 § 6);
- 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 (circolare n. 8/E/2009 § 6.9).

Protocollo delle dichiarazioni d'intento

Le modifiche introdotte dall'articolo 12-*septies* del D.L. 34/2019 hanno soppresso l'obbligo, a partire dal periodo d'imposta 2020, di protocollazione delle dichiarazioni d'intento e di tenuta del registro delle dichiarazioni d'intento emesse (per l'esportatore abituale) e ricevute (per il fornitore).

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. Ciò premesso va ricordato che, per i periodi d'imposta ante 2020, la dichiarazione d'intento deve rispettare la protocollazione dell'anno di riferimento del plafond anche se emessa alla fine dell'anno precedente (risoluzione n. 355803/1985 e circolare n. 8/D/2003 § 7.2.) e che la medesima va annotata nell'apposito registro entro 15 giorni dall'emissione (come detto la tenuta del registro non è invece più obbligatoria – pur rimanendo una facoltà ovviamente priva di termini – per le dichiarazioni dal 2020).



ESEMPIO

Protocollo dichiarazioni d'intento (ad uso interno)

A	dichiarazione emessa il 20/12/2019 per le operazioni da eseguire entro il 31/12/2019	Prende il protocollo xxx/2019
B	dichiarazione emessa il 20/12/2019 per le operazioni (singolo acquisto o fino ad un certo importo) effettuate nel 2020	Prende il protocollo 1/2020 (*)
C	dichiarazione d'intento emessa il 2/1/2020 per operazioni (singolo acquisto o fino ad un certo importo) effettuate nel 2020	Prende il protocollo 2/2020 (*)
(*) L'obbligo di protocollazione delle dichiarazioni d'intento e di tenuta del registro delle dichiarazioni d'intento emesse e ricevute è stato soppresso a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 12- <i>septies</i> del D.L. 34/2019.		

L'annotazione della dichiarazione di cui all'esempio B va annotata separatamente a quella dell'esempio A pur avendo entrambe la stessa data (risoluzione n. 355803/1985). La B, infatti, va annotata nella pagina dedicata al 2020 a cui seguirà l'annotazione della dichiarazione C.

Ricordiamo che (per quelle ante 2012) anche chi riceve le dichiarazioni d’intento (il fornitore) deve annotare le medesime nell’apposito registro (lo conferma la circolare n. 31/E/2014) tenuto e conservato a norma dell’articolo 39 del D.P.R. 633/1972, entro 15 giorni dal ricevimento. Il fornitore attribuisce una propria numerazione (facoltativa dal 2020) che inizia ogni anno con riferimento all’anno del plafond.

Le dichiarazioni ricevute a dicembre 2019, ma riferite ad operazioni 2020, vanno quindi protocollate con la nuova numerazione 2020 e non vanno inserite nel quadro DI della dichiarazione Iva 2020 (relativa al 2019) così come – considerata la soppressione intervenuta ad opera del D.L. 34/2019 - non andranno indicate nemmeno nel modello Iva 2021 (relativo al 2020).

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 VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE

QUADRO VH VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE (*)		CREDITI		DEBITI		Subfornitori	Liquidazione anticipata
		1	2	3	4		
VH1	Gennaio	,00	,00	,00			
VH2	Febbraio	,00	,00	,00			
VH3	Marzo	,00	,00	,00			
VH4	I TRIMESTRE	,00	,00	,00			4
VH5	Aprile	,00	,00	,00			
VH6	Maggio	,00	,00	,00			
VH7	Giugno	,00	,00	,00			
VH8	II TRIMESTRE	,00	,00	,00			
VH9	Luglio	,00	,00	,00			
VH10	Agosto	,00	,00	,00			
VH11	Settembre	,00	,00	,00			
VH12	III TRIMESTRE	,00	,00	,00			
VH13	Ottobre	,00	,00	,00			
VH14	Novembre	,00	,00	,00			
VH15	Dicembre	,00	,00	,00			
VH16	IV TRIMESTRE	,00	,00	,00			
VH17	Acconto dovuto			,00			Metodo



Il quadro VH deve essere compilato esclusivamente qualora si intenda inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva.

In tal caso, vanno indicati tutti i dati richiesti, compresi quelli non oggetto di invio, integrazione o correzione anche se questi ultimi sono indicati nel quadro VP.

Nell'ipotesi particolare in cui l'invio, l'integrazione o la correzione comporti la compilazione senza dati del presente quadro (ad esempio, il risultato delle liquidazioni è pari a zero) occorre comunque barrare la casella "VH" posta in calce al quadro VL nel riquadro "Quadri compilati". Qualora i dati omessi, incompleti o errati non rientrino tra quelli da indicare nel presente quadro, questo non va compilato.

Con la risoluzione 104/E/2017 l'Agenzia delle entrate ha fornito un riepilogo delle sanzioni applicabili per quanto concerne le violazioni degli obblighi di comunicazione dei dati delle fatture emesse e dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche Iva.

In caso di violazione dell'obbligo dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche Iva, in via ordinaria è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa che va da euro 500 a euro 2.000.

La sanzione è ridotta alla metà nel caso in cui:

- la trasmissione sia effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita;
- ovvero se, nel medesimo termine, venga effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Anche nel caso di specie i contribuenti hanno la possibilità di beneficiare di una riduzione degli importi da versare a titolo di sanzione, tramite l'accesso all'istituto del ravvedimento operoso.

L'Ufficio ha peraltro fornito le seguenti precisazioni in ordine alla regolarizzazione della suddetta violazione:

- qualora la regolarizzazione intervenga prima della presentazione della dichiarazione annuale Iva, bisogna comunque inviare la comunicazione inizialmente omessa/incompleta/errata;
- l'obbligo di invio della comunicazione viene meno laddove la regolarizzazione intervenga direttamente con la dichiarazione annuale Iva ovvero successivamente alla sua presentazione.

In relazione a tale ultima ipotesi:

- se con la dichiarazione annuale vengono inviati/integrati/corretti i dati omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni periodiche, è dovuta la sola sanzione precedentemente descritta (eventualmente ridotta);
- se, al contrario, con la dichiarazione annuale le omissioni/irregolarità non vengono sanate, per il ravvedimento operoso bisogna presentare una dichiarazione annuale integrativa (con versamento sia della sanzione sopra descritta, sia della sanzione di cui all'articolo 5 del D.Lgs. 471/1997).

Nei righi da **VH1 a VH16** 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 nel campo "Debiti" prescinde dall'importo versato e coincide con l'ammontare dell'Iva indicato, o che avrebbe dovuto trovare indicazione, nella colonna 1 del rigo VP14 del modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva.



Nei righi **VH15 e VH16** deve essere indicato il risultato della relativa liquidazione **sottraendo l'ammontare dell'acconto eventualmente dovuto**.

Esempio

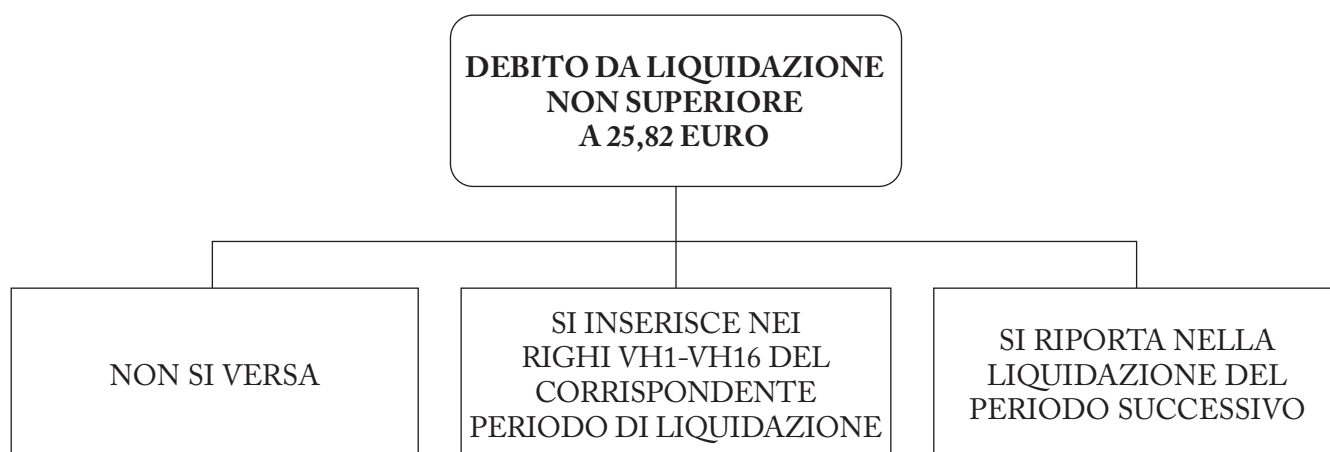
• Iva debito dicembre 2019	3.500 €	
• Iva credito dicembre 2019	1.800 €	
• Acconto 27/12/19	700 €	
• Iva da versare 16/1/20	1.000 €	> importo da indicare nel rigo VH15



Liquidazione Iva di gruppo

I rigi da VH1 a VH12 vanno compilati anche dalle società che hanno aderito alla liquidazione Iva di gruppo (di cui all'articolo 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. Va comunque indicato nella colonna debiti del periodo di riferimento e poi riportato in quella successiva.



LIQUIDAZIONI MENSILI

I contribuenti con liquidazioni mensili devono compilare i righi da VH1, VH2, VH3, VH5, VH6, VH7, VH9, VH10, VH11, VH13, VH14, VH15, 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	VH5
maggio	6005	16 giugno	VH6
giugno	6006	16 luglio	VH7
luglio	6007	16 agosto	VH9
agosto	6008	16 settembre	VH10
settembre	6009	16 ottobre	VH11
ottobre	6010	16 novembre	VH13
novembre	6011	16 dicembre	VH14
dicembre	6012	16 gennaio	VH15

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: VH4, VH8, VH12, VH16.

QUADRO VH – VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE

Acconto Iva

TIPO ATTIVITÀ	LIMITE VOLUME D’AFFARI PER ACCESSO LIQUIDAZIONE TRIMESTRALE
Attività di servizi e per i professionisti	• fino a € 400.000
Altre attività d’impresa	• fino a € 700.000
Attività mista	• con distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento al limite corrispondente all’attività prevalente • senza distinta annotazione dei corrispettivi, si fa riferimento ad € 700.000

LIQUIDAZIONE	CODICE TRIBUTO	SCADENZA	QUADRO VH
1° trimestre	6031	16 maggio	VH4
2° trimestre	6032	16 agosto	VH8
3° trimestre	6033	16 novembre	VH12
4° trimestre	6034	16 marzo	VH16

Rigo VH17 – Acconto

Nella colonna 1 del **rigo VH17** va indicato l’acconto dovuto indicato nel rigo VP13, colonna 2.

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, ...



Il rigo VH17 non deve essere compilato dalle società che partecipano alla procedura di **liquidazione Iva di gruppo** per tutto l’anno di imposta, che devono indicare gli importi trasferiti alla società controllante tenuta a determinare l’acconto dovuto per il gruppo nel rigo VK28.

ACCONTO IVA

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 (articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972) e chi ha aderito ai regimi agevolativi dei minimi (articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011) o del regime forfetario (articolo 1, comma 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 2019 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 2018
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 (risoluzione n. 157/E/2004).

Nel caso il cui il contribuente abbia variato la periodicità di liquidazione dell'Iva nel 2019 rispetto all'anno precedente, si possono verificare i due seguenti casi:

- contribuenti trimestrale nel 2018 e mensile nel 2019: l'acconto va commisurato ad 1/3 del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2018 (saldo + acconto);
- contribuente mensile 2018 e trimestrale nel 2019: l'acconto va commisurato alla somma delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2018.

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 2019 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 2019.

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'articolo 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 – 20.12.2019 o 1.10 – 20.12.2019), 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 per il versamento del 27.12.2019 è il "2019".

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.

CASI PARTICOLARI

A) Subfornitori

Casella "Subfornitori" articolo 74, comma 5

La casella "Subfornitori" va barrata 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.

B) Contribuenti con contabilità separate

In caso di tenuta di **più contabilità separate** (articolo 36), nel quadro VH vanno indicati i **dati ri-epilogativi** 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'articolo 74, comma 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. Pertanto, nei corrispondenti righi del quadro VH (VH3, VH7, VH11 e VH15) deve pertanto essere indicato un unico importo risultante dalla somma algebrica dei crediti e debiti emergenti dalle liquidazioni dei singoli periodi.

Ad esempio, nel caso in cui si intenda compensare l'Iva a debito del mese di marzo con l'Iva a credito del 1° trimestre, per compensare il debito mensile con il credito trimestrale è necessario anticipare la liquidazione trimestrale effettuandola entro il termine previsto per la liquidazione mensile e indicando nel rigo VH3 l'importo del credito residuo o del minor debito.

Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione Iva 2020 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:

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

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	

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'articolo 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 (articolo 74, comma 4) ed infine, per l'eventuale importo ancora residuo, dall'ammontare dell'imposta dovuta a titolo di conguaglio in sede di dichiarazione annuale.

C) 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 (qualora debba essere compilato), in corrispondenza dei singoli periodi (mesi o trimestri), gli importi a debito risultanti dalle liquidazioni periodiche e dell'acconto.

D) 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 righe compresi tra VH1 e VH17, le risultanze delle liquidazioni e l'importo dell'acconto al netto dei crediti utilizzati.

Righi da VH1 a VH17 ⇔ ammontare delle liquidazioni/acconto – crediti utilizzati

La somma dei crediti così utilizzati deve essere compresa nel rigo VL27, mentre nel rigo VL28 vanno riportati i crediti ricevuti da società di gestione del risparmio.

VL27	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto	,00
VL28	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto	,00

I crediti speciali d'imposta nonché quelli ricevuti da società di gestione del risparmio, utilizzati in sede di dichiarazione annuale, devono invece essere rispettivamente riportati nei righi VL34 e VL35.

VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale	,00
VL35	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale	,00



Se i predetti crediti d'imposta sono utilizzati in compensazione tramite Modello F24, nel quadro VH devono essere indicate le risultanze delle liquidazioni periodiche e l'importo dell'acconto senza tener conto della compensazione effettuata.

E) 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.

F) Operazioni straordinarie

Nel caso di operazione straordinaria o trasformazione sostanziale soggettiva avvenuta nel corso del 2019 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 VH17 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.

G) Contribuenti con contabilità presso terzi

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998, i contribuenti che affidano a terzi la tenuta della contabilità possono esercitare l'opzione prevista dallo stesso articolo 1, comma 3, per effettuare le liquidazioni mensili dell'Iva con riferimento alle operazioni effettuate nel secondo mese precedente.

Il particolare metodo di liquidazione dell'Iva deve essere applicato fin dall'inizio dell'anno ovvero, nel caso di coloro che iniziano l'attività in corso d'anno, a partire dalla seconda liquidazione periodica.

Nell'ipotesi di esercizio dell'opzione da parte di un soggetto che nell'anno precedente ha eseguito le liquidazioni periodiche trimestralmente e che nell'anno successivo è diventato mensile, per effetto del superamento del limite di volume d'affari di cui all'articolo 7 D.P.R. 542/1999, analogamente ai soggetti che iniziano l'attività dal 1° gennaio, la prima liquidazione relativa al mese di gennaio deve essere eseguita sulla base dell'imposta divenuta esigibile in detto mese. Invece, a partire dalla liquidazione relativa al mese di febbraio, dovrà essere applicato il particolare metodo di liquidazione basato sul computo dell'imposta divenuta esigibile nel secondo mese precedente (cioè, nell'esempio, quella relativa al mese di gennaio), e così via fino alla fine dell'anno.

Ai fini di una corretta effettuazione delle liquidazioni periodiche e conseguente esposizione nel quadro VH (qualora debba essere compilato) le istruzioni al modello di dichiarazione Iva forniscono il seguente prospetto:

Anno 2019	Codice Tributo versamento	Scadenza versamento*	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2018; in caso di inizio attività gennaio 2019
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2019
VH3	6003	16 aprile	febbraio 2019
VH5	6004	16 maggio	marzo 2019
VH6	6005	16 giugno	aprile 2019
VH7	6006	16 luglio	maggio 2019
VH9	6007	16 agosto	giugno 2019
VH10	6008	16 settembre	luglio 2019
VH11	6009	16 ottobre	agosto 2019
VH13	6010	16 novembre	settembre 2019
VH14	6011	16 dicembre	ottobre 2019
VH15	6012	16 gennaio	novembre 2019
Anno 2020	Codice Tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2019
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2020

* Il termine di pagamento che cade di sabato o in un giorno festivo è prorogato al primo giorno lavorativo successivo. Inoltre, i versamenti che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione.

QUADRO VM VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONI AUTO UE

QUADRO VM VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONE AUTO UE	VM1	Gennaio		,00	VM7	Luglio		,00
	VM2	Febbraio		,00	VM8	Agosto		,00
	VM3	Marzo / I trimestre		,00	VM9	Settembre / III trimestre		,00
	VM4	Aprile		,00	VM10	Ottobre		,00
	VM5	Maggio		,00	VM11	Novembre		,00
	VM6	Giugno / II trimestre		,00	VM12	Dicembre / IV trimestre		,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’articolo 1 del D.L. 262/2006**, sono stati introdotti a carico degli operatori del settore obblighi finalizzati ad assicurare il versamento dell’Iva dovuta sulla cessione “interna” in parola.

In particolare il comma 9 dell’articolo 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.

Nei righi **da VM1 a VM12** corrispondenti ai 12 mesi dell’anno, va indicata l’Iva versata nel corso del 2019 utilizzando gli appositi codici tributo istituiti con risoluzione n. 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”;

QUADRO VM – VERSAMENTI IMMATRICOLAZIONI AUTO UE

Quadro VM

- “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 VM3, VM6, VM9 e VM12.

Nella sezione in commento vanno anche indicati i versamenti effettuati con riferimento ad autovetture immatricolate nel 2019, ma oggetto di cessioni in anni successivi (circolare n. 52/2008).

QUADRO VK

SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	DATI DELLA CONTROLLANTE			
	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione o ragione sociale	Operazioni straordinarie
Sez. 1 - Dati generali	VK1	1	2	3
Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20	Totale dei crediti trasferiti		,00
	VK21	Totale dei debiti trasferiti		,00
	VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)		,00
	VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)		,00
	VK24	Eccedenza di credito compensata		,00
	VK25	Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante		,00
	VK26	Crediti di imposta utilizzati		,00
	VK27	Interessi trimestrali trasferiti		,00
	VK28	Acconto		,00
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 auto UE relativi a cessioni effettuate nel periodo di controllo		,00
	VK35	Versamenti a seguito di ravvedimento		,00
	VK36	Acconto riaccredito dalla controllante		,00

Gli **enti o società controllanti e le controllate** possono avvalersi della **procedura di liquidazione Iva di gruppo** ai sensi dell'**articolo 73 ultimo comma** e dell'**articolo 3 del D.M. 13 dicembre 1979**, come modificato dal **D.M. 13 febbraio 2017**, 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 in nome collettivo e in accomandita semplice **controllate con una partecipazione superiore al 50%** del capitale sociale fin dal 1° luglio dell'anno solare precedente.

L'esercizio dell'opzione per la liquidazione Iva di gruppo è comunicata dall'ente/società controllante con la dichiarazione Iva presentata nell'anno solare a decorrere del quale si intende esercitare l'opzione, che ha effetto fino a revoca. Per maggiori dettagli vedi quadro VG.

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; 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 che riepiloga la liquidazione Iva di gruppo.
- Il **quadro VK** deve essere compilato sia dall'ente o società controllante che dalle società controllate. Per approfondimenti si veda il capitolo dedicato alla liquidazione Iva di gruppo.

SEZIONE 1 - DATI GENERALI

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE			
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva 1	Ultimo mese di controllo 2	Denominazione o ragione sociale 3	Operazioni straordinarie 4

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). Il numero 12 va indicato sia in caso di revoca/fuoriuscite dalla procedura Iva di gruppo a partire dall'1.1.2020, sia in caso di prosecuzione della predetta procedura per il medesimo anno;
- nel **campo 3** > la denominazione della controllante.

La sopravvenuta mancanza dei requisiti per avvalersi della procedura di liquidazione di gruppo ha effetto a partire dalla liquidazione periodica relativa al mese/trimestre nel corso del quale si è verificato.

Nel caso in cui la società controllante sia stata incorporata nel corso del 2019 da una società esterna al gruppo, priva dei requisiti di controllo previsti dall'articolo 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 2016 con liquidazioni mensili e che perde il requisito del controllo nel mese di maggio 2019:

QUADRO VK SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE		DATI DELLA CONTROLLANTE			
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva 1	Ultimo mese di controllo 2	Denominazione o ragione sociale 3	Operazioni straordinarie 4
			04		



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Società Alfa che partecipa alla liquidazione Iva di gruppo dal 1° gennaio 2016 in qualità di controllante con liquidazioni mensili e che viene incorporata da società esterna al gruppo in data 14 giugno 2019; 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 o ragione sociale	Operazioni straordinarie
		1	2	3	4
			05		

La casella "Operazioni straordinarie" è da compilare esclusivamente nei moduli successivi al primo in presenza di più moduli a seguito di operazioni straordinarie e va barrata se la società dante causa cui si riferisce il modulo è fuoriuscita nel corso del 2019 e prima dell'operazione straordinaria, dalla procedura dell'Iva di gruppo.

SEZIONE 2 - DETERMINAZIONE DELL'ECCEDENZA D'IMPOSTA

Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20	Totale dei crediti trasferiti	,00
	VK21	Totale dei debiti trasferiti	,00
	VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)	,00
	VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)	,00
	VK24	Eccedenza di credito compensata	,00
	VK25	Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante	,00
	VK26	Credit di imposta utilizzati	,00
	VK27	Interessi trimestrali trasferiti	,00
	VK28	Acconto	,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, aumentati dell'eventuale importo indicato al rigo VX8, quale credito trasferito in sede 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, aumentati dell'eventuale importo indicato al rigo VX7, 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 2019, 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'articolo 6, comma 3, D.M. 13.12.1979. L'articolo 13, D.Lgs. 175/2014 ha sostituito l'articolo 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 Iva controllata

Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20	Totale dei crediti trasferiti		,00
	VK21	Totale dei debiti trasferiti		,00
	VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)		,00
	VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)		,00
	VK24	Eccedenza di credito compensata		,00
	VK25	Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante		,00
	VK26	Credit di imposta utilizzati		,00
	VK27	Interessi trimestrali trasferiti		,00
	VK28	Acconto		,00

Dichiarazione Iva controllante

QUADRO VS		Partita IVA controllata		Operazioni straordinarie	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE	Eccedenza di credito	
Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo		Partita IVA		2	3	4	Importo	6	
VS1	1						,00		,00
	7	Eccedenza di credito compensata	8 Esonero garanzia	9 Causale	10	Importo	RIMBORSO ANNUALE	11 Erogazione prioritaria	12 Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter
		,00				,00			,00

VK25 Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante

Se l'importo di cui al rigo VK23 è superiore a quello indicato in VK24, la differenza costituisce un'eccedenza di credito che la controllante può chiedere a rimborso.

A tali fini, la controllata deve possedere i requisiti di cui agli articoli 30 e 34, comma 9 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 2019, 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.

VK28 Acconto

Nel **rigo VK28** va indicato, da parte delle società partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo per tutto l'anno di imposta, l'importo trasferito alla società controllante tenuta a determinare l'acconto dovuto per il gruppo.

SEZIONE 3 - CESSAZIONE DEL CONTROLLO IN CORSO D'ANNO

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 auto UE relativi a cessioni effettuate nel periodo di controllo	,00
	VK35	Versamenti a seguito di ravvedimento	,00
	VK36	Acconto riaccreditato dalla controllante	,00

La **sezione 3** va compilata solo nel caso di **società uscita dal gruppo** nel corso del 2019.

Nei righe da **VK30 a VK35** vanno indicati i dati relativi solo al periodo di controllo, per la descrizione dei quali si rinvia ai corrispondenti righe VL1, VL2, VL23, VL27, VL29 e VL30 campo 3.

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.

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 2019 una dichiarazione integrativa a favore** ai sensi dell'articolo 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 (Esempio: dichiarazione integrativa Iva 2017, relativa al 2016, presentata nel 2019).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IVA

L'articolo 5, commi 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'articolo 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'articolo 8 del D.P.R. 322/1998.

Il contribuente può presentare una **dichiarazione integrativa, sia a favore che a sfavore, entro il termine di decadenza previsto per l'accertamento della relativa annualità**, ovvero entro il **31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da correggere.

In particolare il **comma 6-*bis*** dell'articolo 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'articolo 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'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997.

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

- ai sensi **dell'articolo 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'articolo 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'articolo 30 e 34, comma 9, del D.P.R. 633/1972;
- ai sensi **dell'articolo 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 articoli 30 e 34, comma 9 del D.P.R. 633/1972;
 - **utilizzato in compensazione con modello F24**, ai sensi dell'articolo 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**.

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 2017 dovrà essere indicato l'anno 2016.

- **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 2019 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 VW28, colonna 1 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 2019, 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 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 VQ

VERSAMENTI PERIODICI OMESSI

QUADRO VQ VERSAMENTI PERIODICI OMESSI		1 Anno	2 Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	3 Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	4 IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti	5 IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	6 IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	7 Credito maturato	8 Codice fiscale	9 Modulo	10 Gruppo
VQ1			,00	,00	,00	,00					
VQ2			,00	,00	,00	,00					
VQ3			,00	,00	,00	,00					
VQ4			,00	,00	,00	,00					
VQ5			,00	,00	,00	,00					

Il nuovo **quadro VQ** del Modello Iva 2020 consente la determinazione del credito maturato a seguito di versamenti di Iva periodica non spontanei.



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

Ai fini compilativi, nel **rigo VQ1** e seguenti va indicato:

- in **colonna 1**, l'anno di imposta cui si riferisce l'Iva non versata;
- in **colonna 2**, la differenza, se positiva, tra l'Iva periodica dovuta e quella versata, pari alla differenza tra il campo 2 e la somma dei campi 3, 4 e 5 del rigo VL30 della dichiarazione annuale relativa all'anno d'imposta di colonna 1 ovvero del rigo VW30 nel caso di una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo (colonna 10 barrata);
- in **colonna 3**, con riferimento all'anno di imposta indicato in colonna 1, la differenza (se positiva, altrimenti il rigo non va compilato) tra il credito che si sarebbe generato qualora l'Iva periodica dovuta fosse stata interamente versata entro la data di presentazione della relativa dichiarazione annuale (credito potenziale) e il credito effettivamente liquidato nel rigo VL33 della medesima dichiarazione.

Il credito potenziale si determina dalla somma dei seguenti righi del quadro VL della dichiarazione annuale relativa all'anno di imposta indicato in colonna 1:

$$(VL4 + VL11 \text{ col. 1} + VL12 \text{ col. 1} + VL24 + VL25 + VL26 + VL27 + VL28 + VL29 + VL30 \text{ col. 1} + VL31) - (VL3 + VL20 + VL21 + VL22 + VL23).$$

Nel caso in cui i versamenti da indicare nelle colonne 5 e 6 si riferiscono all'imposta relativa a una **procedura di liquidazione Iva di gruppo (colonna 10 barrata)**, il credito effettivamente liquidato è quello indicato nel rigo VW33 del quadro VW del prospetto Iva 26PR, mentre il credito potenziale si determina dalla somma algebrica, se positiva, dei seguenti righi del quadro VW:

$$(VW4 + VW25 + VW26 + VW27 + VW28 \text{ col. 1} + VW29 + VW30 \text{ col. 1} + VW31)$$

e la somma algebrica degli importi a debito ($VW3 + VW20 + VW21 + VW22 + VW23 + VW24$);

- in **colonna 4 (che non può essere compilata nella dichiarazione Iva 2020)**, l'ammontare dell'Iva periodica relativa all'anno di imposta indicato in colonna 1 versata, a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità e/o a seguito della notifica di cartelle di pagamento, fino alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di imposta precedente. Tale importo è pari alla somma dei versamenti indicati nelle colonne 4, 5 e 6 del quadro VQ del modello precedente, riferiti al medesimo anno di colonna 1;
- in **colonna 5 (che non va compilata se l'anno indicato in colonna 1 è il 2019)**, l'ammontare dell'Iva periodica relativa all'anno di imposta indicato in colonna 1 versata, a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità (quota d'imposta dei versamenti effettuati con codice tributo 9001 e come anno di riferimento quello di colonna 1), nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa al 2018 e la data di presentazione della dichiarazione relativa al presente anno di imposta;
- in **colonna 6 (che non va compilata se l'anno indicato in colonna 1 è il 2019)**, l'ammontare dell'Iva periodica relativa all'anno di imposta indicato in colonna 1 versata, a seguito della notifica di cartelle di pagamento, nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa al 2018 e la data di presentazione della dichiarazione relativa al presente anno di imposta;
- in **colonna 7 (che non va compilata se l'anno indicato in colonna 1 è il 2019)**, l'ammontare del credito che matura per effetto dei versamenti esposti nelle precedenti colonne 5 e 6. L'importo del credito è pari al risultato, se positivo, del seguente calcolo:
 $(\text{col. 5 e col. 6}) - \text{il maggiore tra } (\text{col. 2} - \text{col. 3} - \text{col. 4}) \text{ e } 0;$
- in **colonna 8**, il codice fiscale del soggetto cui si riferiscono i versamenti se diverso dal soggetto che presenta la dichiarazione.
 È per esempio il caso di incorporazione qualora l'Iva periodica non sia stata versata dall'incorporata e i relativi versamenti non spontanei siano effettuati dall'incorporante;
- in **colonna 9**, in presenza di più moduli a seguito di trasformazioni sostanziali soggettive che comportano la compilazione di più sezioni 3 del quadro VL, il numero che individua il primo dei moduli riferiti al soggetto partecipante alla trasformazione (compreso il dichiarante) che ha effettuato i versamenti periodici Iva, a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità e/o a seguito della notifica di cartelle di pagamento, prima dell'operazione straordinaria;
- in **colonna 10**, da barrare da parte della società controllante di una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo qualora i versamenti indicati nelle colonne 5 e 6 si riferiscono all'Iva periodica relativa alla medesima procedura.

QUADRO VL

DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

QUADRO VL		DEBITI	CREDITI
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE	VL1 IVA a debito (somma dei righi VE26 e VJ19)	,00	
	VL2 IVA detraibile (da rigo VF71)		,00
	VL3 IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2)	,00	
	ovvero		
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00
	VL8 Credito risultante dalla dichiarazione per il 2018 o credito annuale non trasferibile (*)		,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)		,00
	VL9 Credito compensato nel modello F24	,00	
Sez. 2 - Credito anno precedente	VL10 Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00
	VL11 Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98		,00
	Gruppo IVA (*)		,00
	VL12 Versamenti periodici omessi		,00
	Gruppo IVA (*)		,00
Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate	VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00	
	VL21 Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00	
	VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2019 compensato nel mod. F24	,00	
	VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00	
	VL24 Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00
	VL25 Eccedenza credito anno precedente		,00
	VL26 Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
	VL27 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto		,00
	VL28 Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto		,00
	VL29 Versamenti auto UE relativi a cessioni effettuate nell'anno		,00
			,00
	VL30 Ammontare IVA periodica		
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata
		,00	,00
			IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità
			,00
			IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
			,00
	VL31 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
	VL32 IVA A DEBITO	,00	
	ovvero		
	VL33 IVA A CREDITO		,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 a credito per il periodo di imposta;
2. al credito dell'anno precedente;
3. alla determinazione dell'Iva dovuta o del credito Iva relativo a tutte le attività esercitate.

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 1 - Determinazione dell'Iva dovuta o a credito per il periodo di imposta



Nel caso di contribuente che adotta **contabilità separate** e compila quindi più moduli, la sezione 1 del presente quadro va compilata in ogni modulo, mentre le sezioni 2 e 3 devono essere compilate, indicandovi i dati riepilogativi di tutte le attività dichiarate, solo sul primo modulo.

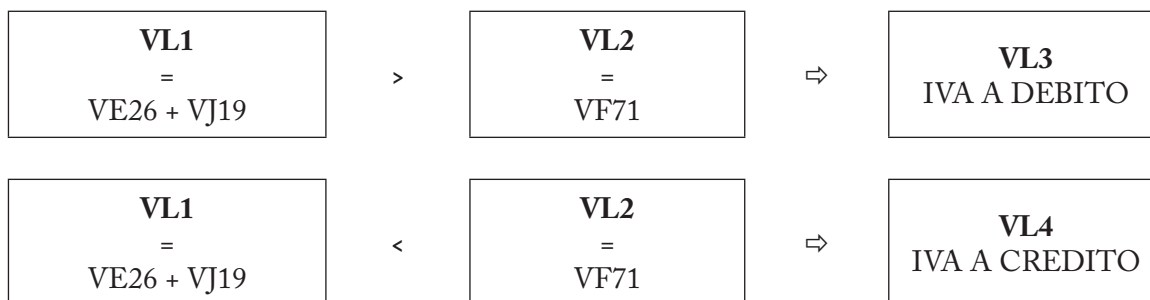


Nell'ipotesi di dichiarazione presentata da soggetto risultante da un'**operazione straordinaria** o da una **trasformazione sostanziale soggettiva**, le sezioni 2 e 3 del presente quadro devono essere compilate una sola volta per ciascun soggetto partecipante all'operazione, e qualora siano state tenute 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		DEBITI	CREDITI
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE			
VL1	IVA a debito (somma dei righi VE26 e VJ19)	,00	
VL2	IVA detraibile (da rigo VF71)		,00
VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	,00	
VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00

La **Sezione 1** è dedicata alla determinazione dell'**Iva complessivamente dovuta o a credito** così calcolata:



SEZIONE 2 - CREDITO ANNO PRECEDENTE

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2018 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
	VL12	Versamenti periodici omessi	¹	,00
		Gruppo IVA (*)	²	,00

La **Sezione 2** deve essere compilata dai contribuenti che chiudevano la dichiarazione relativa all'anno 2018 con un **credito Iva che non hanno chiesto a rimborso**.

Va inoltre compilata dai soggetti aderenti alla procedura di **liquidazione Iva di Gruppo** 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 **risoluzione n. 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'articolo 117 Tuir, ai fini della compensazione dell'Ires dovuta dalla consolidante.

Rigo VL8 – Credito risultante dalla dichiarazione per il 2018 o credito annuale non trasferibile

Nel **rigo VL8 campo 1** va riportato il **credito 2018 non chiesto a rimborso**, risultante dal rigo VX5.



Il **Gruppo Iva** (articolo 70-*bis* e ss.) deve indicare nel rigo VL8 l'ammontare dei crediti trasferiti dalle singole società partecipanti prima dell'ingresso nel Gruppo e dalle stesse evidenziati nel rigo VX2, campo 2, o nel rigo VY2, campo 2, dell'ultima dichiarazione annuale presentata.

Per i soggetti che hanno partecipato alla **liquidazione Iva di gruppo** per l'intero anno 2019, 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 VL26.

Nel caso di **operazione straordinaria** o **altra trasformazione sostanziale soggettiva** avvenuta nel corso del 2019, che non ha comportato l'estinzione del soggetto dante causa (scissione parziale, conferimento, ...):

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 2 - Credito anno precedente

- l'**avente causa** (società beneficiaria, conferitaria, ...) deve compilare il rigo VL8 nel modulo relativo al dante causa, indicando il credito Iva 2018 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 2018 che eventualmente residua dopo la cessione a favore dell'avente causa.

Nel caso in cui il credito Iva risultante dalla dichiarazione per l'anno 2018 sia stato **variato dall'Agenzia delle entrate a seguito della liquidazione effettuata ai sensi dell'articolo 54-bis**, nel rigo VL8 va indicato il nuovo credito riconosciuto dall'Agenzia, sia esso maggiore o minore di quello dichiarato, a patto, nel caso di credito minore, che il contribuente non abbia versato la differenza con Modello F24.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa ha indicato a rigo VX5 della dichiarazione relativa al 2018 un credito pari a 1.200 euro che è stato rettificato dall'Agenzia delle entrate (*ex* articolo 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 2018 o credito annuale non trasferibile (*)	1	1.200,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	2	,00

Rigo VL9 – Credito compensato in F24

Nel **rigo VL9** va indicata la **parte del credito Iva** riportato in detrazione o compensazione nella dichiarazione relativa all'anno 2018 utilizzato in compensazione con il Modello F24 anteriormente alla presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno 2019.

Va, inoltre, indicata anche la parte di maggior credito riconosciuto dall'Agenzia delle entrate *ex* articolo 54-bis, utilizzato in compensazione con il Modello F24 anteriormente alla presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno 2019.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Srl ha indicato a rigo VX5 della dichiarazione relativa al 2018 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	2019	800,00		
	6099	0101	2018		800,00	
codice ufficio	codice atto					
			TOTALE A	800,00 B	800,00	SALDO (A-B) 0,00

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	6001		2019	1.300,00		
	6099	0101	2018		1.300,00	
codice ufficio	codice atto					
			TOTALE A	1.300,00 B	1.300,00	SALDO (A-B) 0,00

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2018 o credito annuale non trasferibile (*)	¹	5.300,00
		di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	²	,00
	VL9	Credito compensato nel modello F24		2.100,00

Rigo VL10 – Eccedenza di credito non trasferibile

Il **rigo VL10** interessa i contribuenti che hanno aderito alla **procedura di liquidazione Iva di gruppo per l'intero anno 2019** e non possono trasferire al gruppo l'eccedenza di credito Iva 2018 non compensata, così determinata:

$$VL\ 10 = VL\ 8, \text{ campo } 1 - VL\ 9$$

Le modalità di utilizzo dell'importo indicato nel rigo VL10 devono essere evidenziate nell'ambito del quadro VX; in particolare detto credito va riportato nel rigo VX2, campo 1, e conseguentemente:

- nel rigo VX4 per indicare l'importo oggetto di richiesta a rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 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'articolo 117 Tuir.



Il rigo VL10 va compilato anche nei moduli relativi alle società dante causa di **operazioni straordinarie** (es. incorporate) che hanno partecipato alla liquidazione Iva di gruppo della società avente causa (es. incorporante) fino alla data dell'operazione straordinaria.

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

VL11 Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	¹	,00
	Gruppo IVA (*) ²	,00

Il **rigo VL11** deve essere compilato al fine di gestire il minor debito/il maggior credito risultante dalle **dichiarazioni integrative presentate nel 2019 oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello della dichiarazione originaria, credito risultante dalla compilazione del **quadro VN**.

In particolare al **campo 1** dovrà essere indicato il credito derivante da tali dichiarazioni integrative, pari alla somma degli importi indicati nella **colonna 3 dei rigi da VN1 a VN4** di tutti i moduli compilati, per i quali non è stata barrata la colonna 2 "Gruppo".



I soggetti che hanno partecipato nel corso del 2019 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**.

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 2 - Credito anno precedente

In tale circostanza se la società dichiarante ha partecipato nel 2019 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 riportato nel rigo VX2, campo 2, e quindi considerato ai fini della compilazione dei rigi VX4, VX5 e VX6; diversamente detto importo va indicato nel campo 1.



Il **campo 2** va compilato anche nei moduli relativi alle società danti causa di **operazioni straordinarie** (es. incorporate) che hanno partecipato alla medesima procedura di liquidazione Iva di gruppo della società avente causa dichiarante (es incorporante) fino alla data dell'operazione straordinaria qualora non possano far confluire alla procedura l'importo del credito.



ESEMPIO

La società Alfa Srl ha presentato nel 2019 una dichiarazione integrativa relativa al 2015 da cui emerge un minor debito di 5.000 euro.

Tale importo va evidenziato sia nel quadro VN che nel quadro VL (rigo VL 11).

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	VN1	1	2	3	4	5
	VN2	2015		5.000,00		
	VN3			,00		
	VN4			,00		
VL11 Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98		1	2	3	4	5
				5.000,00		
			Gruppo IVA (*)			
				,00		

Rigo VL12 – Versamenti periodici omessi

VL12 Versamenti periodici omessi	1	,00
	Gruppo IVA (*) 2	,00

Nel **rigo VL12 campo 11** dovrà essere indicato il credito derivante dalla somma degli importi indicati nella colonna 7 dei rigi da VQ1 a VQ5 di tutti i moduli compilati per i quali non è barrata la colonna 10 "Gruppo".



I soggetti che hanno partecipato nel corso del 2019 ad una procedura di **liquidazione Iva di gruppo** non potranno far confluire al gruppo l'importo di tale credito.

In tale circostanza se la società dichiarante ha partecipato nel 2019 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 riportato nel rigo VX2, campo 2, e quindi considerato ai fini della compilazione dei rigi VX4, VX5 e VX6; diversamente detto importo va indicato nel campo 1.



Il **campo 2** va compilato anche nei moduli relativi alle società danti causa di **operazioni straordinarie** (es. incorporate) che hanno partecipato alla medesima procedura di liquidazione Iva di gruppo della società avente causa dichiarante (es incorporante) fino alla data dell'operazione straordinaria qualora non possano far confluire alla procedura l'importo del credito.

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'articolo 38-*bis* comma 2, anche se non ancora, in tutto o in parte, liquidati.



RIMBORSI INFRANNUALI

L'articolo 38-*bis* comma 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'articolo 30 comma 3, lettere a), b), c), d) ed e)**:
 - lettera a): effettuazione di operazioni attive con aliquota media (aumentata del 10%) inferiore all'aliquota media sugli acquisti e importazioni;
 - lettera b): effettuazione di operazioni non imponibili (articoli 8, 8-*bis* e 9, articolo 41 D.L. 331/1993, ecc.) per un ammontare superiore al 25% delle operazioni effettuate;
 - lettera 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);
 - lettera 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*);
 - lettera e): soggetti non residenti identificati direttamente in Italia *ex* articolo 35-*ter* ovvero con rappresentante fiscale in Italia, indipendentemente dalla verifica dei presupposti sopra specificati.

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva a debito o credito relativa a tutte le attività esercitate

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.

Tale importo corrisponde con quello indicato nel rigo VP14, colonna 2, del modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva e del quadro VP della presente dichiarazione, se compilato.

Nel caso di comunicazioni periodiche omessa o errate, vanno indicati gli importi inseriti nel quadro VH.

Rigo VL22 – Credito Iva risultante dai primi 3 trimestri compensato

VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2019 compensato nel mod. F24

,00

Poiché in alternativa al rimborso infrannuale, e purchè in possesso dei requisiti per poterlo richiedere, il credito Iva trimestrale può essere compensato con altri tributi, contributi e premi dovuti, tramite modello F24, nel **rigo VL22** va indicato quella parte di **credito Iva compensata**.

I codici tributo per effettuare le compensazioni sono i seguenti:

- 6036 > credito Iva 1° trimestre;
- 6037 > credito Iva 2° trimestre;
- 6038 > credito Iva 3° trimestre.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa ha maturato i seguenti crediti Iva trimestrali in possesso dei requisiti di cui all'articolo 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	CREDITI
VL20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	10.700,00	
VL21 Ammontare dei crediti trasferiti (*)		,00
VL22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2019 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 – Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante

VL24 Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante

,00

Le **società aderenti alla procedura Iva di gruppo risultate non operative** per l'anno 2018 ai sensi dell'articolo 30 L. 724/1994, devono indicare nel rigo **VL24** 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'articolo 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'articolo 30 comma 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 2019) non va compilato il rigo VL24 in quanto il credito Iva è definitivamente perso.

Rigo VL25 – Eccedenza credito anno precedente

VL25 Eccedenza credito anno precedente

,00

Nel **rigo VL25** va indicato il **credito relativo all'esercizio 2018** al netto delle eventuali compensazioni avvenute tramite F24:

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva a debito o credito relativa a tutte le attività esercitate

VL 25 = VL 8, campo 1 – 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 2019 e non possono trasferire al gruppo l'eccedenza di credito Iva 2018 non compensata, che potrà essere chiesta a rimborso ai sensi dell'articolo 30 comma 4.

Rigo VL26 – Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'Ufficio

VL26 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 VL26**.

Tale rigo non va compilato dai soggetti che hanno partecipato alla liquidazione Iva di gruppo per l'intero anno 2019: il credito chiesto a rimborso e non concesso andrà indicato nel **rigo VL8, campo 1 e 2**.

Tale rigo non va neppure compilato dalle società danti causa di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (ad esempio, incorporate) che hanno partecipato alla medesima procedura di liquidazione Iva di gruppo della società avente causa dichiarante (ad esempio, incorporante) fino alla data dell'operazione straordinaria; anche in questo caso il credito denegato deve essere riportato nel rigo VL8, campo 1, ed evidenziato anche nel campo 2.

Rigo VL27 – Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni e per l'acconto

VL27 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto

,00

In tale rigo vanno indicati i **crediti di imposta** che sono stati utilizzati nel 2019 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'articolo 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.

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva a debito o credito relativa a tutte le attività esercitate

- nel **campo 3**, il totale dei versamenti periodici, compresi l'acconto Iva, gli interessi trimestrali, e l'imposta versata a seguito di ravvedimento relativi al 2019.
L'ammontare complessivo dei versamenti periodici risulta dalla somma dei dati Iva riportati nella colonna "Importi a debito versati" della "Sezione erario" dei modelli di pagamento F24, anche se non effettivamente versati a seguito di compensazione con crediti relativi ad altri tributi (o anche ad Iva), contributi e premi, per i quali siano stati utilizzati i codici tributo:
 - **da 6001 a 6012** per i versamenti mensili;
 - **da 6031 a 6033** per i versamenti trimestrali e il **6034** per il versamento del quarto trimestre effettuato dai contribuenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera e) e 74, comma 4;
 - **6013 e 6035** per l'acconto;
 - **da 6720 a 6727** per i versamenti effettuati per subforniture.



Nel caso particolare di società controllata partecipante alla **liquidazione Iva di gruppo** uscita dal gruppo dopo il termine finale stabilito per il versamento dell'acconto Iva, la stessa deve comprendere nel presente campo l'importo dell'acconto versato per suo conto dall'ente o società controllante già indicato nel rigo VK36;

- nel **campo 4**, deve essere indicato l'ammontare dell'Iva periodica, relativa al 2019, versata a seguito del ricevimento delle comunicazioni degli **esiti del controllo automatizzato**, ai sensi dell'articolo 54-*bis*, riguardanti le comunicazioni delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 21-*bis* D.L. 78/2010. In particolare, occorre indicare la quota d'imposta dei versamenti effettuati con codice tributo 9001 (al netto di sanzioni e interessi) e anno di riferimento 2019, fino alla data di presentazione della dichiarazione;
- nel **campo 5** deve essere indicata l'ammontare dell'Iva periodica, relativa al 2019, versata fino alla data di presentazione della dichiarazione, a seguito della notifica di cartelle di pagamento;
- nel **campo 1**, va indicato il maggiore tra l'importo indicato nel campo 2 e la somma di quelli indicati nei campi 3 e 4.

Rigo VL31 – Ammontare dei debiti trasferiti

VL31 Ammontare dei debiti trasferiti (*)

,00

Nel **rigo VL31** va indicato l'ammontare dei **debiti trasferiti** da parte di ogni società che effettua liquidazione Iva di gruppo.

L'importo corrispondente a quello indicato nel rigo VP14, colonna 1 del modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva e del quadro VP della presente dichiarazione se compilato.

Nel caso di comunicazioni periodiche omessa o errate, vanno indicati gli importi inseriti nel quadro VH.

Righi VL32 e VL33 – Iva a debito o a credito

VL32 IVA A DEBITO

,00

ovvero

VL33 IVA A CREDITO

,00

Nel **rigo VL32** totale Iva a debito, va indicata, nel caso in cui la somma degli importi dei debiti (rigo VL3 e da rigo VL20 a VL23) risulti superiore alla somma degli importi dei crediti (rigo VL4, VL11, campo 1, VL12, campo 1 e da rigo VL24 a VL31), la differenza dei predetti importi.

Nel **rigo VL33** totale Iva a credito, va indicato, se la differenza tra la somma degli importi dei crediti (rigo VL4, VL11, campo 1, VL12, campo 1 e da rigo VL24 a VL31) e la somma degli importi dei debiti (rigo VL3 e da rigo VL20 a VL23) è positiva, l'importo che si ottiene considerando tra gli importi a credito la somma dei campi 3, 4 e 5 del rigo VL30 (Iva periodica versata) in luogo del campo 1 del medesimo rigo. Nel calcolo del credito emergente dalla dichiarazione, infatti, occorre tenere conto esclusivamente dei versamenti effettuati. Se da tale calcolo emerga un importo negativo il presente rigo non deve essere compilato.

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 VL27.

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'articolo 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 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 congruaglio 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'articolo 8 del D.L. 351/2001.

Tale importo è pari a quello indicato nel rigo VD1.

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva a debito o credito relativa a tutte le attività esercitate

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

$$VL38 = VL32 - (VL34 + VL35) + VL36$$

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

$$VL39 = VL33 - VL37$$

↕
rigo VX2

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 2019 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 riportato nel rigo VX 2, campo 1, e considerato ai fini della compilazione dei righi VX4, VX5 e VX6.

**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Contribuente trimestrale con credito Iva 2018 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 2018	Interessi 1%	Iva da versare
1° trimestre	12.500	9.700	2.800	2.800	/	/
2° trimestre	12.400	5.200	7.200	2.500	47	4.747
3° trimestre	15.000	12.300	2.700	/	27	2.727
4° trimestre	11.200	13.000	1.800	/		

L'Iva versata nel corso del 2019, 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.

QUADRO VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

Sezione 3 - Determinazione dell'Iva a debito o credito relativa a tutte le attività esercitate

I quadri VL e VX della dichiarazione saranno pertanto così compilati:

QUADRO VL LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE	DEBITI	CREDITI
VL1 IVA a debito (somma dei righi VE26 e VJ19)	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 2018 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 ,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 Gruppo IVA (*) 2		,00
VL12 Versamenti periodici omessi 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 2019 compensato nel mod. F24	,00	
VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	74,00	
VL24 Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante		,00
VL25 Eccedenza credito anno precedente		5.300,00
VL26 Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
VL27 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto		,00
VL28 Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto		,00
VL29 Versamenti auto UE relativi a cessioni effettuate nell'anno		,00
		7.474,00
VL30 Ammontare IVA periodica	IVA periodica dovuta 2 7.474,00 3 IVA periodica versata 4 7.474,00 5 IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità 6 IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	,00
VL31 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		,00
VL32 IVA A DEBITO ovvero	,00	
VL33 IVA A CREDITO		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		,00

QUADRO VX DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA	
VX1 IVA da versare	,00
VX2 IVA a credito (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6) di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis) 2	1.800,00 ,00
VX3 Eccedenza di versamento (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)	700,00
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 ☐	
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 VL – DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO

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

Codice fiscale consolidante

1

2

,00

QUADRO VP

LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA

	PERIODO DI RIFERIMENTO		Subforniture	Liquidazione IVA di gruppo (art. 73)	Operazioni straordinarie
	Mese ¹	Trimestre (*) ²			
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA	VP1				
	VP2	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)			
	VP3	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)			
	VP4	IVA esigibile		DEBITI	CREDITI
	VP5	IVA detratta			
	VP6	IVA dovuta		1	o a credito 2
	VP7	Debito periodo precedente non superiore 25,82 euro			
	VP8	Credito periodo precedente			
	VP9	Credito anno precedente			
	VP10	Versamenti auto UE			
	VP11	Crediti d'imposta			
	VP13	Acconto dovuto		Metodo 1	2
	VP14	IVA da versare		1	o a credito 2

Il nuovo **quadro VP** del Modello Iva 2020 è riservato ai contribuenti che intendono avvalersi della facoltà prevista dall'**articolo 21-bis** D.L. 78/2010, come modificato dall'**articolo 12-quater** D.L. 34/2019, di **comunicare con la dichiarazione annuale i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche relative al quarto trimestre**.



I contribuenti che intendono avvalersi di tale facoltà **devono presentare la dichiarazione annuale Iva entro il mese di febbraio**.

Anticipando pertanto la presentazione del Modello Iva 2020 entro il prossimo 29 febbraio (2 marzo poiché il 29 febbraio cade di sabato), è possibile evitare l'adempimento di trasmissione delle comunicazioni Lipe, liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto, relative al quarto trimestre 2019. Il quadro VP non può pertanto essere compilato se la dichiarazione è presentata oltre il termine evidenziato.

Di conseguenza se il contribuente intende inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati occorre compilare:

- il quadro VP, se la dichiarazione è presentata entro febbraio (in tal caso, non va compilato il quadro VH o il quadro VV in assenza di dati da inviare, integrare o correggere relativamente ai trimestri precedenti al quarto);
- il quadro VH (o VV), se la dichiarazione è presentata oltre febbraio.



La presenza di più moduli a causa della presenza di più quadri VP (liquidazioni mensili) non modifica il numero di moduli di cui si compone la dichiarazione da indicare sul frontespizio.

La compilazione del quadro VP ricalca le modalità previste per il Modello di Comunicazione liquidazioni periodiche Iva.

In particolare nel **rigo VP1**:

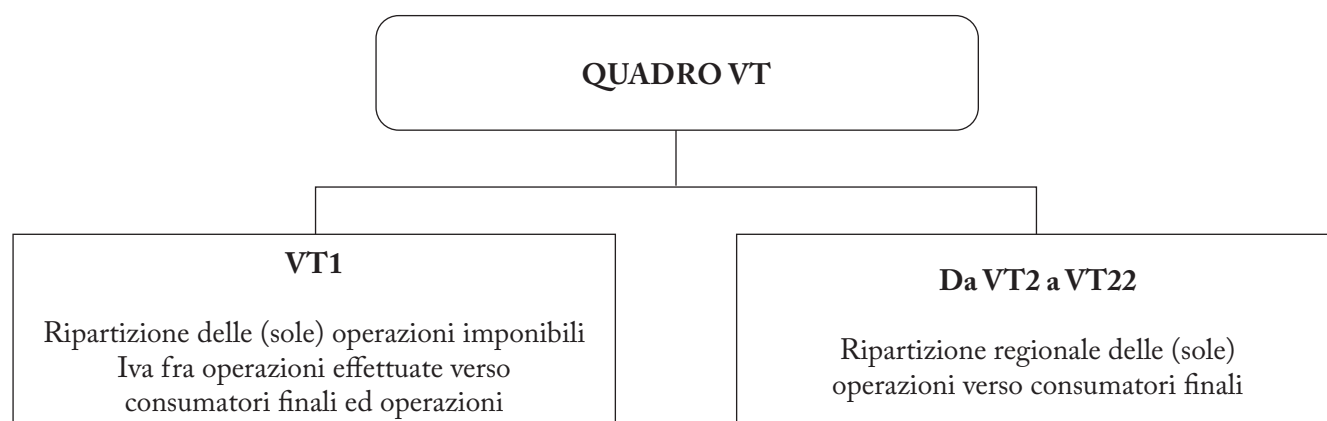
- in **colonna 1 e 2 “Periodo di riferimento”**, va indicato il mese (valori da 10 a 12) o il trimestre (4) cui si riferisce ciascun modulo. I contribuenti che eseguono liquidazioni trimestrali, ai sensi dell’articolo 7 D.P.R. 542/1999, devono indicare in colonna 2 il valore “5” con riferimento al quarto trimestre solare;
- la **colonna 3 “Subforniture”** va barrata solo nel caso in cui il contribuente si sia avvalso delle agevolazioni previste dall’articolo 74, comma 5, D.P.R. 633/1972 (contratti di subfornitura);
- la **colonna 4 “Liquidazioni Iva di gruppo (articolo 73)”** va barrata se i dati indicati nel quadro si riferiscono alla liquidazione Iva per l’intero gruppo di cui all’articolo 73 D.P.R. 633/1972;
- la **colonna 5 “Operazioni straordinarie”** va compilata solo nei casi di operazioni straordinarie ovvero trasformazioni sostanziali soggettive avvenute nel corso dell’anno indicando la partita Iva del soggetto trasformato (società incorporata, scissa, soggetto conferente o cedente l’azienda, etc.) nel modulo/i utilizzato per indicare i dati relativi all’attività da quest’ultimo svolta.

Per quanto riguarda la sezione dedicata alla **Liquidazione dell’imposta** si rimanda alle istruzioni del modello di Comunicazione liquidazioni periodiche Iva.

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'articolo 33, comma 13, del D.L. 269/2003 come integrato dall'articolo 2, comma 10, della L. 350/2003 (Finanziaria 2004). La finalità della disposizione è quella di acquisire informazioni statistiche per l'attuazione del **federalismo fiscale**.



RIGO VT1 (COMPILAZIONE SEMPRE OBBLIGATORIA)

Va eseguita la **ripartizione** del totale delle **operazioni attive imponibili** Iva fra quelle effettuate nei confronti di **consumatori finali** (campo 3 e 4) e quelle effettuate nei confronti di **soggetti titolari di partita Iva** (campo 5 e 6). Le istruzioni precisano che per la ripartizione “*può farsi riferimento alle modalità di certificazione dei corrispettivi previste dagli articoli 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’articolo 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 (compilazione obbligatoria solo in presenza di operazioni verso consumatori finali)

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 (risoluzione n. 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 2019 risultano le seguenti operazioni.

Tipo operazioni	Verona (Veneto)	Trento (Trentino A.A.)
Scontrini/documenti commerciali 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/documenti commerciali 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 (articolo 38- <i>quater</i> comma 1)	€ 1.000	/
Fatture per vendita a viaggiatori extra UE con sgravio successivo (articolo 38- <i>quater</i> comma 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 articolo 8	€ 200.000	/
Cessioni intracomunitarie articolo 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

Righe da VT2 a VT22 (compilazione obbligatoria solo in presenza di operazioni verso consumatori finali)

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
Totale operazioni imponibili (VE24)	€ 449.500	Iva	€ 98.670
Op. non imponibili (VE30-VE32)	€ 301.000		
Totale operazioni	€ 750.500		
Meno cessioni B.A. (VE40)	€ 1.000		
Totale volume d'affari (VE50)	€ 749.500		

QUADRO VT

 SEPARATA INDICAZIONE
DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE
NEI CONFRONTI DI
CONSUMATORI FINALI
E SOGGETTI IVA

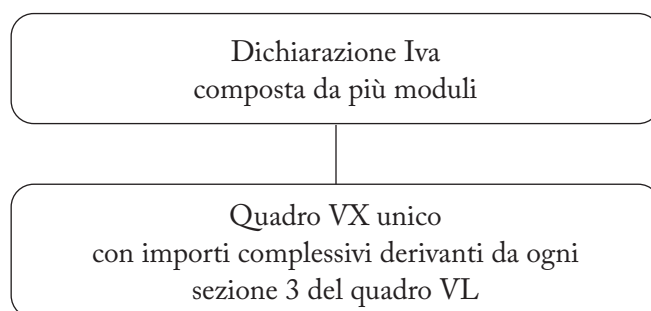
VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	1	449.500	,00	Totale imposta	2	98.670	,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	3	388.500	,00	Imposta	4	85.470	,00
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	5	61.000	,00	Imposta	6	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 ,00
	VX2 IVA a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6) 1 ,00
	di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis) 2 ,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.
	VX4 8 FIRMA 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. 10 FIRMA
	VX5 Importo da riportare in detrazione o in compensazione ,00
	VX6 Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale 1 2 ,00
	Codice fiscale consolidante
RISERVATO ALLE SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO (ART. 73)	VX7 Iva dovuta da trasferire ,00
	VX8 Iva a credito da trasferire ,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

Nel **rigo VX1** va indicata l'Iva da versare pari all'importo di cui al rigo VL38.

VX1	IVA da versare		,00
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)		,00

In caso di compilazione del rigo VL40 l'importo da indicare è pari alla differenza tra gli importi indicati nei rigi VL38 e VL40.

Nel caso di **trasformazioni sostanziali soggettive** che comportano la compilazioni di più sezioni 3 del quadro VL, 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 risultanti per ciascun soggetto partecipante alla trasformazione nei rispettivi quadri VL.



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

Nel **rigo VX2**, **campo 1** va indicata l'Iva a credito o da trasferire, pari all'importo di cui al rigo VL39 o, se compilato il rigo VL40, pari all'importo ottenuto sommando il rigo VL39 e VL40, da ripartire nei successivi rigi VX4, VX5 e VX6.

Nel caso di dichiarazione costituita da più moduli (trasformazioni sostanziali soggettive che comportano la compilazione di più sezioni 3 del quadro VL), nel **rigo VX2 campo 1** 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 risultanti per ciascun soggetto partecipante alla trasformazione nei rispettivi quadri VL.

VX2	IVA a credito (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)	¹	,00
	di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)	²	,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 campo 1, ma non potrà essere ripartita nei successivi righi nel quadro VX.

Compilazione del rigo VX2 da parte dei soggetti passivi che a partire dal 1° gennaio 2020 partecipano a un Gruppo Iva di cui agli articoli 70-bis e ss.

Per tali soggetti, ai sensi dell'articolo 70-*sexies*, la parte dell'eccedenza detraibile risultante dalla presente dichiarazione (indicata nel campo 1), pari all'ammontare dei versamenti Iva effettuati con riferimento al 2019, deve essere trasferita al Gruppo Iva dal 1° gennaio 2020. Tale importo, già ricompreso nel campo 1, va indicato anche nel **campo 2 del rigo VX2**.

Pertanto, l'ammontare dell'eccedenza detraibile da ripartire tra i successivi righi VX4 (anche in mancanza dei presupposti di cui all'articolo 30), VX5 e VX6 è dato dalla differenza tra l'importo riportato nel campo 1 e quello indicato nel campo 2.

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 2019, 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'articolo 9, comma 2, D.L. 35/2013 e spontaneamente riversato (circolare n. 48/2002, risoluzione n. 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, campo 1, che quello VX3, nei successivi righi VX4, VX5 e VX6 va ripartita la somma dei due.

QUADRO VX – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO DI IMPOSTA

Quadro VX

Compilazione del rigo VX3 da parte dei soggetti passivi che a partire dal 1° gennaio 2020 partecipano a un Gruppo Iva di cui agli articoli 70-bis e ss.

Per i soggetti passivi che a partire dal 1° gennaio 2020 partecipano a un Gruppo Iva di cui agli articoli 70-bis e seguenti, l'importo indicato nel rigo VX3 deve essere trasferito al Gruppo Iva dal 1° gennaio 2020, eventualmente sommato all'importo che risulta dal campo 2 del rigo VX2.

Quindi, in tale ipotesi, tra i predetti rigi VX4, VX5 e VX6 va ripartito unicamente l'importo risultante dalla differenza tra i campi 1 e 2 del rigo VX2.

**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	1.800,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)	0,00
	di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)	0,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)	700,00
	Importo di cui si richiede il rimborso	0,00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata	0,00
	Causale del rimborso ³ ☐ Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso ⁴ ☐ Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter ⁵	0,00
	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.		
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	700,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	0,00
	Codice fiscale consolidante	



La società Beta presenta un credito da dichiarazione annuale pari a 800 euro, ma esegue erroneamente un versamento per Iva annuale per 300 euro.

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 righe VX4, VX5 e VX6)	1	800 ,00
	di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)	2	,00
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6)		300 ,00
	Importo di cui si richiede il rimborso	1	,00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2	,00
Causale del rimborso	☐ Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	☐ Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5 ,00
Contribuenti Subappalti	☐	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		1.100 ,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Codice fiscale consolidante	2

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

FIRMA

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

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 n. 84/E/1998).

Tale quota, cumulata con gli importi che sono stati o che saranno compensati nel corso dell'anno 2020 nel modello F24, non può superare il limite previsto dalla normativa vigente; ricordiamo che lo stesso:

- è ordinariamente pari a 700.000 euro (articolo 9, comma 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.

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. Preliminarmente è necessario individuare 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 succes-

sivo. In tal caso, il rimborso compete per il minore degli importi delle predette eccedenze, anche se inferiori al limite di 2.582,28 euro.

IMPORTI DEL RIMBORSO	
SENZA LIMITAZIONI QUANTITATIVE	CON LIMITAZIONI QUANTITATIVE
• cessazione attività • minore eccedenza del triennio	• tutte le altre ipotesi solo se eccedenza > 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 - Articolo 30, comma 1 - Cessazione di attività

Il **codice 1** va indicato dai contribuenti che nel corso dell'anno 2019 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

Circolare n. 225/E/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, § 2.11).

Codice 2 - Articolo 30, comma 2 - Aliquota media

Il **codice 2** va indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 2, lettera 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'articolo 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* (articolo 17, commi 6 e 7) che, ai fini del rimborso, sono considerate operazioni ad aliquota zero e le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17-ter (verso Pubbliche Amministrazioni ed altri enti e società);
- 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 (risoluzione n. 17/E/1988).



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	articolo 17, comma 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 – articolo 30, comma 2 – Operazioni non imponibili

Il **codice 3** va indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 2, lettera b), in quanto hanno effettuato nell'anno **operazioni non imponibili** di cui agli articoli 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 2019. 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 (articolo 50-*bis*, comma 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 (articolo 50-*bis*, comma 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'articolo 74-*ter* (vedasi la risoluzione n. VI-13-1110/94/1994);
- le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui all'articolo 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 – articolo 30, comma 2 – 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'articolo 30, comma 2, lettera 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 articoli 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 n. 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 2019;
- 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 n. 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. circolare n. 2/1990 e risoluzione n. 392/E/2007);
- con risoluzione n. 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 (risoluzione n. 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 (risoluzione n. 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** (circolare n. 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 (circolare n. 6/E/2006, punto 12.3);
- non sono considerati beni ammortizzabili e non danno perciò diritto al rimborso dell'Iva i **terreni** (risoluzione n. 113/E/1996 e risoluzione n. 238/E/1996), ancorché strumentali all'esercizio dell'impresa, trattandosi di beni non suscettibili di deperimento e consumo (circolare n. 11 del 10/04/1991 e risoluzione n. 19/E/2004);
- 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 n. 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 2018 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*
articolo 30,
comma 3,
lettera 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.

Codice 5 – articolo 30, comma 2 – Operazioni non soggette all'imposta

Il **codice 5** va indicato in caso di rimborso richiesto dai contribuenti ai sensi dell'articolo 30, comma 2, lettera d), che abbiano effettuato nel 2019 **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'articolo 6.

Codice 6 – articolo 30, comma 2 – Condizioni previste dall'articolo 17 comma 3

Il **codice 6** va indicato dagli **operatori non residenti che si siano identificati direttamente in Italia** ai sensi dell'articolo 35-*ter* ovvero che abbiano formalmente nominato, ai sensi dell'articolo 17, comma 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'articolo 35-*ter*.

Codice 7 – articolo 34, comma 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'articolo 8, primo comma, dell'articolo 38-*quater* e dell'articolo 72;
- cessioni intracomunitarie degli stessi.

Il rimborso compete per l'ammontare corrispondente all'Iva (teorica) relativa ad operazioni non imponibili effettuate nel 2019 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. circolare n. 145/E/1998).

Codice 8 – articolo 30, comma 3 – Rimborso della minore eccedenza detraibile del triennio

Il **codice 8** va indicato quando il rimborso compete se dalle dichiarazioni relative agli ultimi 3 anni (2017-2018-2019) 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 2017, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 e gli importi da indicare al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'Iva;
- per l'anno 2018, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 e gli importi da indicare al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2020 relativa all'anno 2019, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'Iva.

**CASO OPERATIVO**

Credito Iva periodo 2017 computato in detrazione anno successivo: 7.500 euro.

Credito Iva periodo 2018 computato in detrazione anno successivo: 9.000 euro.

Credito Iva periodo 2019: 6.000 euro.

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

**CASO OPERATIVO**

Credito Iva periodo 2017 computato in detrazione anno successivo: 3.500 euro.

Credito Iva periodo 2018 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 2019: 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, terzo comma, la minore eccedenza detraibile del triennio.

In particolare, possono presentare istanza di rimborso i soggetti che hanno aderito ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo nell'anno 2018 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2017, nonché i soggetti che nell'anno 2017 partecipavano ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo in qualità di controllanti e che nel 2018, 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 2017 (risoluzione n. 4/DPF del 2008 e risoluzione n. 56/E/2011).

A tal fine, occorre tenere presente:

- per l'anno 2017, l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2018 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018. 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/2018 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018;
- per l'anno 2018, l'importo risultante dalla differenza tra quanto indicato al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018 e l'importo di VL9 della dichiarazione Iva 2020 relativa al 2019;
- per l'anno 2019, l'importo indicato al rigo VX2 campo 1 della dichiarazione Iva 2020 relativo all'anno 2019.

I soggetti che hanno aderito all'Iva di gruppo in anni precedenti al 2018 devono inoltre tenere presente:

- per l'anno 2017 l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2018 relativa all'anno 2017 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018;

- per l'anno 2018 l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2020 relativa all'anno 2019;
- per l'anno 2019 l'importo indicato nel rigo VX2 campo 1 della dichiarazione Iva 2020 relativa all'anno 2019.

Codice 11 – Articolo 1, comma 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 2020 si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 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.

Codice 13 – Articolo 70-sexies

Il codice 13 deve essere indicato dai soggetti passivi che a partire dal 1° gennaio 2020 partecipano a un Gruppo Iva di cui agli articoli 70-bis e ss. e intendono chiedere a rimborso la parte dell'eccedenza detraibile risultante dalla presente dichiarazione, per la quota che non deve essere trasferita al Gruppo medesimo. L'ammontare di tale eccedenza non può essere superiore alla differenza tra l'importo riportato nel campo 1 e quello indicato nel campo 2 del rigo VX2.

Campo 4 - Erogazione prioritaria del rimborso

codici da 1 a 8



Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso 4 ☐

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.

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, 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, 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, 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'articolo 17-ter, comma 1 e degli altri soggetti di cui al comma 1-bis dell'articolo 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**;
- 7 riservato ai soggetti che svolgono l'attività individuata dal codice ATECO 2007 59.14.00 e cioè i soggetti che esercitano l'attività di proiezione cinematografica.

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

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'articolo 35, comma 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

Per quanto riguarda le **modalità di erogazione dei rimborsi Iva** trimestrali e annuali l'articolo 38-bis D.P.R. 633/1972 stabilisce:

- 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'articolo 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'articolo 38-*bis*, comma 3, lettera 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'articolo 8 D.L. 351/2001;
- 4 se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno **aderito al regime di adempimento collaborativo** previsto dagli articoli 3 e seguenti del D.Lgs. 128/2015;



Come precisato nella **circolare n. 38/E/2016** l'esclusione dall'obbligo di prestare **garanzia** per il pagamento dei rimborsi delle imposte sia dirette sia indirette, previsto dall'articolo, 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.



Il campo non deve inoltre essere compilato dai contribuenti che hanno applicato gli **Isa** conseguendo un livello di affidabilità fiscale almeno pari ad 8 per il periodo d'imposta 2018.

L'articolo 9-*bis*, comma 11, lettere a) e b) del D.L. 50/2017 prevede infatti a favore dei contribuenti che presentano il sopracitato livello di affidabilità fiscale:

- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva;
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui.

La situazione va segnalata barrando la casella **"Esonero dall'apposizione del visto di conformità"** posto nel riquadro **"Firma della dichiarazione"** del **frontespizio**.

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'articolo 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'articolo 47 del D.P.R. 445/2000 al fine di **attestare la propria qualifica di società operativa**.



La **circolare n. 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.

In alternativa della dichiarazione sostitutiva, le società hanno la facoltà di presentare preventivamente un'istanza di interpello secondo quanto previsto dall'articolo 30 comma 4-*bis* della L. 724/1992.

In tal caso, deve essere barrata la casella **"Interpello"** del rigo VX4, senza apporre la firma nel campo 8.

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'articolo 38-*bis* comma 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**.



La compensazione del credito Iva annuale per importi superiori a 5.000,00 euro (elevato a 50.000,00 euro per le start-up innovative di cui all'articolo 4, comma 11-*novies*, D.L. 3/2015) può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale e solo in presenza di visto di conformità in dichiarazione o sottoscrizione della stessa dall'organo incaricato del controllo contabile. 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 costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997.

Il credito inoltre è definitivamente perso per i soggetti che riscontrano la presenza congiunta delle seguenti condizioni (circolare n. 25/2007):

- società di comodo nel 2019, 2018 e 2017;
- società che nel triennio 2017-2019 non hanno effettuato 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'articolo 30, comma 1, L. 724/1994.



In caso di **Gruppo Iva** (articoli 70-*bis* e ss. D.P.R. 633/1972) il credito d'imposta annuale maturato dallo stesso non può essere utilizzato in compensazione con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti (articolo 4, comma 4, D.M. 6 aprile 2018).

Rigo VX6 – Consolidato fiscale

I soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale (articoli 117 e seguenti del Tuir) possono cedere in tutto o in parte il credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale ai fini della compensazione con il debito Ires dovuto dalla consolidante.

L'opzione per la tassazione di gruppo comporta infatti la determinazione di un unico reddito complessivo globale di gruppo pari alla somma algebrica dei redditi delle singole società partecipanti.

Gli obblighi dichiarativi e di versamento dell'Ires incombono sulla controllante.

VX6

Importo ceduto a seguito di opzione
per il consolidato fiscale

Codice fiscale consolidante

1

2

,00

Nel **rigo VX6** va pertanto indicato nel **campo 1** il codice fiscale della consolidante e nel **campo 2** l'importo del credito ceduto.

**Circolare n. 28/2014**

Per utilizzare in compensazione i crediti superiori a 5.000 euro e generati in capo ad altri soggetti è richiesta l'apposizione del visto di conformità o in alternativa la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo sia nella dichiarazione del soggetto cedente il credito che nella dichiarazione del soggetto che utilizza il credito ricevuto.

Compilazione quadro VX in caso di liquidazione Iva di gruppo

Le società aderenti alla procedura Iva di gruppo per l'intero anno di imposta devono compilare il rigo VX7 o VX8 per trasferire il debito/credito al gruppo in sede di conguaglio.

Tali soggetti, inoltre, compilano il rigo VX2, campo 1, riportando la somma degli importi indicati nei seguenti righi, riguardanti crediti che non possono essere trasferiti al gruppo, per tutti i moduli compilati:

- VL10;
- VL11, campo 2;
- VL12, campo 2;
- VL40.

Nelle ipotesi di operazione straordinaria (ad esempio, incorporazione), qualora la società dichiarante avente causa (ad esempio, incorporante) abbia partecipato alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo per l'intero anno d'imposta, l'eventuale conguaglio a debito o a credito risultante dal quadro VL dei moduli relativi alle società danti causa (ad esempio, incorporate) non partecipanti alla medesima procedura (oppure fuoriuscite dalla medesima procedura prima dell'operazione straordinaria), va riportato, rispettivamente, nel rigo VX1 o nel rigo VX2, campo 1.

A tal fine, occorre determinare la differenza tra la somma degli importi a debito indicati nei righi VL38 e la somma degli importi a credito indicati nei righi VL39, evidenziati nei rispettivi quadri VL di ciascun soggetto, esterno al gruppo, partecipante alla operazione straordinaria; all'importo di tale differenza (positiva o negativa) va, poi, sottratta la somma degli importi indicati nei righi VL10, VL11, campo 2, VL12, campo 2 e VL40 di tutti i moduli compilati.

Pertanto, nel rigo VX1 va indicato l'importo complessivo da versare pari al risultato della predetta somma algebrica, se positiva. Se tale risultato, invece, è negativo, questo (in valore assoluto) va riportato nel rigo VX2, campo 1.

Per quanto riguarda le modalità di utilizzo dell'importo indicato nel rigo VX2, campo 1, è prevista:

- la compilazione del rigo VX4 per indicare l'importo oggetto di richiesta di rimborso *ex* articolo 30, comma 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.

Le società che sono uscite dal gruppo per cessazione del controllo in corso d'anno devono compilare anche i righi VX7 e VX8 e devono indicare il conguaglio annuale a debito o a credito nel rigo VX1 o VX2.

Compilazione quadro VX in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa dichiarato nel 2019

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;

Rigo VX8 – Iva a credito da trasferire

Nel rigo va indicato l'ammontare dell'eccedenza annuale d'imposta detraibile di cui al rigo VL39 da trasferire al gruppo.

Nell'ipotesi di trasformazioni sostanziali soggettive che comportano la compilazione di più sezioni 3 del quadro VL (cioè, di una sezione 3 per ciascun soggetto partecipante alla trasformazione), nel rigo VX8 deve essere indicato l'importo complessivo delle eccedenze detraibili da trasferire risultante dalla differenza, se positiva, tra la somma degli importi a credito indicati nei rigi VL39 e la somma degli importi a debito indicati nei rigi VL38 risultanti per ciascun soggetto partecipante alla trasformazione nei rispettivi quadri VL. A tal fine, occorre considerare esclusivamente i quadri VL dei moduli riferiti alle società danti causa (ad esempio, incorporate) che hanno partecipato alla medesima procedura di liquidazione Iva di gruppo della società avente causa dichiarante (ad esempio, incorporante) fino alla data dell'operazione straordinaria.

QUADRO VO

COMUNICAZIONI DELLE OPZIONI E REVOCHE

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																																																												
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																																																												
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 2 3 Revoche 4 5																																																												
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	<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																																																			
VO11																																																															
VO12	CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI (art. 1, comma 3, d.P. R. n. 100/1998)	Opzione	1 Revoca 2																																																												
VO13	Art. 10 - n. 11 - APPLICAZIONE DELL'IVA ALLE CESSIONI DI ORO DA INVESTIMENTO	singole operazioni	Cedente Opzioni 1 2 Revoca 3																																																												
		tutte le operazioni	Intermediario Opzione 4																																																												
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																																																												

QUADRO VO – COMUNICAZIONI DELLE OPZIONI E REVOCHE

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 8, 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 ☐
	VO26 TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)	Opzione 1 ☐	

VO20 casella 1 – Nel caso di opzione per il regime ordinario da parte delle imprese minori l'opzione è vincolante per almeno un triennio (in tal senso anche circolare n. 11/E/2017 § 6.6) e non più per un solo anno. Tale opzione, infatti, determina un diverso regime di determinazione del reddito (competenza), e non più un diverso regime contabile, rispetto al nuovo regime naturale delle imprese minori che dal 2017 è invece "improntato alla cassa".

VO26 casella 1 – La casella consente alle imprese minori di evidenziare l'opzione di cui all'articolo 18 comma 5 del D.P.R. 600/1973 per l'adozione della presunzione registrato uguale incassato/pagato con tenuta dei soli registri Iva (ferma restando l'annotazione anche dei componenti non rilevanti ai fini di tale imposta), in luogo della tenuta anche del registro incassi e pagamenti.

• **SEZIONE 3:** opzioni e revoche agli effetti sia dell'Iva che delle imposte sui redditi;

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 ☐ 3 ☐

VO34 casella 1 - Accesso a regime Iva/redditi ordinario da parte di soggetti con requisiti regime fiscale di vantaggio che hanno rinunciato

VO34 casella 2 - Accesso a forfait da parte di soggetto con requisiti regime di vantaggio che nell'anno oggetto della dichiarazione ha revocato la precedente opzione 2014 per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari (circolare n. 10/E/2016 p. 3.1.1)

VO34 casella 3 - Accesso a forfait da parte di soggetto con requisiti regime di vantaggio che nell'anno oggetto della dichiarazione ha revocato la precedente scelta del 2015 (finestra concessa dal D.L. 192/2014) per il regime fiscale di vantaggio.

VO33 casella 1 – Accesso a regime Iva/redditi ordinario da parte di soggetti con i requisiti regime forfetario che hanno rinunciato (comportamento concludente) all'applicazione (l'opzione è vincolante per almeno 3 anni).

VO33 casella 2 – Accesso a forfait da parte di soggetto con relativi requisiti che ha revocato la precedente opzione per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari.

VO35 ATTIVITÀ ENOTURISTICA
Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 502 a 505, legge n. 205/2017)

Opzione

NEW VO35 casella 1 – Deve essere barrata dagli esercenti attività enoturistica di cui all'articolo 1 commi 502-505 L. 205/2017 che hanno optato per il regime Iva/redditi nei modi ordinari (l'opzione è vincolante per almeno 3 anni)

- **SEZIONE 4:** opzione e revoca agli effetti dell'imposta sugli intrattenimenti;

Sez. 4 - Opzione e revoca agli effetti dell'imposta sugli intrattenimenti

VO40 APPLICAZIONE IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI NEI MODI ORDINARI
(art. 4, d.P.R. n. 544/1999)

Opzione Revoca

- **SEZIONE 5:** opzione e revoca agli effetti dell'Irap.

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)

Opzione Revoca

REGIME OPZIONI EX D.P.R. 442/1997

REGOLA

Vale comportamento concludente
(l'opzione va comunicata a posteriori nel quadro VO)

Opzioni per regimi di determinazione dell'imposta

Vincolo almeno triennale
(salvo diverse previsioni normative)

ECCEZIONE

Il comportamento concludente non è sufficiente per l'Iva di gruppo.
Serve anche opzione.
Dal 2017 l'opzione vale fino a revoca

Praticabile la "remissione in bonis" ex articolo 2 D.L. 16/2012 (circolare n. 38/E/2012)

Opzioni per regimi contabili

Vincolo annuale
(salvo diverse previsioni normative)



Non tutte le opzioni transitano per il quadro VO

Vedi ad esempio:

- Iva di gruppo e gruppo Iva
- Regime forfetario
- Manifestazione volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie (partita Iva VIES)
- Trasparenza, consolidato, tonnage tax e Irap.

A seguito della riforma introdotta dal D.P.R. 442/1997, le opzioni e le revocche 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 revocche 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 al modello Redditi 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 circolare n. 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'articolo 34, comma 6, nel 2016, presentando così la dichiarazione nel 2016, 2017 e 2018.

Nel 2019 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 2020, allegherà il quadro VO al modello Redditi barrando la casella 2 del rigo VO3.

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	☐	



Articolo 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 471/1997

Per la mancata comunicazione dell'opzione (o della revoca) esercitata sulla base del comportamento concludente (fin dall'inizio dell'anno) 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 articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997) se la violazione non è stata di ostacolo all'esercizio delle azioni di controllo (risoluzione n. 185/E/2002; circolare n. 18/E/2018 § 6.1).

Ferma la validità del comportamento concludente l'omessa indicazione dell'opzione nella dichiarazione Iva (seppur non vincolante ai fini dell'efficacia del regime scelto) costituisce una violazione sanzionabile che l'istante può sanare attraverso l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 (risoluzione n. 64/E/2018).



Articolo 4 D.P.R. 442/1997; Cassazione n. 17576/2009

Nel caso dell'opzione per la **liquidazione Iva di gruppo**, disciplinata dall'articolo 73 del D.P.R. 633/1972, non è sufficiente il comportamento concludente bensì, ai fini dell'efficacia dell'opzione stessa è richiesta l'opzione manifesta.

Va tuttavia segnalato che il nuovo istituto della c.d. **“remissione in bonis”**, disciplinato dall'articolo 2 del D.L. 16/2012, consente comunque l'accesso liquidazione di gruppo (come confermato nella circolare n. 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 risoluzione n. 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'articolo 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 circolare n. 12/E/2016 § 6.2 e circolare n. 10/E/2016 § 3.1.1 e § 3.1.2).

Analoga possibilità è valsa per effetto delle novità in vigore dal 2017 (legge di Bilancio 2017) in merito al nuovo regime “improntato alla cassa” delle imprese minori (circolare n. 11/E/2017 § 6.7).

I soggetti in possesso di tali requisiti hanno potuto infatti:

- revocare nel 2017 (oppure anche nel 2018) prima del triennio l'opzione effettuata nel 2016 per la contabilità ordinaria;
- revocare la scelta per determinare reddito ed Iva nei modi ordinari (regime semplificati) da parte dei soggetti con i requisiti per il regime forfetario per applicare tale regime dal 2017.

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

☐

La **casella 1** del **rigo VO1** deve essere barrata dal contribuente che **a decorrere dal 2018 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'articolo 19-bis2**, 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'articolo 19, comma 5, e dall'articolo 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 vigenza 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'articolo 103 - già 68 - del D.P.R. 917/1986)	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 (circolare n. 328/E/1997 § 4.3).



CASO OPERATIVO

Opzione per rinuncia tolleranza variazione pro-rata

Se il contribuente opta nel 2019 per la rettifica della detrazione anche se la variazione del pro-rata non ha superato 10 punti, la rettifica dovrà essere operata anche nel 2020, 2021, 2022 e 2023 (fino al 2028 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'articolo 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'articolo 14, comma 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 risoluzione n. 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.

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 2018 hanno realizzato un

QUADRO VO – COMUNICAZIONI DELLE OPZIONI E REVOCHE

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

volume d'affari non superiore ai limiti sopra indicati e che nel 2019 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 2018 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 2019, ai sensi dell'**articolo 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 2019 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 2019 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 2019 deve quindi aver esercitato la rinuncia al regime di esonero prima del 2017.

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 2019 (articolo 34, comma 11).



Detta 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).

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 2019, 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 2019 deve quindi averla esercitata prima del 2017.

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	☐

La **casella 5** del rigo VO3 deve essere barrata dai produttori agricoli che, a partire dal periodo d'imposta 2019, 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'**articolo 34-bis** che prevede, invece, la detrazione forfettizzata 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	Rinuncia	1	☐	Revoca	2	☐
	– Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati	Opzione	3	☐	Revoca	4	☐
	– Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione	5	☐	Revoca	6	☐
	– Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA						

La **casella 6** del rigo VO3 deve essere barrata dai contribuenti che hanno revocato, a partire dal 2019, 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 2019 deve quindi averla esercitata prima del 2017.

ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ

Opzione per la tenuta della contabilità Iva separata

Validità
Iva

VO4	Art. 36 - comma 3 - ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ	Opzione	1	☐	Revoca	2	☐

La **casella 1** del rigo VO4 deve essere barrata dai contribuenti che esercitando più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa ovvero più arti o professioni, comunicano di aver optato, a decorrere dal 2019, 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 (articolo 36, comma 2);
- esercizio di attività in regime Iva normale e di altre attività in regime speciale (articolo 36, comma 4);
- esercizio di attività in regime Iva normale o speciale agricolo e di attività previste dall'articolo 74, comma 6, (intrattenimenti e giochi) per le quali sia prevista la detrazione Iva forfettaria;
- esercizio di attività in regime Iva normale o speciale agricolo e di attività (spettacoli viaggianti) previste dall'articolo 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 articolo 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* articolo 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* articolo 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 circolare n. 328/E/1997, § 4.2, anche per l'ipotesi di separazione facoltativa della contabilità Iva. Infine, la preferenza per la rettifica troverebbe riscontro analogo nell'articolo 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* articolo 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 2019, la revoca dell'opzione.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2019 deve quindi averla esercitata prima del 2017.



Estensione della possibilità di separare la contabilità Iva nel settore immobiliare

L'articolo 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'**articolo 36, comma 3**, del D.P.R. 633/1972 nel settore immobiliare.

Nella **Circolare n. 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 articolo 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'articolo 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'articolo 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'articolo 36, comma 3, del D.P.R. 633/1972 concernente l'applicazione separata dell'imposta (**circolare n. 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 sezioni:

- 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 2019, ai sensi dell'**articolo 36-bis, comma 3**, della **dispensa dagli obblighi di fatturazione**

e registrazione relativamente alle operazioni esenti elencate dall'articolo 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'articolo 67, comma 1, lettere c-*quater*) e c-*quinqies*), del Tuir se riferite all'oro da investimento e le intermediazioni relative alle precedenti operazioni (articolo 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'articolo 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 (articolo 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 (articolo 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 2019, la revoca dell'opzione.



La revoca non può essere esercitata prima di 3 anni dalla precedente opzione. Chi revoca l'opzione dal 2019 deve quindi averla esercitata prima del 2017.

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'**articolo 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 2019, 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 2019 l'opzione per il sistema di determinazione dell'Iva in base alle copie vendute con riferimento a ciascuna testata o titolo.

A seguito dell'articolo 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:

- Circolare n. 23/E/2014;
- Circolare n. 328/E/1997;
- Circolare n. 209/E/1998;
- Articolo 1, comma 1, lettera g), del D.Lgs. 56/1998;
- Articolo 6, comma 7, lettera a), della L. 133/1999;
- Articolo 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'**articolo 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 2019 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 2019 deve quindi averla esercitata prima del 2015.

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 2018 (anno precedente) acquisti intracomunitari (anche tramite cataloghi, per corrispondenza e simili) non superiori a 10.000 euro:

- **contribuenti che effettuano operazioni esenti** che comportano la totale indetraibilità dell'Iva sugli acquisti;
- **produttori agricoli** fruitori del **regime speciale** di cui all'articolo 34;
- **enti**, organizzazioni ed altri organismi, non commerciali, non soggetti passivi d'imposta.

Ai sensi dell'**articolo 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 2019.



L'opzione può essere effettuata solo se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari, anche per cataloghi, per corrispondenza e simili, effettuati nel 2018, non ha superato 10.000 euro.

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 ARTICOLO 36 D.L. 41/1995

Il **regime del margine** di cui all'articolo 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'articolo 36 consentono, rispettivamente, di optare per l'**abbandono del metodo globale** (metodo naturale per il commercio abituale di taluni beni usati) o degli **altri metodi** ai fini dell'adozione del **regime Iva ordinario**. Il, comma 2 prevede altresì di optare per l'applicazione del regime del margine anche alle cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione importati oppure di oggetti d'arte acquistati dagli autori. Tali opzioni vanno indicate nel **rigo VO9**.

Per maggiori indicazioni sul funzionamento dei metodi analitico, globale e forfettario, si rinvia al capitolo dedicato al quadro VE.

Oggetti d'arte, d'antiquariato o collezione importati e oggetti d'arte acquistati dall'autore: opzione per applicazione del metodo ordinario (o analitico) del margine per la cessione dei suddetti beni

 Validità
Iva

VO9	CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni	comma 2 1 ☐	comma 3 2 ☐	comma 6 3 ☐	Revoche	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 2019, 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'**articolo 36, comma 2**. Tale opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e, comunque, almeno fino al compimento del **biennio successivo** all'anno nel corso del quale è esercitata.

Oggetti d'arte, d'antiquariato o collezione importati e oggetti d'arte acquistati dall'autore: revoca opzione per applicazione del metodo ordinario (o analitico) del margine

 Validità
Iva

VO9	CESSIONI DI BENI USATI - (art. 36, d.l. n. 41/1995)	Opzioni	comma 2 1 ☐	comma 3 2 ☐	comma 6 3 ☐	Revoche	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	comma 2 1 ☐	comma 3 2 ☐	comma 6 3 ☐	Revoche	comma 2 4 ☐	comma 6 5 ☐

La **casella 2** del rigo VO9 deve essere barrata dai contribuenti che devono comunicare di aver applicato nel 2019 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'**articolo 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'articolo 25.

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

La **casella 3** del rigo VO9 deve essere barrata se il contribuente ha optato, ai sensi dell'**articolo 36, comma 6**, del D.L. 41/1995, dal 2019, per il passaggio dal metodo globale di determinazione del margine al metodo ordinario (o analitico) previsto dal citato articolo 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			Revoche	
		comma 2 1	comma 3 2	comma 6 3	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	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SV	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		
VO11		Revoche														
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
		16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	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'articolo 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'articolo 41, comma 1, lettera 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 articolo 41 consente ai contribuenti di optare per l'applicazione dell'Iva nello Stato membro del cessionario a prescindere dal superamento delle citate soglie.

QUADRO VO – COMUNICAZIONI DELLE OPZIONI E REVOCHE

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

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	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE	
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
			CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR			
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28			
VO11		Revoche	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	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 2019, hanno esercitato l'opzione per l'applicazione dell'Iva nello Stato comunitario di destinazione dei beni.



Vendite a distanza verso San Marino

L'articolo 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 2019 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	BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE	
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
			CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR			
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28			
VO11		Revoche	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28			

Le caselle indicate al **rigo VO11** vanno barrate dai contribuenti che a partire dal 2019 intendono comunicare la revoca dell'opzione precedentemente richiesta, trascorso il periodo di vincolo triennale.

CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI

L'articolo 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 circolare n. 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

1

Revoca

2

La **casella 1** del rigo VO12 deve essere barrata dai contribuenti che hanno esercitato nel 2019 l'opzione prevista dal citato **articolo 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.

Anno 2019	Codice tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2018; in caso di inizio attività gennaio 2019
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2019
VH3	6003	16 aprile	febbraio 2019
VH4	6004	16 maggio	marzo 2019
VH5	6005	16 giugno	aprile 2019
VH6	6006	16 luglio	maggio 2019
VH7	6007	16 agosto	giugno 2019
VH8	6008	16 settembre	luglio 2019
VH9	6009	16 ottobre	agosto 2019
VH10	6010	16 novembre	settembre 2019
VH11	6011	16 dicembre	ottobre 2019
VH12	6012	16 gennaio	novembre 2019

Anno 2020	Codice tributo versamento	Scadenza versamento	Base di riferimento
VH1	6001	16 febbraio	dicembre 2019
VH2	6002	16 marzo	gennaio 2020
...	...	...	...

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 2019, 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		tutte le operazioni		singole operazioni		
		Cedente	Opzioni	1	2	Revoca	3	Intermediario

Il **rigo VO13** è riservato ai soggetti che producono o commercializzano **oro da investimento** ovvero trasformano oro in oro da investimento e che comunicano di aver optato per l'applicazione dell'Iva sulle cessioni di oro da investimento in luogo dell'esenzione prevista dall'articolo 10 n. 11. I soggetti che producono, trasformano o commercializzano oro da investimento possono esercitare l'opzione:

- in relazione alle singole operazioni, ovviamente senza vincolo triennale, barrando la **casella 1** del presente rigo;
- per tutte le operazioni relative al commercio di oro da investimento barrando la **casella 2**. Quest'ultima opzione vincola il contribuente per almeno un triennio ed è valida fino a revoca, ai sensi dell'articolo 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 2019 per l'applicazione dell'**imposta nei modi ordinari** come ammesso dall'**articolo 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) ARTICOLO 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 concludente**, hanno optato con effetto dal 2019 per il nuovo regime dell'**Iva per cassa** introdotto dall'articolo 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 2019 da parte dei soggetti che avevano optato nel 2016 o 2015 o 2014.



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'articolo 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 8, d.P.R. n. 600/1973)

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☐

La **casella 1** del rigo VO20 deve essere barrata dai soggetti di cui all'articolo 13, comma 1 lettera 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 2018 ricavi per un ammontare non superiore ai limiti previsti dall'**articolo 18, comma 1 del D.P.R. 600/1973, avrebbero potuto adottare nel 2019 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'articolo 20 del D.P.R. 600/1973, le disposizioni dell'articolo 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 aveva la durata minima di un anno e restava valida fino a revoca, trattandosi di un regime contabile. Le opzioni effettuate dal 2017 determinano invece un diverso modo di determinazione del reddito (principio improntato alla cassa e non più di competenza) e pertanto assumono durata minima triennale fino a revoca (conferma in tal senso Circolare n. 11/E/2017 § 6.6).

Vincolo minimo opzione esercitata dal 2017

Per effetto della riscrittura delle regole di determinazione del reddito per le imprese minori di cui all'articolo 66 del Tuir basate (prevalentemente) sul principio di cassa, l'eventuale opzione, esercitata **dal 01/01/2017** (o successive), 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 articolo 18, comma 8, 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'articolo 1, commi 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 (articolo 1, comma 23, L. 232/2016).

Opzione per "registrazione vale incasso/pagamento" ex articolo 18 comma 5

Le imprese minori che rimangono nel regime semplificato di cassa (come da riformulazione dell'articolo 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 (articolo 18, commi 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 (articolo 18 comma 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 (articolo 18 comma 5).

Nel secondo caso l'alternativa è attivabile previa **opzione vincolante per almeno un triennio**. Detto vincolo non incide però ai fini del passaggio (in presenza dei requisiti) al regime forfetario (risoluzione n. 68/E/2018). Tale opzione va evidenziata nel rigo VO26.

Validità
IIDD

VO20 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI
(art. 18, comma 8, 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 (articolo 53 Tuir) che hanno esercitato l'opzione per il 2019 per il regime di contabilità ordinaria, ai sensi **dell'articolo 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'articolo 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'articolo 2 del D.Lgs. 99/2004, aveva introdotto la possibilità di optare per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del Tuir (in luogo delle regole del bilancio).

L'articolo 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 articolo 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** (circolare n. 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 articolo 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
IID

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'articolo 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
IID

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'articolo 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
IID

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 comma 423, L. 266/2005** (come modificato dall'articolo 1, comma 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.

Opzione per il regime del registrato uguale presunto incassato/pagato (imprese minori)

Validità
IID

VO26 TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)

Opzione

1

La **casella 1** deve essere barrata dalle imprese minori che nel 2019 si sono avvalse della facoltà di tenere i registri ai fini Iva senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume infatti che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento (articolo 18, comma 5, del D.P.R. 600/1973).

Tale opzione è **vincolante per un triennio** ed è valida fino a revoca. Nella **risoluzione n. 64/E/2018** è stato precisato che tale vincolo triennale rileva, però, solo per coloro che scelgono di rimanere nel regime semplificato di cui all'articolo 18, e non anche per coloro che, avendone i requisiti, scelgono di accedere al regime forfetario di cui alla L. 190/2014 trattandosi comunque di un regime "naturale" proprio dei contribuenti minori. Ne consegue che chi ha esercitato, ad esempio, l'opzione nel 2018 ha facoltà di transitare dal regime semplificato al regime forfetario senza dover scontare alcun vincolo triennale di permanenza, e quindi, avvalersi per l'anno d'imposta 2019 del regime forfetario.



Quadro VO da allegare al modello Redditi

Nel caso di soggetto che effettuando esclusivamente operazioni esenti è esonerato dalla presentazione della dichiarazione annuale, l'opzione in analisi va effettuata allegando il quadro VO al modello Redditi (circolare n. 11/E/2017 § 6.6).

SEZIONE 3 - OPZIONI E REVOCHE AI FINI IVA E REDDITUALI

APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI PREVISTE DALLA L. 398/1991

Validità
Iva e IIDD

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 2019, per la determinazione forfetaria dell'Iva e del reddito ai sensi dell'articolo 2, commi 3 e 5, della citata L. 398/1991.

L'opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un **quinquennio** (articolo 9, comma 2, D.P.R. 544/1999; circolare n. 18/E/2018 § 3.3).

I soggetti che possono effettuare tale opzione sono:

- le società, ivi comprese le società cooperative e le associazioni sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 commi da 17 a 18-ter, della L. 289/2002 (a seguito dell'entrata in vigore della riforma del c.d. "Terzo settore" – vedi nel prosieguo – la disciplina della legge 398 continuerà a trovare applicazione solo per le associazioni e società che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore);
- le associazioni senza scopo di lucro e le associazioni pro-loco alle quali è stato esteso dall'articolo 9-bis della L. 66/1992 il regime tributario recato dalla L. 398/1991 (efficace fino a quando non diventerà efficace – vedi nel prosieguo – l'abrogazione disposta dall'articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore);
- le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fine di lucro alle quali l'articolo 2, comma 31 della L. 350/2003 ha esteso la L. 398/1991 (efficace fino a quando non diventerà efficace – vedi nel prosieguo – l'abrogazione disposta dall'articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore).

La **casella 2** deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione.

**Quadro VO da allegare al modello Redditi**

Le associazioni e le società che hanno scelto di avvalersi del regime di cui alla L. 398/1991 manifestato l'opzione allegando il quadro VO al modello Redditi, in quanto esonerate dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva (articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972; circolare n. 18/E/2018 § 3.3 e § 3.5).

**Comunicazione opzione alla SIAE**

L'opzione per il regime fiscale di cui alla L. 398/1991 deve essere comunicata (articolo 9, comma 2, del D.P.R. 544/1999) anche alla Società Italiana degli Autori ed Editori (SIAE) competente in relazione al domicilio fiscale. La comunicazione alla SIAE va effettuata, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo, con effetto dall'inizio di detto anno.

A tale riguardo è stato precisato (circolare n. 18/E/2018 § 6.1) che:

- in presenza di comportamento concludente del contribuente e di regolare comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'opzione per il regime di cui alla L. 398/1991, la mancata presentazione della comunicazione alla SIAE non comportala decadenza dal regime agevolativo in esame, non avendo la stessa comunicazione natura costitutiva ai fini della fruibilità dello stesso;
- la mancata comunicazione di cui trattasi è soggetta, tuttavia, alla sanzione di cui all'articolo 11 del D.Lgs. 471/1997 (da € 250 a € 2.000).

**Effetti della riforma del Terzo settore sull'applicabilità del regime fiscale di cui alla L. 398/1991 (circolare n. 18/E/2018 § 5.1)**

Il Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017) reca alcune disposizioni modificative dell'ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo di cui alla L. 398/1991.

In particolare, il Codice del Terzo settore, in relazione al regime di cui alla L. 398/1991, prevede, da un lato, la disapplicazione di detto regime per gli enti del Terzo settore e, dall'altro, l'abrogazione delle norme che attualmente estendono l'applicazione del regime di cui alla L. 398/1991, rispettivamente, alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco ed alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro.

Si evidenzia, tuttavia, che le predette modifiche troveranno applicazione a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione delle Commissione europea –prevista per talune disposizioni fiscali del medesimo Codice –e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione è stabilita dal medesimo CTS.

Pertanto, sino al termine di cui al citato articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore, l'ambito soggettivo di applicazione del regime di favore di cui alla L. 398/1991 resta invariato.

Successivamente a tale termine, il regime di cui alla L. 398/1991:

- non potrà più trovare applicazione in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sceglieranno di assumere la qualifica di enti del Terzo settore iscrivendosi nel Registro unico nazionale del Terzo settore;

- non potrà più trovare applicazione, a prescindere dall'iscrizione o meno nel Registro unico nazionale del Terzo settore, per le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco nonché per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro;
- continuerà a trovare applicazione per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore.

ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA

Validità
Iva e IIDD

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 2019, la determinazione dell'Iva e del reddito nei modi ordinari ai sensi dell'**articolo 78, comma 8, della L. 413/1991**, come modificato dall'articolo 62, comma 1, lettera 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 IIDD

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 2019 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'**articolo 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 IIDD

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'articolo 2 commi 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 2019 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 2019, 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 IIDD

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 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 stata riconosciuta nel 2016 in considerazione delle significative novità introdotte dalla legge di Stabilità 2016 al regime forfait (circolare n. 12/E/2016 § 6.2 e circolare n. 10/E/2016 § 3.1.1). Analoga revoca della rinuncia al regime forfetario è ammessa nel 2017, senza il rispettare il vincolo triennale, a coloro che avevano optato per il (vecchio) regime semplificato (circolare n. 11/E/2017 § 6.7).



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 circolare n. 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 IIDD

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 ☐ 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'articolo 27, commi 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 2019 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 2019 revoca opzione 2014 per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari per accedere al regime forfait.

Validità
Iva e IIDD

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 ☐ 2 ☒
Revoca ☐ 3 ☐

La **casella 2** del **rigo VO34** consente al soggetto con i requisiti per il regime fiscale di vantaggio (minimo) di revocare la precedente opzione effettuata nel 2014 per la determinazione del reddito e Iva nei modi ordinari, accedendo, dal 2019, al regime forfetario (circolare n. 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 circolare n. 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.

Minimo che nel 2019 revoca opzione 2015 per determinazione Iva e redditi nei modi ordinari per accedere al regime forfetario

Validità
Iva e IIDD

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 ☐ 2 ☐
Revoca ☐ 3 ☒

La **casella 3** del **rigo VO34** va barrata dal soggetto con i requisiti per il regime fiscale di vantaggio (minimo) che ha optato per detto regime nel 2015 (in funzione della finestra aperta per le nuove aperture di partite Iva dall'articolo 10, comma 12-*undecies*, del D.L. 192/2014) e ha revocato nel 2019 detta scelta accedendo, dal medesimo anno, al regime forfetario.


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.

ATTIVITÀ ENOTURISTICA

 Validità
Iva e IIDD

VO35
ATTIVITÀ ENOTURISTICA

Determinazione dell'Iva e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 502 a 505, legge n. 205/2017)

Opzione

☐

La **nuova casella 1** va barrata dai soggetti esercenti l'attività enoturistica di cui all'articolo 1, commi da 502 a 505, della L. 205/2017, che hanno optato 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'articolo 5, della L. 413/1991 (regime forfetario dell'agriturismo). L'opzione è vincolante per almeno 3 anni (fino a revoca).

SEZIONI 4 E 5 - ALTRE OPZIONI
**APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI NEI MODI ORDINARI
ARTICOLO 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

☐

Revoca

☐

La **casella 1** del **rigo VO40** deve essere barrata dai soggetti che comunicano di aver determinato dal 2019 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)

Opzione

☐

Revoca

☐

La **casella 1** del **rigo VO50** deve essere barrata dai soggetti pubblici di cui all'articolo 3, comma 1, lettera *e-bis*), del D.Lgs. 446/1997 che hanno optato ai sensi dell'**articolo 10-bis, comma 2**, per la determinazione della base imponibile ai fini Irap con i criteri previsti dall'articolo 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'articolo 73 e dal D.M.13/12/1979 (da non confondere con la disciplina del gruppo Iva) 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 (**quadro VG**) della controllante (novità introdotte dall'articolo 1, commi 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'articolo 2 del D.L. 16/2012, consente comunque l'accesso alla citata liquidazione di gruppo (come confermato nella circolare n. 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 (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 risoluzione n. 46/E/2012.

ADOZIONE GRUPPO IVA

In presenza dei presupposti l'adesione alla nuova disciplina del Gruppo Iva di cui agli articoli 70-*bis* ss. del D.P.R. 633/1972 e al D.M. 6/4/2018 (in vigore dal 2019) va esercitata mediante presentazione (da

parte del rappresentante del gruppo) di apposita dichiarazione telematica su modulistica approvata con Provvedimento AdE n. 215450 del 19/9/2018; se presentata dal 1° gennaio al 30 settembre detta opzione (dichiarazione di costituzione del Gruppo Iva) esplica efficacia dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione (per la costituzione con effetto dal 2019 – in sede di prima applicazione – è stata tuttavia ammessa la presentazione entro il 15/11/2018).

REGIME FORFETARIO

Soggetto che apre la partita Iva. Non transita per il quadro VO, bensì tramite la barratura dell'apposita casella presente nel modello AA9/12¹ di inizio attività (richiesta partita Iva), la segnalazione della presenza dei requisiti e opzioni per il **regime forfettario** di cui all'articolo 1, commi 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'articolo 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 471/1997 (circolare n. 10/E/2016 § 2.4.2).

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

Soggetto che ha già partita Iva attiva

Il contribuente già titolare di partita Iva che, avendone i requisiti, applica il regime forfettario lo fa automaticamente senza dover esercitare opzioni, trattandosi di un regime naturale (circolare n. 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 dal comma 83 della L. 190/2014, qualora interessati (facoltà) a fruire del regime contributivo agevolato Inps con contributi calcolati su reddito ridotto del 35% (circolare n. 10/E/2016 § 2.4.1). Con riferimento alle modalità di accesso al citato regime contributivo agevolato, l'Inps ha precisato (circolari n. 29/15 e n. 35/16):

- che i soggetti che intraprendono una nuova attività d'impresa dal 1° gennaio e presumono di essere in possesso dei requisiti richiesti, presentano apposita dichiarazione di adesione al regime – attraverso procedura telematizzata (cassetto previdenziale Inps) – con la massima tempestività rispetto alla data di ricezione della delibera di iscrizione alla gestione previdenziale;
- che i soggetti già esercenti attività d'impresa alla data del 1° gennaio hanno l'onere di compilare il modello telematico appositamente predisposto all'interno del Cassetto per Artigiani e Commercianti entro il 28 febbraio dell'anno per il quale intendono usufruire del regime agevolato (ove non sia rispettato tale termine, l'accesso al regime agevolato non sarà consentito per l'anno in corso, ma dovrà essere ripresentata una nuova domanda entro il 28 febbraio dell'anno successivo e l'agevolazione sarà concessa con decorrenza 1° gennaio del relativo anno, sempreché il richiedente permanga in possesso dei requisiti di legge).

¹ Con comunicato stampa del 31/12/2014 l'Agenzia aveva precisato che fino all'approvazione e pubblicazione del modello aggiornato della dichiarazione di inizio attività (aggiornamento avvenuto con il modello AA9/12 operativo dal 4/6/2015), per usufruire del nuovo regime semplificato bastava barrare la casella prevista per l'adesione al precedente "Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, previsto dall'articolo 27, commi 1 e 2 del D.L. 98/2011".

Con la circolare n. 22 del 31/1/2017, nel ricordare che le circolari n. 29/15 e n. 35/16 hanno chiarito la natura facoltativa dell'accesso, ha precisato che il regime agevolato in parola si applica (ad esempio nel 2017) ai soggetti già beneficiari nell'anno precedente (ad esempio 2016) "che ove permangano i requisiti di agevolazione fiscale, non abbiano prodotto espressa rinuncia allo stesso".

Comunicazione sussistenza condizioni applicazione regime fiscale

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

VOLONTÀ DI ESEGUIRE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (PARTITA IVA NEL VIES)

L'articolo 27 del D.L. 78/2010, implementando le disposizioni contenute nell'articolo 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'articolo 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:

- 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						
	TITOLO 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	
Dati relativi all'attività esercitata	VOLUME ACQUISTI PRESUNTO		OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE		VOLUME CESSIONI PRESUNTO		
	TIPOLOGIA DELLA CLIENTELA	LUOGO DI ESERCIZIO APERTO AL PUBBLICO	INVESTIMENTI INIZIALI				
				euro 0 - 5.000 5.001 - 50.000 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 circolare n. 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 circolare n. 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.

Remissione in bonis

Va segnalato che il nuovo istituto della c.d. "**remissione in bonis**", disciplinato dall'articolo 2 del D.L. 16/2012, consente comunque l'accesso alla citata liquidazione di gruppo (come confermato nella circolare n. 38/E/2012) "sanando" la mancata presentazione del modello laddove:

- d) vi siano i requisiti sostanziali;
- e) venga effettuata la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- f) 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 risoluzione n. 46/E/2012.



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 circolare n. 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 circolare n. 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 **risoluzione n. 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 circolare n. 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'articolo 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'articolo 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'articolo 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 articolo 16 D.Lgs. 175/2014).

Sez. VII Opzioni	IS33 Imprese del settore agricolo (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

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'articolo 5 (Istruzioni Irap). L'esercizio della revoca non preclude la possibilità di modificare il proprio regime contabile (circolare n. 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 circolare n. 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 circolare n. 60/E/2008) (1)	Come sopra
2010-2012		
2011-2013		
2012-2014		

QUADRO VO – COMUNICAZIONI DELLE OPZIONI E REVOCHE

Altre opzioni non gestite nel quadro VO

2015-2017	Nella dichiarazione Irap (apposita casella del quadro IS) presentata nel primo anno di efficacia dell'opzione (articolo 5-bis, comma 2, D.Lgs. 446/1997 come modificato dal D.Lgs. 175/2014). Esempio: l'opzione con efficacia 2017-2019 va manifestata nel modello Irap 2017 relativo al 2016.	Nella dichiarazione Irap (apposita casella del quadro IS) presentata nel periodo d'imposta (successivo al triennio) da cui si intende esercitare la revoca. Esempio: la revoca con efficacia dal 2017 (successivo al triennio 2014-2016) va manifestata nel modello Irap 2017 relativo al 2016.
2016-2018		
2017-2019 ...		

(1) Ammessa la remissione in bonis *ex* articolo 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 (circolare n. 38/E/2012).



Comunicazione con modulistica software TCT - Prov. n. 161213/E/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 dichiarazione (**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'articolo 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'articolo 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 articolo 7-*quater* commi 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'articolo 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 risoluzione n. 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).

QUADRO VG

ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE

La legge di bilancio 2017 (comma 27, L. 232/2016) ha modificato l'articolo 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 e successive, l'opzione va esercitata nel **nuovo quadro VG** in concomitanza con la presentazione della dichiarazione Iva 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'articolo 73, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972 ed è regolamentata dal D.M. 13/12/1979 (come modificato dal D.M. 13/02/2017) e dal Provvedimento AdE n. 171422/2010. Altra modifica introdotta dalla L. 232/2016 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

Periodo d'imposta 2019



CODICE FISCALE

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

1 giorno

mese

anno

VG1

Partita IVA

2

Percentuale di Possesso

3

SOCIETÀ CONTROLLATA

Partita IVA

Ingresso

Fuoriuscita

1 giorno

mese

anno

VG2

2

3

4

Data decorrenza

SOCIETA' CHE DETIENE IL CONTROLLO		Soggetto estero
Partita IVA	Percentuale di Possesso	
5	6	7

1

giorno

2

mese

3

anno

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

1

giorno

mese

anno

2

3

4

5

6

7

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

[illegible]

SOCIETA' CHE DETIENE IL CONTROLLO										Soggetto estero		
Partita IVA										Percentuale di Possesso	Rinuncia	
3										4	5	6

1

giorno

2

mese

3

anno

4

5

6

7

8

9

Sez. 3 - Revoca

VG8

Validità dell'opzione

L'opzione rimane valida **fino a revoca** e quindi non va più ripetuta ogni anno. L'eventuale revoca va esercitata secondo le stesse modalità ed i termini previsti per la comunicazione dell'opzione (articolo 3 comma 3 del D.M. 13/12/1979 come modificato dal D.M. 13/02/2017); come precisato nelle istruzioni del quadro VG, per le procedure già in corso, il citato quadro va quindi compilato esclusivamente per comunicare, con effetto 01/01/2020, la revoca oppure l'ingresso o la fuoriuscita di una o più società controllate.

Ogni variazione dei dati relativi alle società controllate intervenuta nel corso dell'anno deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate entro trenta giorni con il modello Iva 26.

Nel **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 il modello 26 (di cui al Provv. AdE 6/12/2010) per l'esercizio dell'opzione ma non contempla altresì la possibilità di gestire le variazioni per le quali, come precisato nelle istruzioni del quadro VG sopravvive il modello 26 ed il termine di 30 giorni per la variazione.

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 sinottica

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 dal 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 di versi da quello della controllante)	Unico invio telematico da parte della controllante	Idem

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 dal modello Iva 2017
Scadenze per l'adesione	16 febbraio di ogni anno (per l'anno in corso)	Invariato	Scadenza dichiarazione Iva
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 (eliminata da Iva 2018) - Sezione 2, da parte dei legali rappresentanti dei soggetti che precedono la controllante e che rinunciano alla disciplina dell'Iva di gruppo (eliminata da Iva 2018)

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 **rigor 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 **rigori da VG2 a VG4**, vanno indicati i dati delle società considerate "controllate" ai fini della disciplina in esame.

In particolare, va indicato:

- nel **campo 1**, la data a partire dalla quale, e senza interruzioni, è iniziato il possesso. Tale campo non va compilato se è barrata la casella di cui al campo 4 (fuoriuscita);
- nel **campo 2**, il numero di partita Iva della società controllata;
- nei **campi 5 e 6**, rispettivamente, il numero di partita Iva e la percentuale di possesso del soggetto che detiene la maggioranza delle azioni o quote. Tali dati dovranno trovare riscontro nella documentazione contabile della società. I predetti campi non vanno compilati se è barrata la casella di cui al campo 4 (fuoriuscita).

Le caselle di cui ai **campi 3 e 4** vanno barrate, rispettivamente, in caso di ingresso o fuoriuscita dalla procedura, a partire dal 1° gennaio 2020, della società controllata di cui al campo 2. In tali ipotesi, nella presente sezione vanno indicate le sole società che entrano o fuoriescono dalla procedura.

Nel caso in cui il soggetto non residente che detiene la maggioranza delle azioni o quote sia privo di una posizione Iva nel territorio dello Stato, deve essere barrata la casella di cui al **campo 7** e non va compilato il campo 5.

QUADRO VG		ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE			Data decorrenza				
Sez. 1 - Società partecipanti alla compensazione IVA	VG1	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		1	giorno	2	mese	3	anno
		Partita IVA	Percentuale di Possesso						
		2	3						
		SOCIETÀ CONTROLLATA		1	giorno	2	mese	3	anno
		Partita IVA	Ingresso	Fuoriuscita					
	VG2	2	3	4					
		SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		1	giorno	2	mese	3	anno
		Partita IVA	Percentuale di Possesso	Soggetto estero					
		5	6	7					
	VG3	2	3	4					
		5	6	7					
	VG4	2	3	4					
		5	6	7					

VG1

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

VG2, VG3, VG4

- **caselle 1, 2, 3, 4**
Dati della controllata che partecipa alla liquidazione di Gruppo;
- **caselle 5, 6, 7**
Dati del soggetto che detiene la maggioranza di azioni o quote della società controllata che partecipa alla liquidazione di Gruppo (**casella 7** da barrare se il non residente è privo di posizione Iva in Italia)

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" rinunziatario non devono essere indicati.

Non devono essere indicati i dati relativi ai soggetti non residenti che, pur partecipando alla catena di controllo, siano privi di una posizione Iva nel territorio dello Stato.

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

Compilazione quadro VG

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

	Partita IVA 2	Data decorrenza 1 giorno mese anno
VG5	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO Partita IVA 3	Percentuale di Possesso 4
		Rinuncia 5
		Soggetto estero 6
VG6	2	1 giorno mese anno
	3	4
		5
		6
VG7	2	1 giorno mese anno
	3	4
		5
		6

VG5 VG6 VG7

- **campo 2**
Dati della società partecipante alla catena di controllo ma non alla compensazione Iva di Gruppo
- **campi 1, 3, 4, 5 e 6**
Dati dell'eventuale soggetto che detiene il controllo (casella 6 da barrare nel caso di soggetto estero privo di posizione Iva in Italia)



ESEMPIO 1

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 (rinunciarie) ed E (anello intermedio). I dati relativi ad H (anello finale) non devono essere riportati.



ESEMPIO 2

Stessi dati esempio 1 ma con B non residente e privo di posizione Iva in Italia.

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

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

La casella del **rigo VG8** va barrata per comunicare l'esercizio della revoca della procedura di compensazione dell'Iva prevista dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979, con decorrenza dal 1° gennaio 2020. In questo caso, non vanno compilate le sezioni precedenti.

Sez. 3 - Revoca VG8

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

The diagram shows the front cover of the tax form. It highlights the section for the taxpayer's identification (CODICE FISCALE) and the specific box (casella) where the number of modules must be indicated. An arrow points from the text 'Indicare il numero di moduli' to the designated box. A note states: 'Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL.' Below the main title 'FRONTESPIZIO', it says 'Irrilevante il numero di VG compilati'.

COMPILAZIONE MODELLO IVA 26 (DAL 2017 SOLO PER LE VARIAZIONI)

Il quadro VG non è utilizzabile per la comunicazione, entro 30 gg, delle variazioni dei dati relativi alle società controllate intervenute nel corso dell'anno (articolo 3 del D.M. 13/12/1979) per le quali rimane 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

MODELLO IVA 26

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

	TIPO DICHIARAZIONE		Anno	
	Adesione	Variazione		
DATI RELATIVI ALL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE	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
	Nome		Sesso (barrare la relativa casella)	
	Stato estero di nascita		Provincia (sigla)	
	Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea	Località di residenza
	Indirizzo estero		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	giorno	mese	anno
	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO			

Entro 16 febbraio nel caso di dichiarazione di adesione.

N.B. solo fino al 2016.

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 rinunciatricie che precedono nella catena la controllante che governa la liquidazione di gruppo

QUADRO B		SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA CATENA DI CONTROLLO MA NON ALLA COMPENSAZIONE IVA		Data decorrenza		1 giorno mese anno	
B1	Partita IVA	2	Denominazione o Ragione sociale	3	Natura giuridica	4	
	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO						
	Partita IVA	5	Denominazione o Ragione sociale	6	Percentuale di Possesso	7	
	Rinuncia	8	Firma del rappresentante legale	9	Codice	10	
B2	Partita IVA	2	Denominazione o Ragione sociale	3	Natura giuridica	4	
	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO						
	Partita IVA	5	Denominazione o Ragione sociale	6	Percentuale di Possesso	7	
	Rinuncia	8	Firma del rappresentante legale	9	Codice	10	

B1 e B2, caselle 2, 3, 4
Dati della società partecipante alla casella di controllo ma non alla compensazione Iva di gruppo

B1 e B2, caselle 1, 5, 6 e 7
Dati dell'eventuale soggetto che detiene il controllo

VARIAZIONE DELLE INFORMAZIONI FORNITE IN SEDE DI ADESIONE

Il **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.



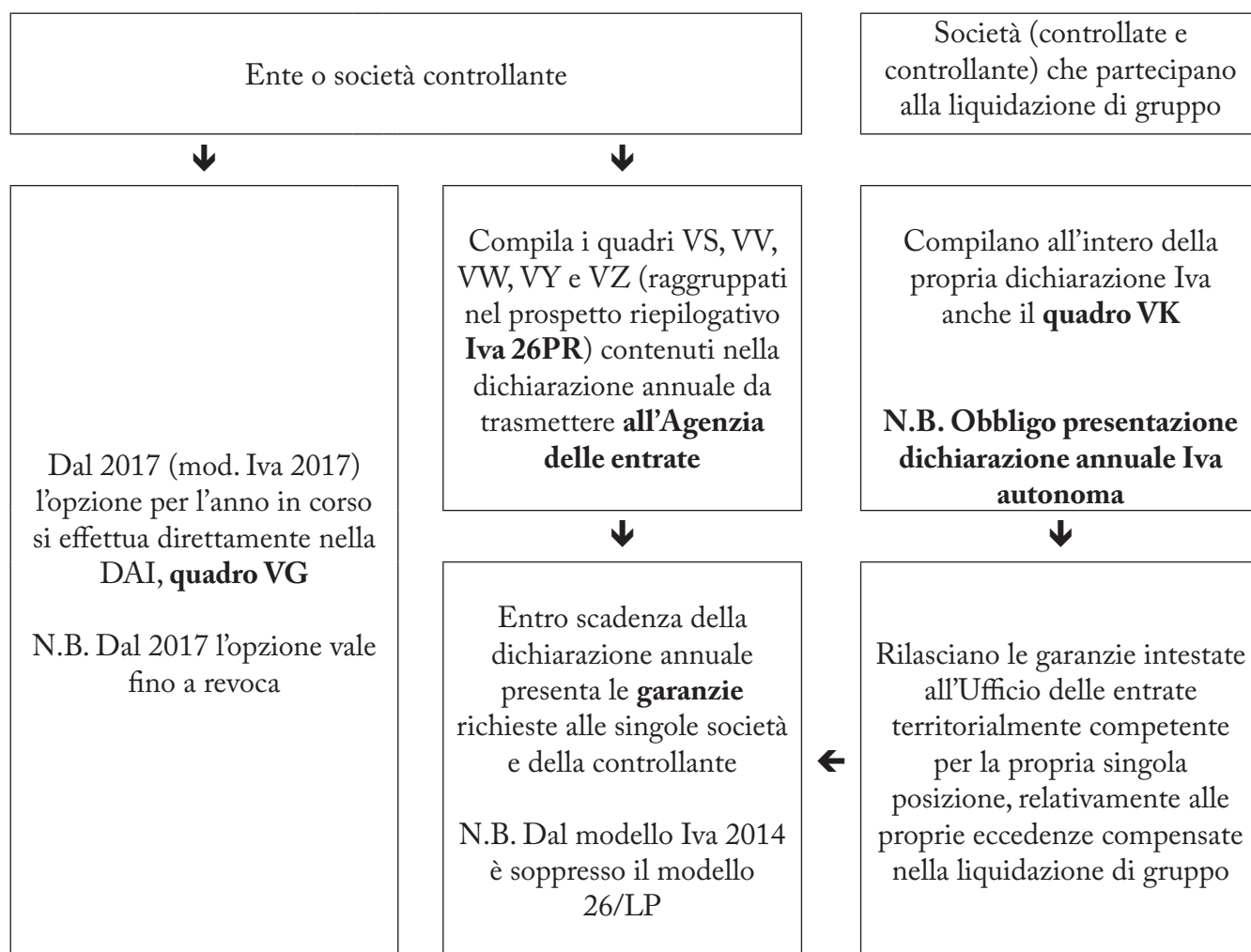
Come precisano le istruzioni, non sono oggetto di comunicazione le variazioni in aumento o in diminuzione nella “percentuale di possesso”, sempreché permanga al di sopra del 50%.

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 risoluzione n. 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 risoluzione n. 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 2019

IVA DI GRUPPO 2019



LE NOVITÀ PIÙ RECENTI

Soggetti che hanno aderito con effetto dal nuovo anno al Gruppo Iva

La liquidazione Iva di Gruppo *ex* articolo 73 non va confusa con la nuova disciplina del Gruppo Iva di cui agli articoli 70-*bis* ss. del D.P.R. 633/1972 e al D.M. 6/4/2018 in vigore dal 2019 (vedi apposito capitolo). L'applicazione dei due istituti non è sovrapponibile.

Variazione modalità esercizio opzione Iva di gruppo ed efficacia dal 2017

La legge di bilancio 2017 (comma 27 L. 232/2016) ha modificato l'articolo 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 l'opzione per aderire all'Iva di gruppo va esercitata nel **nuovo quadro VG** in concomitanza con la presentazione della dichiarazione Iva (28 febbraio 2017 per il 2017; 30 aprile 2018 per il 2018, ecc) e non più con il modello Iva 26 entro la scadenza della prima liquidazione (il 16 febbraio). Altra novità riguarda il fatto che l'opzione rimane valida **fino a revoca**, da esercitare secondo le modalità ed i termini previsti per la comunicazione dell'opzione (articolo 3 comma 3 del D.M. 13/12/1979 come modificato dal D.M. 13/02/2017); come precisato nelle istruzioni del quadro VG, per le procedure già in corso, il citato quadro va quindi compilato esclusivamente per comunicare, con effetto dal nuovo anno (es. VG Iva 2018 dal 1/1/2018; VG Iva 2019 dal 1/1/2019, ecc), la revoca oppure l'ingresso o la fuoriuscita di una o più società controllate.

Ogni variazione dei dati relativi alle società controllate intervenuta nel corso dell'anno deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate entro trenta giorni con il modello Iva 26.

Rimborso prioritario Iva *split payment* (VS1 casella 12)

Le società a credito Iva che hanno il presupposto dell'aliquota media (articolo 30, comma 2/a, D.P.R. 633/1972) e hanno effettuato operazioni soggette allo *split payment* (scissione dei pagamenti) verso gli enti pubblici dell'articolo 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 previsto nel quadro VS il campo 12.

Eliminazione modello Iva 26LP

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** (relativo al 2016), 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.

Riepilogo
26PR

QUADRI COMPILATI

VS VV VW VY VZ

Eliminata casella firma da Iva 2017

Nel citato modello Iva 2017 la firma della controllante era rimasta, invece, nella sezione 3 del quadro VK per l'ipotesi della cessazione del controllo in corso d'anno. Dal modello Iva 2018 (relativo al 2017) è stata eliminata anche tale firma.

VK
Iva 2017

SOTTOSCRIZIONE DELL'ENTE
O SOCIETÀ CONTROLLANTE

Firma

Eliminata casella firma da Iva 2018

Garanzia per compensazioni Iva di gruppo

L'articolo 13 del D.Lgs. 175/2014 ha modificato l'articolo 38-*bis* innovando significativamente la disciplina dei rimborsi Iva. Tali novità, oggetto di analisi nella circolare n. 32/E/2014, impattano anche sulla disciplina dell'Iva di gruppo, in forza del rinvio contenuto nell'articolo 6, comma 3, del DM. 13/12/1979, come conferma la circolare n. 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 (come confermano le istruzioni del rigo VK24 e del modello 26PR - sezione 3):

- 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 (articolo 6, comma 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 D.P.R. 633/1972, 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* articolo 11 D.Lgs. 471/1997 introdotto dal D.Lgs. 154/2015; circolare n. 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 articolo 13 D.Lgs. 471/1997 come modificato dal D.Lgs. 154/2015; circolare n. 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% (circolare n. 33/E/2016 § 6).

LA DISCIPLINA DELL'IVA DI GRUPPO

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



L'articolo 1 comma 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'articolo 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".

L'adeguamento è avvenuto con D.M. 13/02/2017 che ha apportato modifiche al D.M. 13/12/1979.

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. A seguito degli aggiornamenti apportati nel D.M. 13/12/79 dal D.M. 13/02/2017 risultano ammesse (dal 2018) anche le società in nome collettivo e in accomandita semplice (è superata quindi la precisazione della circolare n. 16-360711/1986); rimangono escluse, invece, le imprese individuali.

È stata riconosciuta per le **società consortili** costituite ai sensi dell'articolo 2615-ter del cod. civ. la possibilità di accedere alla liquidazione Iva di gruppo, a condizione che siano state costituite **nella forma di società di capitali** (risoluzione n. 171/E/2009).



Alla procedura in parola possono accedere anche società residenti in altri Stati UE, a condizione che il soggetto non residente sia in possesso di tutti i requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre 1979 e che lo stesso sia identificato ai fini Iva in Italia per il tramite di una stabile organizzazione, con un rappresentante fiscale ai fini Iva ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. 633/1972 o mediante identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter del citato decreto (risoluzione n. 22/E/2005); sono da ritenersi pertanto parzialmente rettificata le precedenti posizioni (risoluzione n. 347/E/2002) in cui era stata invece sostenuta la carenza "tout court" (non residenti extra UE che UE) del presupposto soggettivo per l'applicazione della disciplina dell'Iva di gruppo nelle società non residenti ancorché operanti in Italia attraverso le posizioni Iva suddette.

Requisiti delle società controllate

Le società controllate devono avere i seguenti requisiti previsti dall'articolo 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, era necessario il possesso dal 01/07/2016; per accedere dal 2018, è necessario il possesso dal 01/07/2017, ecc.;
- le azioni o quote possono anche essere possedute da un'altra società nel rispetto di entrambe le condizioni di cui sopra.



Circolare n. 16-360711 del 28/02/1986

Oltre l'ipotesi di controllo cosiddetto "**a raggiera**" (la società A controlla direttamente ed unitariamente, nel rispetto dei requisiti temporali 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% nel rispetto del requisito temporale, 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. Conferma ciò, agli effetti fiscali, il secondo comma dell'articolo 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.

Da quanto sopra, emerge chiaramente come, ai fini Iva in oggetto, la nozione di società controllata non coincida perfettamente con quella prevista civilisticamente dall'articolo 2359 del cod. civ.. 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 (circolare n. 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 (articolo 3 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 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 2018 relativa al 2017 per accedere all'Iva di gruppo per la prima volta dal 2017). L'opzione rimane valida **fino a revoca** da esercitare secondo le modalità ed i termini previsti per la comunicazione dell'opzione (articolo 3 comma 3 del D.M. 13/12/1979 come modificato dal D.M. 13/02/2017); come precisato nelle istruzioni del quadro VG, per le procedure già in corso, il citato quadro va quindi compilato esclusivamente per comunicare, con effetto dal nuovo anno (es. VG Iva 2018 dal 1/1/2018; VG Iva 2019 dal 1/1/2019, ecc), la revoca oppure l'ingresso o la fuoriuscita di una o più società controllate.

➡ *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'articolo 39 del D.P.R. 633/1972 (numerato) dalla società controllante;



A seguito delle novità apportate dal D.M. 13/02/2017 è abrogato, invece, il disposto dell'articolo 4 comma 4 del D.M. 13/12/1979 che disponeva l'obbligo per le singole società di annotare, a margine della propria liquidazione periodica, 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 risoluzione n. 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**;

Compilazione della dichiarazione annuale - Il quadro VK va compilato dalla partecipante alla liquidazione di gruppo

- 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 campo 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 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			
Sez. 1 - Dati generali	VK1	Partita Iva	Ultimo mese di controllo	Denominazione o ragione sociale	Operazioni straordinarie
		1	2	3	4
Sez. 2 - Determinazione dell'eccedenza d'imposta	VK20	Totale dei crediti trasferiti			,00
	VK21	Totale dei debiti trasferiti			,00
	VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)			,00
	VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)			,00
	VK24	Eccedenza di credito compensata			,00
	VK25	Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante			,00
	VK26	Crediti di imposta utilizzati			,00
	VK27	Interessi trimestrali trasferiti			,00
	VK28	Acconto			,00
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 auto UE relativi a cessioni effettuate nel periodo di controllo			,00
	VK35	Versamenti a seguito di ravvedimento			,00
	VK36	Acconto riaccreditato dalla controllante			,00



Dal modello Iva 2018 è stata eliminata in calce al quadro VK il campo dove andava apposta la firma da parte dell'ente o società controllante.

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).

La **casella 4** “Operazioni straordinarie”, da compilare unicamente nei moduli successivi al primo in presenza di più moduli a seguito di operazioni straordinarie, va barrata se la società dante causa cui si riferisce il presente modulo è fuoriuscita, nel corso del 2019 e prima dell’operazione straordinaria, dalla procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo cui partecipava.



Risoluzione n. 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.

Sezione 2 – Determinazione dell’eccedenza d’imposta

Tale sezione è finalizzata alla determinazione dell’eccedenza d’imposta, ai sensi di quanto previsto dall’articolo 6, comma 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		,00
VK21	Totale dei debiti trasferiti		,00
VK22	Eccedenza di debito (VK21-VK20)		,00
VK23	Eccedenza di credito (VK20-VK21)		,00
VK24	Eccedenza di credito compensata		,00
VK25	Eccedenza chiesta a rimborso dalla controllante		,00
VK26	Crediti di imposta utilizzati		,00
VK27	Interessi trimestrali trasferiti		,00
VK28	Acconto		,00

VK20 e VK21

Crediti e debiti risultanti dalle liquidazioni nonché eventuale credito risultante a conguaglio in sede di dichiarazione annuale (VX8) 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 (VP6 Li.Pe.) limitatamente al periodo di controllo, aumentata dell’eventuale importo di cui al rigo VX8 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 (VP6 Li.Pe.), limitatamente al periodo di controllo, aumentata dell’eventuale importo di cui al rigo VX7, 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'articolo 30, comma 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 2019, compreso quello utilizzato in sede di conguaglio 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'articolo 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 **VL31** (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 2019 compensato nel mod. F24		,00		
VL23	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali		,00		
VL24	Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante				,00
VL25	Eccedenza credito anno precedente				,00
VL26	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio				,00
VL27	Credit d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto				,00
VL28	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto				,00
VL29	Versamenti auto UE relativi a cessioni effettuate nell'anno				,00
				1	,00
VL30	Ammontare IVA periodica				
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
		2	3	4	5
			,00	,00	,00
VL31	Ammontare dei debiti trasferiti (*)				,00

LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO 2019

Compilazione della dichiarazione annuale - Il quadro VK va compilato dalla partecipante alla liquidazione di gruppo

VL32	IVA A DEBITO		,00
	ovvero		
VL33	IVA A CREDITO		,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

Correlazione con il quadro VS compilato dalla controllante

L'eccedenza 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													
		Partita IVA			Operazioni straordinarie	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE		Eccedenza di credito			
		1	2	3	4	5	6	Importo	7	8	9	10	11
Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo													
VS1													
		Eccedenza di credito compensata			Esonero garanzia			RIMBORSO ANNUALE					
		7	8	9	10	11	12	Importo	Erogazione prioritaria	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter			
VS2													
		7	8	9	10	11	12						

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)

La sezione 3 del quadro VK deve essere compilata **esclusivamente nel caso in cui la società sia uscita dal gruppo nel corso dell'anno d'imposta**. Pertanto nei **righi da VK30 a VK35** devono indicarsi i dati relativi al solo periodo di controllo, per la descrizione dei quali valgono le indicazioni relative ai corrispondenti righi VL1, VL2, VL23, VL27, VL29 e VL30 campo 3.

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 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 auto UE relativi a cessioni effettuate nel periodo di controllo		,00
	VK35	Versamenti a seguito di ravvedimento		,00
	VK36	Acconto riaccreditato dalla controllante		,00


Risoluzione n. 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 2016) si presumono compensate con precedenza rispetto agli altri crediti trasferiti dalle società nel corso del nuovo anno (cioè quelle del 2019).

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.

Come il quadro VH anche il quadro VV, deve essere compilato esclusivamente qualora si intenda inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva (cfr. risoluzione n. 104/E/2017). In tal caso, vanno indicati tutti i dati richiesti, compresi quelli non oggetto di invio, integrazione o correzione. Nell'ipotesi particolare in cui l'invio, l'integrazione o la correzione comporti la compilazione senza dati del presente quadro (ad esempio, il risultato delle liquidazioni è pari a zero) occorre comunque barrare la casella "VV" posta in calce al quadro VZ nel riquadro "Quadri compilati".

QUADRO VV		CREDITI		DEBITI	Liquidazione anticipata
VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE DI GRUPPO (*)		1	2		
VV1	Gennaio		,00	,00	3
VV2	Febbraio		,00	,00	
VV3	Marzo		,00	,00	
VV4	I TRIMESTRE		,00	,00	
VV5	Aprile		,00	,00	
VV6	Maggio		,00	,00	
VV7	Giugno		,00	,00	
VV8	II TRIMESTRE		,00	,00	
VV9	Luglio		,00	,00	
VV10	Agosto		,00	,00	
VV11	Settembre		,00	,00	
VV12	III TRIMESTRE		,00	,00	
VV13	Ottobre		,00	,00	
VV14	Novembre		,00	,00	
VV15	Dicembre		,00	,00	
VV16	IV TRIMESTRE		,00	,00	
VV17	Acconto dovuto			,00	Metodo

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	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
Sez. 2 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito	DEBITI		CREDITI	
VW20 Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2) e rettifiche dell'acconto				,00
VW21 Eccedenze di credito trasferite da società non operative				,00
VW22 Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2019 compensato nel mod. F24				,00
VW23 Interessi trasferiti relativi alle liquidazioni trimestrali				,00
VW24 Credito IVA risultante dal Prospetto IVA 26 PR per il 2018 compensato nel mod. F24				,00
VW25 Credito non richiesto a rimborso risultante dal Prospetto IVA 26 PR per il 2018				,00
VW26 Credito richiesto a rimborso in anni precedenti, computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio				,00
VW27 Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto				,00
VW28 Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	2		1	,00
VW29 Versamenti auto UE relativi a cessioni effettuate nell'anno			1	,00
VW30 Ammontare IVA periodica				,00
	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00
VW31 Omessi versamenti periodici				,00
VW32 IVA A DEBITO ovvero				,00
VW33 IVA A CREDITO				,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 rigi VY4, VY5 e VY6 di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)		2	1	,00
		,00		
VY3 Eccedenza di versamento da ripartire tra i rigi VY4, VY5 e VY6				,00
VY4 Importo di cui si richiede il rimborso di cui da liquidare mediante procedura semplificata		2	1	,00
		,00	Gruppo IVA art. 70-bis	3
VY5 Importo da riportare in detrazione o in compensazione				,00
VY6 Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1		2	,00

Per le caselle (casella 2 VY2 e casella 3 VY4) riguardanti l'ultima dichiarazione presentata da chi dal nuovo anno (2020) partecipa al Gruppo Iva *ex* articolo 70-bis ss., si rinvia al paragrafo "Gestione credito ante primo anno partecipazione al Gruppo Iva *ex* articolo 70-bis" in calce a questo capitolo.

Il **quadro VZ** deve essere compilato solo in caso di richiesta di rimborso della minore eccedenza detraibile dell'ultimo triennio, prevista dall'articolo 30, comma 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 (2017 e 2018), una eccedenza di credito di gruppo computandola in detrazione nell'anno successivo, ed abbia rilevato, anche per l'anno d'imposta 2019 una eccedenza di credito di gruppo (al rigo VY2 del prospetto riepilogativo). In tal caso, il rimborso spetta, per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili (relativamente alla parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel modello F24). In pratica il raffronto va eseguito fra gli ammontari dell'Iva computati in detrazione con riferimento ai due anni precedenti (da riportare rispettivamente ai rigi VZ1 e VZ2).

QUADRO VZ ECCEDENZE DETRAIBILI DI GRUPPO (ANNI PRECEDENTI)	VZ1	Eccedenza detraibile del 2017 computata in detrazione nell'anno successivo	,00
	VZ2	Eccedenza detraibile del 2018 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 il riquadro che in passato chiedeva la firma da parte dell'ente o società controllante.

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

PRECISAZIONI E SITUAZIONI PARTICOLARI

Casi di esonero garanzie

I casi di esonero delle singole partecipanti vanno indicati nel quadro VS (presentato dalla controllante) in corrispondenza della casella 8, indicando i seguenti codici:

- **“1”** se la dichiarazione della controllata 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 individuate dall'articolo 38-*bis*, comma 3, lettere a), b) e c);
- **“2”** se la controllata ha aderito al regime di adempimento collaborativo previsto dagli articoli 3 e ss. del D.Lgs. 128/2015;
- **“3”** se la controllata ha applicato gli ISA e, sulla base delle relative risultanze, è esonerata dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi per un importo non superiore a 50.000 euro annui, ai sensi dell'articolo 9-*bis*, comma 11, lettera b), del D.L. 50/2017 ossia soggetti con punteggio ISA ≥ 8 nella dichiarazione Redditi presentata l'anno precedente (circolare n. 17/E/2019).

QUADRO VS		Partita IVA	Operazioni straordinarie	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	RIMBORSO ANNUALE				
		7	Causale	Importo	Erogazione prioritaria	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter	12
		,00	8	9	10	11	,00

Garanzie da presentare all'Agente della riscossione

Fuori dai casi di esonero le società aderenti devono presentare le fideiussioni a garanzia delle proprie eccedenze trasferite e compensate (articolo 6, comma 3, D.M. 13/12/1979) e/o della propria quota di rimborso annuale.



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 fideiussioni (di cui al combinato disposto dell'articolo 6, comma 3, del D.M. 13/12/1970 e articolo 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 2019 (vedi VK24).
- apposita distinta fideiussione per l'importo indicato nel rigo **VS30** del prospetto Iva 26PR/2018 da parte della **società controllante**. Trattasi del credito residuo delle società del gruppo che non avendo trovato compensazione nell'anno precedente (2018) non è stato pertanto garantito lo scorso anno e che è stato computato in detrazione nel 2019 dalla controllante e ha trovato compensazione con eccedenze di debito di altre società del gruppo nel corso del 2019.



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 risoluzione n. 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 risoluzione n. 365025 del 09/12/1987 e nelle istruzioni alla dichiarazione annuale, da apposita attestazione della società controllante..."



Articolo 6, comma 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".



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 circolare n. 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'articolo 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'articolo 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 D.P.R. 633/1972, 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 circolare n. 33/E/2016, § 6, di sanzione formale per la tardività nei 90 gg.



Presentazione garanzie oltre 90 gg

Il **nuovo comma 6** dell'articolo 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 **circolare n. 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 circolare n. 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'articolo 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 articolo 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 controllate risultanti dall'ultimo bilancio consolidato presentato, relativamente alle eccedenze di credito da queste compensate, mediante diretta assunzione, da parte della società capogruppo o controllante, dell'obbligo di restituire all'Amministrazione finanziaria la somma da rimborsare (circolare n. 164/E/1998 e circolare n. 32/E/2014 § 4.6);
- resta fermo l'obbligo, per la società capogruppo/controlante, di osservare le ordinarie prescrizioni dell'articolo 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'articolo 17, comma 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 (articolo 8 D.P.R. 542/1999).

Sono invece ammessi alla compensazione di cui all'articolo 17, comma 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'articolo 1, comma 63, della L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha apportato alcune modifiche nell'articolo 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 ma-

turato 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'articolo 30, comma 3, del D.P.R. 633/1972 o in caso di permanenza triennale della situazione creditoria (articolo 30, comma 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 risoluzione n. 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'articolo 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 2018 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
	VL11	Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	¹	,00
			Gruppo IVA (*) ²	,00
	VL12	Versamenti periodici omessi	¹	,00
			Gruppo IVA (*) ²	,00



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** (articolo 30, comma 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.

Al fine di consentire il rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 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	
VX1	IVA da versare ,00
VX2	IVA a credito (da ripartire tra i rigli VX4, VX5 e VX6) ,00
di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis) ,00	
VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i rigli VX4, VX5 e VX6) ,00
Importo rimborso ,00	
Importo di cui si richiede il rimborso ,00	
di cui da liquidare mediante procedura semplificata ,00	
Causale del rimborso 3 Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso 4 Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter ,00	
Contribuenti Subappaltatori 5 ,00	
Esonero garanzia 6 ,00	
Attestazione delle società e degli enti operativi	
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.	
VX4	,00
FIRMA ,00	
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 ,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale ,00
Codice fiscale consolidante	
VX7	Iva dovuta da trasferire ,00
VX8	Iva a credito da trasferire ,00

RISERVATO
ALLE SOCIETÀ PARTECIPANTI
ALLA LIQUIDAZIONE IVA
DI GRUPPO (ART. 73)

Le istruzioni abbinate alla causale codice 10 precisano che l'importo (minore eccedenza detraibile del triennio) è quello indicato nel rigo VL10 della dichiarazione Iva/2019 e cioè il credito a riporto dall'anno precedente non compensato nel modello F24.

In particolare, possono presentare istanza di rimborso (ai sensi dell'articolo 30, comma 4, si intende):

- i soggetti che hanno aderito ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo nell'anno 2018 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2017 nonché i soggetti che nell'anno 2017 partecipavano ad una procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo in qualità di controllanti e che nel 2018, 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 2017.

A tal fine, occorre tenere presente:

- **per l'anno 2017**, l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva 2018 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018. 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/2018 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018;
- **per l'anno 2018**, l'importo indicato al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018 e l'importo da indicare al rigo VL9 della dichiarazione Iva/2020 relativa al 2019;
- **per l'anno 2019**, l'importo indicato al rigo VX2, campo 1, della dichiarazione Iva/2020 relativa all'anno 2019.
- i soggetti che hanno aderito all'Iva di gruppo in anni precedenti al 2017 devono tenere presente:
 - **per l'anno 2017**, l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2018 relativa all'anno 2017 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione VA/2019 relativa all'anno 2018;
 - **per l'anno 2018**, l'importo risultante dalla differenza tra l'Iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione Iva/2019 relativa all'anno 2018 e l'importo da indicare al rigo VL9 della dichiarazione VA/2019 relativa all'anno 2019;
 - **per l'anno 2019**, l'importo indicato nel rigo VX2, campo 1, della dichiarazione Iva/2020 relativa all'anno 2019.

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'articolo 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'articolo 73 del D.P.R. 633/1972 e al D.M. 13/12/1979.



Nella **risoluzione n. 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'articolo 30 della L. 724/1994 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 risoluzione n. 180/E/2008 è stato precisato che per eseguire tale operazione non è necessario emettere nota di variazione *ex* articolo 26 (come ipotizzato dall'istante) e che nell'eventualità in cui la società ritorni in attività nel triennio previsto dall'articolo 30, comma 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'articolo 30, della L. 724/1994, **ovvero in perdita sistemica** ai sensi dell'articolo 2, comma 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'articolo 30, comma 1, della L. 724/1994.

QUADRO VS

Sez. 1 - Distinta delle società del gruppo

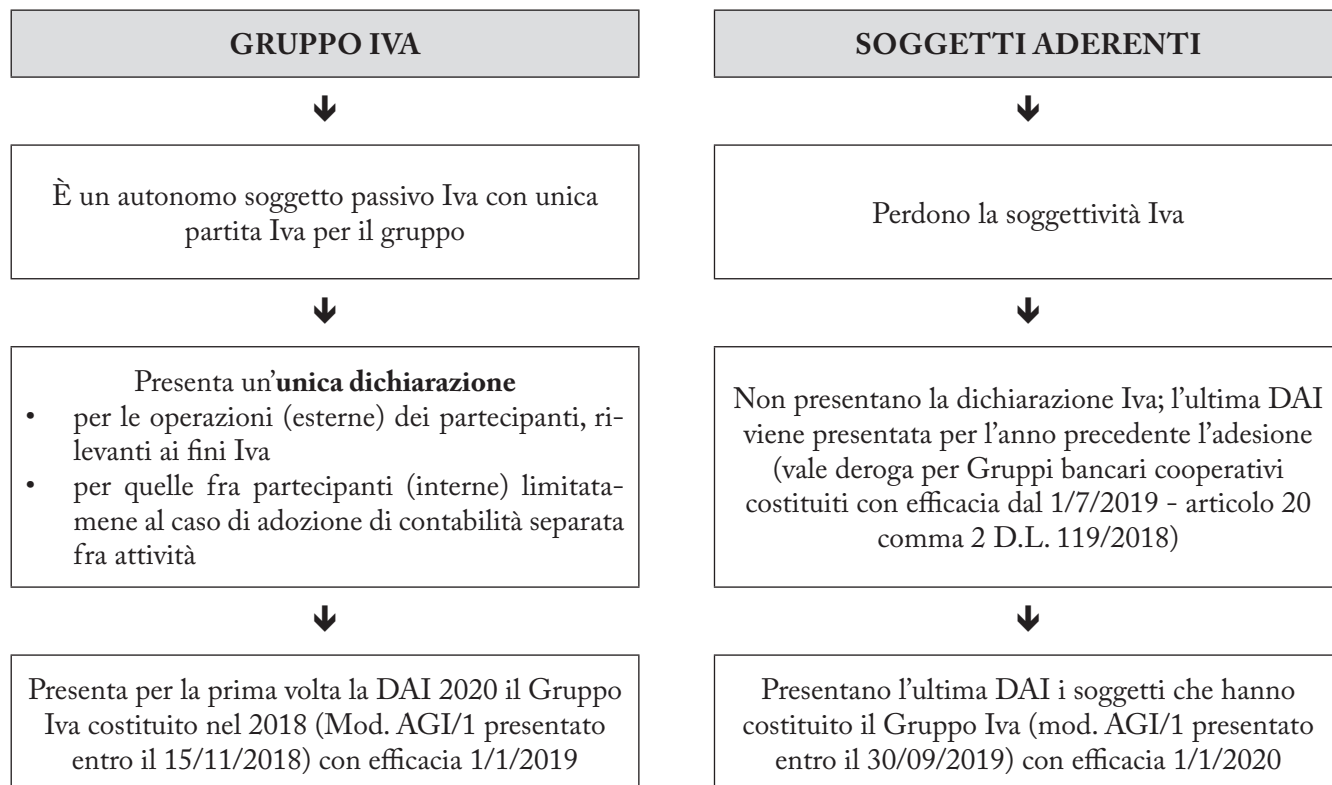
Partita IVA		Operazioni straordinarie	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE	Eccedenza di credito
1	2	3	4	5	Importo	6
VS1					,00	,00
RIMBORSO ANNUALE						
Eccedenza di credito compensata	Esonero garanzia	Causale	Importo	Erogazione prioritaria	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art.17-ter	
7	8	9	10	11	12	
,00			,00		,00	
VS2					,00	,00
7	8	9	10	11	12	
,00			,00		,00	

GRUPPO IVA 2019

GRUPPO IVA ARTICOLO 70-BIS

La nuova disciplina del Gruppo Iva di cui agli articoli 70-*bis* ss. del D.P.R. 633/1972 (introdotta dall'articolo 1 comma 24 della L. 232/2016) e al D.M. 6/4/2018 non va confusa con la liquidazione Iva di Gruppo *ex* articolo 73. I soggetti che partecipano al Gruppo Iva non possono optare per la liquidazione Iva di gruppo *ex* articolo 73.

A differenza della liquidazione Iva di gruppo (dove i partecipanti mantengono la loro soggettività Iva con i relativi obblighi dichiarativi), il Gruppo Iva rappresenta un autonomo soggetto passivo d'imposta (natura giuridica 61) a cui viene attribuito un proprio numero di partita Iva e iscrizione VIES. Con l'adesione al Gruppo Iva gli aderenti perdono la propria autonomia soggettiva (e vengono automaticamente esclusi anche dal VIES) ancorché, dal punto di vista operativo, le partite Iva dei partecipanti non vengono cessate né sospese ma vengono associate alla partita Iva del Gruppo (comunicato congiunto AdE e Add del 24/12/2018).



PRINCIPALI CARATTERISTICHE

Con l'adesione al Gruppo Iva rilevano – ai fini Iva – esclusivamente le operazioni rese o ricevute dal Gruppo (con controparti esterne) e non anche quelle infragruppo (tranne per i passaggi interni nel caso di separazione attività *ex* articolo 36).

Possono formare un Gruppo Iva i soggetti passivi per quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter.

Soggetti passivi inclusi	Soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (c.d gruppo “domestico”) esercenti attività d’impresa (articolo 4), arte o professione (articolo 5), per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all’articolo 70-ter.
	 Vale il principio “all in, all out” per cui tutti i soggetti legati da suddetti vincoli dovranno scegliere se partecipare tutti o nessuno.
	 Sono compresi anche i soggetti passivi non costituiti in forma societaria ma solo in qualità di controllanti <i>ex</i> articolo 2359 comma 1 n. 1 (imprese individuali, consorzi, entri per le attività commerciali, professionisti e artisti).
Soggetti esclusi	- Soggetti non residenti o stabili organizzazioni all’etero - Soggetti privi dello status di soggetto passivo Iva (es. consorzi interni, holding pure o statiche, enti non commerciali per le attività istituzionali svolte, ecc) - In veste di controllati, i soggetti non costituiti in forma societaria per i quali non possono trovare applicazione le regole concernenti l’esercizio del diritto di voto <i>ex</i> articolo 2359, comma 1, n. 1 cod. civ. - Soggetti in liquidazione ordinaria, fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi - Aziende soggette a sequestro giudiziario
Vincolo finanziario (articolo 70-ter comma 1)	Il “vincolo finanziario” ossia il rapporto di controllo <i>ex</i> articolo 2359 comma 1 n. 1 cod. civ. può essere diretto o indiretto (a raggera, a catena o ibrido) e deve sussistere fin da 1° luglio dell’anno precedente a quello cui ha effetto l’opzione (articolo 70-ter comma 1 e articolo 70-quater comma 3).
	 Possono formare un Gruppo Iva anche le società controllate (direttamente o indirettamente) dal medesimo soggetto che potrebbe anche non essere soggetto passivo (holding statica o sub holding statica) ferma restando l’esclusione di quest’ultimo dal perimetro del Gruppo (circolare n. 19/E/2018, cap. I, §3.1).
	 È ammesso che il suddetto controllo si realizzi anche per il tramite di soggetto estero (prima holding situata all’estero) purché stabilito in un paese collaborativo; la (circolare n. 19/E/2018 , cap. I, §3.1).

Vincolo economico (articolo 70-ter comma 2)	Sussiste un vincolo economico sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica: a) svolgimento di un'attività principale (non necessariamente prevalente) dello stesso genere (ancorché non necessariamente classificabile con medesimo codice ATECO); b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti (es. concessione di vendita e franchising di distribuzione); c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.
	 Il vincolo economico è presunto tra soggetti legati da un rapporto di controllo di diritto (articolo 70-ter comma 4); è ammesso interpello probatorio disapplicativo (articolo 70-ter comma 5).
	 Il vincolo economico si presume insussistente nella specifica ipotesi in cui il vincolo finanziario è stabilito per effetto dell'acquisizione di partecipazioni nell'ambito di interventi finalizzati al recupero crediti o derivanti dalla conversione in azioni; è ammesso interpello probatorio applicativo (articolo 70-ter comma 6).
Vincolo organizzativo (articolo 70-ter comma 3)	Si considera sussistente un vincolo organizzativo tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.
	 Il vincolo organizzativo è presunto tra soggetti legati da un rapporto di controllo di diritto (articolo 70-ter comma 4); è ammesso interpello disapplicativo (articolo 70-ter comma 5).

Opzione per la costituzione del Gruppo Iva ed efficacia

In presenza dei presupposti (vincolo finanziario, economico e organizzativo) l'opzione per la disciplina del Gruppo Iva va esercitata mediante presentazione in apposite dichiarazione telematica su modulistica approvata con Provvedimento n. 215450/E/2018 (**modello AGI/1** – “Dichiarazione per la costituzione del Gruppo Iva”). Detta opzione, che deve essere esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio per i quali i suddetti presupposti, ha efficacia:

- dal 1° gennaio dell'anno successive a quello di presentazione se presentata dal 1° gennaio al 30 settembre (per la costituzione con effetto dal 2019 – in sede di prima applicazione – è stata tuttavia ammessa la presentazione entro il 15/11/2018);
- dal 1° gennaio del secondo successivo se presentata successivamente al 30 settembre.

L'opzione è vincolante per un **triennio** (in vigenza dei presupposti) e **si rinnova automaticamente** per ciascun anno successivo (articolo 70-quater) **salvo revoca** (articolo 70-novies). Non vale il mero comportamento concludente né ai fini dell'opzione né ai fini della revoca (articolo 70-novies; circolare n. 19/E/2018).

Simmetricamente a quanto stabilito in ordine alla efficacia temporale della dichiarazione di costituzione del Gruppo (una volta trascorso il triennio), l'eventuale dichiarazione di revoca presentata dal 1° gennaio al 30 settembre ha effetto a decorrere dall'anno successivo, mentre quella presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo.

La **dichiarazione per l'inclusione di nuovi soggetti** per i quali è intervenuto il vincolo economico e organizzativo (la cui mancanza aveva originariamente determinato all'esclusione dal gruppo) ovvero si instaura il vincolo finanziario, va presentata entro il 90° giorno successivo a quello in cui i vincoli si sono instaurati e ha efficacia a decorrere dall'anno successivo (articolo 70-*quater*, comma 5).

La **dichiarazione di esclusione**, invece, deve essere presentata entro 30 giorni dal verificarsi degli eventi (articolo 70-*decies*) la cui efficacia varia a seconda del caso.

L'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione per entrare a far parte di un Gruppo Iva (sia nel caso in cui esso sia di nuova costituzione, sia nel caso in cui esso sia già costituito) comporta il **venir meno degli effetti delle opzioni dallo stesso in precedenza esercitate**, anche se non è decorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto (articolo 70-*novies*, comma 4).

Adempimenti

Il Gruppo neo costituito rappresenta, in luogo dei partecipanti al Gruppo medesimo, il soggetto passivo tenuto all'osservanza delle disposizioni in materia di Iva per le operazioni poste in essere dal Gruppo nel suo complesso (i.e., da ciascuno dei partecipanti che agiscono in qualità di Gruppo). Da ciò deriva che gli **obblighi dichiarativi**, di **liquidazione** e di **versamento dell'imposta**, nonché tutti gli altri adempimenti Iva gravano in capo al rappresentante del Gruppo Iva.

A parziale deroga l'articolo 3, comma 1, del D.M. 6/4/2018 dispone tuttavia che gli adempimenti inerenti la documentazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere dal Gruppo (mediante emissione della fattura o degli alternativi strumenti di certificazione fiscale), possono essere assolti dal rappresentante del Gruppo oppure, alternativamente ed indifferentemente, anche dai singoli partecipanti.

Obblighi e diritti in capo al Gruppo vanno individuati come segue a partire dalla data in cui ha effetto la sua costituzione (rimangono a carico dei partecipanti quelle che precedono):

Operazioni attive	Individuazione con riferimento momento di esigibilità dell'Iva (come individuato <i>ex</i> articolo 6 D.P.R. 633/1972 e altre specifiche disposizioni)
Operazioni passive	Momento in cui la detrazione è esercitabile (condizione sostanziale e formale e circolare n. 1/E/2018)



Esempio

Professionista che ha fornito un servizio di consulenza ad un soggetto partecipante al Gruppo nel mese di dicembre 2018 con fattura ricevuta in data 3 febbraio 2019 (quindi dopo la costituzione del Gruppo Iva efficace dal 1° gennaio 2019) → il diritto alla detrazione spetta al neo costituito Gruppo Iva, che è il soggetto in capo a cui si verificano entrambi le condizioni di esigibilità dell'imposta e del possesso della fattura.

Rapporti esterni (fatturazione)

Le operazioni (comprese quelle intracomunitarie e gli import/export e ai fini del plafond) si considerano effettuate (o acquisite) dal Gruppo stesso.

Ai fini della fatturazione i partecipanti comunicano ai propri fornitori la **partita Iva del Gruppo** e il **codice fiscale del singolo acquirente** (articolo 3, comma 2, D.M. 6/4/2018).

Al momento della ricezione della fattura i medesimi soggetti verificano l'indicazione del codice fiscale e provvedono al suo inserimento.

Rapporti interni

Le operazioni infragruppo non assumono alcuna rilevanza ai fini Iva (articolo 70-*quinquies*) e quindi non sono soggette ad alcun obbligo di fatturazione, annotazione e dichiarazione Iva (circolare n. 19/E/2018, cap. III, § 2). L'articolo 3 comma 3 del D.M. 6/4/2018 precisa tuttavia che "resta fermo l'obbligo di rilevare tali operazioni nell'ambito delle scritture contabili di cui al D.P.R. 600/1973" (libro giornale, magazzino, ecc). Le somme scambiate fra le parti in contropartita di vantaggi/svantaggi fiscali conseguenti all'adesione al regime sono irrilevanti ai fini Iva (circolare n. 19/E, cit).

Dette operazioni rilevano, tuttavia, come passaggi interni di beni e servizi nel caso di adozione di contabilità separata *ex* articolo 36 (circolare n. 19/E, cit).

In deroga alle regole ordinarie (unitarietà soggettiva fra casa madre e la propria S.O), rilevano i rapporti fra casa madre e branches (ubicata in Stato diverso dalla casa madre) qualora una delle due aderisca a un Gruppo Iva (articolo 70-*quinquies* commi da 4-*bis* a 4-*sexies*); in tal caso la base imponibile relativa a dette operazioni, pur in presenza di corrispettivo, è determinata ai sensi dell'articolo 13 commi 1 e 3 del D.P.R. 633/1972 (valore normale).

Split payment

Qualora il Gruppo Iva comprenda nel suo perimetro uno o più partecipanti che rientrerebbero nella disciplina dello split payment, tale regime non trova applicazione per le operazioni effettuate nei confronti del Gruppo (circolare n. 19/E/2018, cap. III, § 8).

Opzione per separazione attività e dispensa adempimenti operazioni esenti

La dichiarazione di costituzione di un Gruppo Iva, ai sensi dell'articolo 1, comma 3 del Decreto succitato, contiene, altresì, le opzioni, eventuali, di cui agli articoli 36 e 36-*bis* del D.P.R. 633, relativi ai regimi di separazione delle attività e dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti che il Gruppo intende applicare sin dal momento iniziale della sua operatività.

È ammessa l'integrazione della dichiarazione, qualora priva delle opzioni per i regimi suddetti, fino al 31 dicembre che precede l'effettiva operatività del Gruppo Iva (articolo 1, comma 3, del D.M. 6/4/2018).

Successivamente al primo anno di operatività del Gruppo Iva, le opzioni di cui agli articoli 36 e 36-*bis* del D.P.R. 633 potranno essere esercitate o modificate per comportamento concludente, conformemente alle previsioni di cui al D.P.R. 442/1997.

In merito all'**individuazione delle diverse attività** con la circolare n. 19/E/2018, cap. IV, § 7, l'AdE (innovando rispetto alla prassi precedente) ha dichiarato che ai fini della nozione di "più attività nell'ambito della stessa impresa" prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. 633, il riferimento alla classificazione ATECO, rispondente essenzialmente a finalità statistiche e di controllo, pur costituendo un criterio utile ed adottabile in via principale, non può tuttavia considerarsi necessariamente esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili ai sensi dello stesso articolo 36, terzo comma.

Rettifica della detrazione *ex* articolo 19-bis2

L'articolo 2, comma 3, del D.M. 6/4/2019 stabilisce che *"Il Gruppo Iva, per effetto della sua costituzione, applica le disposizioni relative alla rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis2" del D.P.R. 633 "con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti"*.

La circolare n. 19/E/2018 precisa che:

- da tale disposizione emerge che la costituzione del Gruppo Iva comporta, per quanto attiene alla disciplina della rettifica della detrazione, effetti del tutto analoghi a quelli correlati ad un'operazione di fusione tra società;
- le previsioni interessate in tema di rettifica della detrazione per effetto della costituzione del Gruppo Iva sono quelle recate dai commi 1 (beni non ammortizzabili e servizi in base al primo impiego), 2 (beni ammortizzabili in base al periodo di vigilanza di 5 o 10 anni), 3 (mutamento di regime fiscale operazioni attive), 4 (variazione pro rata) e 7 (beni acquisiti in dipendenza di operazioni straordinari) dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. 633/1972;
- sarà necessario valutare, con riferimento a ciascun bene (distinguendo se trattasi di bene ammortizzabile o meno) o a ciascun servizio, se in sede di costituzione del Gruppo Iva si sia determinata una modifica rispetto alla situazione precedente riferibile ad ogni singolo partecipante.

Tale modifica di situazione, infatti, può essere determinata, in sede di costituzione del Gruppo Iva, da eventi differenti quali, ad esempio:

- l'esercizio dell'opzione per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. 633;
- l'esercizio dell'opzione per l'esonero dagli adempimenti ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. 633;
- diversamente, in assenza degli eventi appena citati, per effetto della variazione del pro-rata generale di detrazione relativo a determinate attività rispetto a quello applicato, anteriormente all'ingresso nel Gruppo, da parte della società partecipante.



Esempio

Separazione attività ex articolo 36 comma 3 in sede di costituzione del Gruppo Iva con destinazione allo svolgimento di operazioni comportanti, ad esempio, la limitazione del diritto alla detrazione di determinati beni e servizi (beni non ammortizzabili e servizi non oggetto di prima utilizzazione e beni ammortizzabili per i quali è in corso il periodo di tutela fiscale) in relazione ai quali, anteriormente alla costituzione del Gruppo Iva, la società partecipante aveva legittimamente operato la detrazione piena in quanto destinati ad un'attività imponibile.

In tal caso, la differente destinazione non rileva come passaggio interno (articolo 36 comma 5) ma rileva agli effetti della rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis2, commi 1 e 2, del D.P.R. 633 (circolare n. 19/E/2018, cap. 4, §7; in tal senso anche circolare n. 328/E/1997 § 4.2 che equiparò ad una ipotesi di mutamento di regime fiscale anche l'ipotesi di separazione facoltativa *ex* 36 comma 3).

Limiti alle compensazioni orizzontali

Ai fini del versamento dell'Iva di Gruppo a debito non è ammessa la compensazione ex articolo 17 D.Lgs. 471/1997 con crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati in seno ai partecipanti (articolo 4, comma 3, D.M. 6/4/2018).

Nemmeno il credito Iva annuale (o infrannuale) maturato dal Gruppo può essere utilizzato in compensazione orizzontale con i debiti relativi ed altre imposte e contributi dei partecipanti (articolo 4, comma 4, D.M. 6/4/2018). Conferma in tal senso è contenuta nelle avvertenze del rigo VX5.

VX5 Importo da riportare in detrazione o in compensazione

,00

IMPATTI IN DICHIARAZIONE IVA

Ultima dichiarazione del soggetto entrante

Va barrata la casella del rigo **VA11** (era il VA16 nel modello dello scorso anno) da parte dei soggetti che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la presente dichiarazione partecipano a un Gruppo Iva. In particolare nel modello Iva 2020 deve essere barrata la casella 1 per comunicare che quella del 2019 è l'ultima dichiarazione annuale Iva precedente l'ingresso nel Gruppo Iva con effetto dal 1/1/2020 (soggetti che hanno costituito il gruppo dal 16/10/2018 al 30/09/2019 oppure soggetti il cui vincolo per l'inclusione in un Gruppo Iva costituito in precedenza si è verificato nel 2019).

VA11 Gruppo IVA art. 70-bis

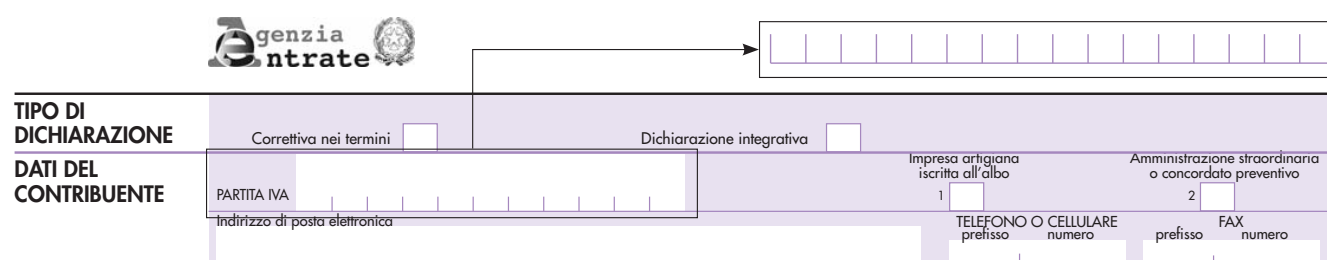
1

Detti soggetti devono altresì seguire particolari regole per la gestione del credito Iva eventualmente emergente da tale ultima dichiarazione (vedi nel prosieguo).

La dichiarazione Iva del Gruppo Iva

Per i Gruppi Iva costituiti con efficacia dal 01/01/2019 (opzione costitutiva presentata entro il 15/10/2018) la dichiarazione annuale Iva 2020 (relativa al 2019) va presentata utilizzando la normale modulistica, salve le precisazioni di seguito evidenziate.

Nella parte superiore del **frontespizio** e di tutte le pagine costituenti **ogni modulo** deve essere riportato il **codice fiscale** del contribuente che in caso di dichiarazione presentata da un Gruppo Iva (come precisato dalla circolare n. 19/E/2018) **coincide con la partita Iva attribuita al Gruppo** al momento della costituzione (modello AGI/1 ex provvedimento n. 215450/E/2018).



TIPO DI DICHIARAZIONE Correttiva nei termini ☐ Dichiarazione integrativa ☐		DATI DEL CONTRIBUENTE PARTITA IVA Indirizzo di posta elettronica		Impresa artigiana iscritta all'albo 1 ☐	Amministrazione straordinaria o concordato preventivo 2 ☐
		TELEFONO O CELLULARE prefisso numero		FAX prefisso numero	

Sempre nel frontespizio va indicata la **denominazione del Gruppo Iva** (indicata nella dichiarazione di costituzione) e la **natura giuridica 61** da riportare nel frontespizio.

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
	Denominazione del Gruppo Iva				61

La dichiarazione va presentata dal **rappresentante del Gruppo Iva** che è individuato *ope legis* nel il soggetto che nel soggetto che esercita sugli altri partecipanti al Gruppo Iva il controllo previsto dall'articolo 70-ter, comma 1, del D.P.R. 633 (c.d. **"vincolo finanziario"**) e qualora tale soggetto non possa esercitare l'opzione (ad esempio, nel caso in cui si tratti di una *holding* di mero godimento) nel partecipante in capo a cui si rilevi il volume d'affari (ai fini Iva) o l'ammontare di ricavi (ai fini delle imposte dirette) più elevato nell'anno precedente la costituzione del Gruppo (articolo 70-septies; circolare n. 19/E/2018 cap.4 § 1). I **dati della persona fisica che sottoscrive** la dichiarazione vanno riportati avendo cura di indicare nel campo **"Codice carica"** il codice corrispondente al rapporto intercorrente tra la persona fisica firmataria e il rappresentante del Gruppo. Se la persona fisica che sottoscrive la dichiarazione coincide con il rappresentante del Gruppo nel predetto campo va riportato il codice convenzionale 1.

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, curatore fallimentare, erede ecc.)	Codice fiscale del sottoscrittore		Codice carica	Codice fiscale società dichiarante	
	Cognome		Nome		Sesso (barrare la relativa casella) M ☐ F ☐
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)	
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	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 ☐
	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	Esonero dall'apposizione del visto di conformità	Firma	

Gestione credito ante primo anno partecipazione al Gruppo Iva (dichiarazione delle partecipanti)

Per motivi di cautela (evitare che le partecipazioni di controllo in soggetti con rilevanti crediti Iva siano acquisti al solo fine di utilizzare in compensazione le eccedenze pregresse successivamente alla costituzione del Gruppo Iva) l'eccedenza di Iva detraibile a credito risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno antecedente a quello di partecipazione al Gruppo Iva non si trasferisce al Gruppo ma resta nelle disponibilità esclusiva del soggetto partecipante. Può essere chiesta a rimborso (anche in mancanza dei requisiti dell'articolo 30) oppure può essere compensata orizzontalmente *ex* articolo 17 D.Lgs. 241/1997 (articolo 70-sexies, primo periodo, D.P.R. 633/1972). Tale principio è derogato (secondo periodo articolo 70-sexies) per le eccedenze che trovano capienza nei versamenti Iva effettuati nell'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo che vanno, invece, trasferite al gruppo.

Per la **richiesta di rimborso** (al netto dell'eccezione indicata a seguire) è stata introdotta un'apposita causale (**codice 13**) da indicare nel rigo **VX4 casella 3** (analoga considerazione per la barratura del **campo 3** del rigo **VY4** per la controllante che passa dall'Iva di gruppo al Gruppo Iva).

Causale del rimborso	³ ☐	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	⁴ ☐	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	⁵	,00

Nel caso di **scelta per la compensazione** va compilato, invece, il rigo VX5.

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		,00

Detta eccedenza rimane quindi di esclusiva disponibilità del soggetto partecipante al Gruppo Iva. Fa eccezione, però, la norma (secondo periodo articolo 70-*sexies*) che dispone invece il **passaggio al Gruppo Iva della parte** delle eccedenze detraibili pregresse **che trovano capienza nei versamenti Iva effettuati nell'anno precedente** al primo anno di partecipazione al Gruppo Iva articolo 70-*sexies* secondo periodo). Per gestire detta eccezione è prevista la **casella 2** "di cui da trasferire al Gruppo Iva (articolo 70-*bis*)" nel **rigo VX2** (analoga considerazione per il rigo **VY2** per la controllante che passa dall'Iva di gruppo al Gruppo Iva).

VX2	Iva a credito (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)	¹	,00
	di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-bis)	²	,00



Esempio

(Circolare n. 19/E/2018, **cap. III, § 4**)

Soggetto con credito Iva relativa al 2018 di €120.000 che nel corso del 2018 ha effettuato versamenti di Iva per € 50.000. Al 1° gennaio 2019 deve essere trasferito al gruppo il credito € 50.000; il credito residuo di € 70.000 può essere chiesto invece a rimborso o utilizzato in compensazione dal partecipante.



Nella circolare n. 19/E/2018 è stato precisato *“che al fine di individuare l'eccedenza di imposta detraibile che può essere trasferita al Gruppo Iva, si deve tener conto anche dell'imposta assolta dal partecipante mediante compensazione con altre imposte e/o contributi ai sensi del richiamato articolo 17 del D.Lgs. 241/1997.”*

Le istruzioni alla dichiarazione Iva confermano che deve essere trasferito al Gruppo Iva anche l'eventuale **eccedenza di versamento** indicata a **rigo VX3** (analoga previsione per la controllante per il rigo VY3 della controllante che passa dall'Iva di gruppo al Gruppo Iva).

VX3	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i rigi VX4, VX5 e VX6)		,00

Le istruzioni precisano infatti che per i soggetti che partecipano dal nuovo anno a un Gruppo Iva l'importo indicato nel rigo VX3 deve essere trasferito al Gruppo Iva dal 1° gennaio, eventualmente sommato

all'importo che risulta dal campo 2 del rigo VX2 (analoga previsione per il rigo VY2 della controllante che passa dall'Iva di gruppo al gruppo Iva). Quindi, in tale ipotesi, **tra i righe VX4, VX5 e VX6 (o VY4, VY5 e VY6) della società in entrata nel Gruppo Iva va ripartito unicamente l'importo risultante dalla differenza tra i campi 1 e 2 del rigo VX2 (o VY2).**

Importo di cui si richiede il rimborso		1		,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata		2		,00
Causale del rimborso	3	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter
				5
				,00
Contribuenti Subappaltatori	6	Esonero garanzia	7	
Attestazione delle società e degli enti operativi				
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.				
VX4	8		FIRMA	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.			10	FIRMA

Credito trasferito dalle partecipanti (dichiarazione del Gruppo Iva)

Il credito che le partecipanti devono trasferire al Gruppo Iva ex articolo 70, secondo periodo (vedi retro) va indicato nella dichiarazione del Gruppo Iva nel rigo **VL8 campo 1** (modello Iva 2020 relativo al 2019). Si tratta dell'ammontare complessivo dei crediti trasferiti indicato nelle singole partecipanti nel rigo VX2, campo 2, o nel rigo VY2, campo 2, dell'ultima dichiarazione annuale presentata (modello Iva 2019 relativo al 2018).

VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2018 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

Rimborso credito Iva del Gruppo Iva

Il rimborso (compilazione del VX4) può essere chiesto dal rappresentante del Gruppo Iva in presenza dei presupposti (causali) di cui all'articolo 30 in capo al Gruppo Iva applicando le disposizioni dell'articolo

38-*bis* salvo tener conto (come previsto all'articolo 6 del D.M. 6/4/2018) della natura collettiva di soggetto passivo unico del Gruppo Iva. A tal riguardo la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (contenuta nel VX4) attesta:

- la sussistenza delle condizioni (patrimoniali) di cui alle lettere a) e b) del citato articolo 38-*bis*, comma 3, prendendo a riferimento la **sommatoria dei valori di ciascun partecipante** al Gruppo Iva;
- la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi da **parte di tutti i componenti** del Gruppo Iva.

Nel caso in cui venga effettuata una richiesta di rimborso per un ammontare superiore a 30.000 euro, le condizioni (di non pericolosità) dettate dall'articolo 38-*bis*, comma 4, lettera a), dovranno essere verificate in capo a ciascun partecipante; ai fini del calcolo della differenza, per ciascun anno, tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore ai limiti indicati nel comma 4, lettera b), del sopra richiamato articolo 38-*bis*, rilevano gli avvisi di accertamento o di rettifica notificati al Gruppo Iva nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso.

Credito maturato e non utilizzato dal Gruppo Iva prima della cessazione

Nel caso di cessazione del gruppo, l'eventuale credito Iva va chiesto a rimborso ai sensi dell'articolo 30 oppure computato in detrazione in sede di liquidazione o dichiarazione annuale dal rappresentante del Gruppo (articolo 2, comma 5, D.M. 6/4/2018).

CASI PARTICOLARI E PRECISAZIONI

Cessione del credito del Gruppo Iva

Così come i rimborsi Iva sono eseguiti unicamente su richiesta del rappresentante, anche l'eccedenza d'imposta chiesta a rimborso in sede di dichiarazione annuale può essere ceduta dal rappresentante del Gruppo Iva, che sia stato delegato dai partecipanti (circolare 19/E/2018 cap. III ° 6).

Gruppi bancari cooperativi

Per quanto riguarda le modalità di compilazione della dichiarazione Iva 2020 in caso di costituzione di un Gruppo Iva (articoli 70-*bis* e ss.) da parte dei partecipanti ad un Gruppo Bancario di cui all'articolo 37-*bis* del D.Lgs. 385/1993, a decorrere dal 1° luglio 2019 come previsto **dall'articolo 20, comma 2, del D.L. 119/2018**, le istruzioni precisano che:

- ciascuna partecipante provvederà a presentare la propria dichiarazione Iva annuale per il periodo che va dal 1° gennaio 2019 al 30 giugno 2019;
- il rappresentante del Gruppo Iva provvederà a presentare la dichiarazione per le operazioni poste in essere dal medesimo Gruppo Iva a seguito della sua costituzione (dal 1° luglio 2019 al 31 dicembre 2019).

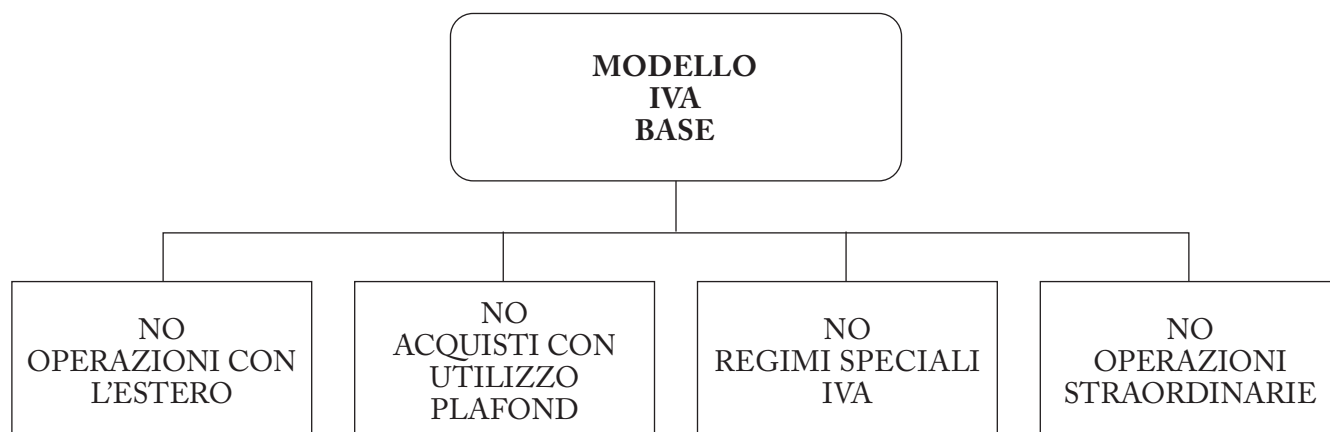
MODELLO IVA BASE

Con il **Provvedimento n. 8938 di data 15 gennaio 2020**, unitamente all'ordinario modello di dichiarazione Iva 2020, 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 2020, al cui commento si rimanda.

La presentazione del **modello Iva base** è una **facoltà** concessa ai contribuenti, persone fisiche o soggetti diversi, che nel 2019:

- 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'articolo 34-*bis*;
- non hanno partecipato ad operazioni straordinarie o a trasformazioni sostanziali soggettive.



Il Modello Iva base 2020 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;
- dall'ente/società commerciale controllante che per il 2020 intende avvalersi della procedura di compensazione dell'Iva di gruppo;
- dai soggetti che hanno presentato nel corso del 2019 dichiarazioni integrative a favore ai sensi dell'articolo 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;
- dai soggetti che avendo omesso di effettuare versamenti periodici Iva compilano il quadro VQ della dichiarazione Iva/2020.

STRUTTURA DEL MODELLO

Il **modello Iva base 2020** 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;
- **VP** – Liquidazioni periodiche Iva;
- **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 rigi, 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;
- **VM** – Versamenti immatricolazioni auto UE;
- **VQ** – Versamenti periodici omessi;
- **VG** – Adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate.



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 Iva 2020.

CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ SEPARATE

I contribuenti che tengono, per obbligo di legge o per opzione, la contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 devono presentare il frontespizio e un modulo per ogni contabilità separata. I quadri 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 2020.



CODICE FISCALE

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini ☐		Dichiarazione integrativa ☐	
DATI DEL CONTRIBUENTE	PARTITA IVA		Impresa artigiana iscritta all'albo ☐	Concordato preventivo ☐
	Indirizzo di posta elettronica		TELEFONO O CELLULARE prefisso numero	FAX prefisso numero
Persone fisiche	Cognome		Nome	
	Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita	
Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale		Natura giuridica	
	Codice fiscale del sottoscrittore		Codice carica	Codice fiscale società dichiarante
DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE (rappresentante, erede ecc.)	Cognome		Nome	
	Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita	
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Indicare il numero di moduli		Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario ☐	
	Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL		Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario ☐	
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 ☐	
SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	Soggetto		Codice fiscale	
	Soggetto		Codice fiscale	
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'incaricato		FIRMA	
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione		FIRMA	
Riservato all'incaricato	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione ☐		Ricezione altre comunicazioni telematiche ☐	
	Data dell'impegno		FIRMA DELL'INCARICATO	

Periodo d'imposta 2019

[illegible]

QUADRO VA	- Informazioni sull'attività
QUADRO VB	- Estremi identificativi dei rapporti finanziari
QUADRO VE	- Determinazione del volume d'affari

Mod. N.

11

QUADRO VA		CODICE ATTIVITÀ		1											
Sez. 1 - Dati analitici generali		Indicare il codice dell'attività svolta				Totale imponibile				Totale imposta					
VA5		Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%		Acquisti apparecchiature		1				2					
				Servizi di gestione		3				4					
Sez. 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività		VA10		Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali											
				Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni						1					
		VA11		Gruppo IVA art. 70-bis						1					
		VA13		Operazioni effettuate nei confronti di condomini											
		VA14		Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)											
				Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA						1					
		VA15		Società di comodo						1					
QUADRO VB															
Dati relativi agli estremi identificativi dei rapporti finanziari		VB1		Codice fiscale		1				Codice di identificazione fiscale estero		2			
				Denominazione operatore finanziario		3				Tipo di rapporto		4			
		VB2		1		2				3		4			
				1		2				3		4			
		VB3		1		2				3		4			
				1		2				3		4			
		VB4		1		2				3		4			
				1		2				3		4			
QUADRO VE		VE20		Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1						,00		4			
Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali		VE21		distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta						,00		5			
		VE22								,00		10			
		VE23								,00		22			
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta		VE24 TOTALE		(somma dei righi da VE20 a VE23)						,00					
		VE25		Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)											
		VE26 TOTALE		(VE24± VE25)											
Sez. 4 - Altre operazioni		VE31		Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento						,00					
		VE32		Altre operazioni non imponibili						,00					
		VE33		Operazioni esenti (art. 10)						,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 dei soggetti di cui all'art. 17-ter						,00					
		VE39		(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019						,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 VE31 a VE38 meno VE39 e VE40)						,00					



CODICE FISCALE

QUADRO VF - Operazioni passive e Iva ammessa in detrazione

Mod. N.

11

Operazioni passive
e Iva ammessa
in detrazione

SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati

		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VF1				,00	2	,00
VF2				,00	4	,00
VF3				,00	5	,00
VF4				,00	6	,00
VF5				,00	7,3	,00
VF6	Acquisti 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	7,5	,00
VF7				,00	7,65	,00
VF8				,00	7,95	,00
VF9				,00	8,3	,00
VF10				,00	8,5	,00
VF11				,00	8,8	,00
VF12				,00	10	,00
VF13				,00	12,3	,00
VF14				,00	22	,00
VF16	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1		,00		
	Acquisti esenti (art. 10)	2		,00		
	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi	1		,00		
VF17	art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	2		,00		
VF18	Acquisti non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati			,00		
VF19	Acquisti per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)			,00		
VF20	Acquisti per i quali non è ammessa la detrazione			,00		
	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	1		,00		
VF21	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	2		,00		
VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019			,00		
VF23	TOTALE ACQUISTI			,00		,00
VF24	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					,00
VF25	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 + VF24)					,00
	Ripartizione totale acquisti (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		
	,00	,00	,00	,00		,00
VF30	METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE				3	
	operazioni esenti					
VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	Imponibile	2	Imposta	
			,00			,00
VF32	Se per l'anno 2019 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella				1	
VF33	Se per l'anno 2019 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella				1	
	Dati per il calcolo della percentuale di detrazione					
VF34	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			
	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)	Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)	9	%
	,00	,00	,00			
VF37	IVA ammessa in detrazione					,00
	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	Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse	1	Imponibile	2	Imposta	
			,00			,00
VF70	TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)					,00
VF71	IVA ammessa in detrazione					,00

Periodo d'imposta 2019

[illegible]

QUADRO VI - Dichiarazioni di intento ricevute

Mod. N.

11

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 servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00		,00
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00		,00
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)		,00		,00
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00		,00
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		,00		,00
VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter		,00		,00
VJ19	TOTALE IMPOSTA (somma dei riichi da VJ3 a VJ18)				,00

QUADRO VI

Dichiarazioni di intento ricevute

Dati relativi al cessionario o committente	
Partita IVA	
1	
VI1	
Numero protocollo	
2	-
1	
VI2	
2	-
1	
VI3	
2	-
1	
VI4	
2	-
1	
VI5	
2	-
1	
VI6	
2	-

Contribuenti con contabilità separate

Periodo d'imposta 2019

CODICE FISCALE



QUADRO VH - Variazioni delle comunicazioni periodiche

QUADRO VL - Liquidazione dell'imposta annuale

QUADRI COMPILATI

Mod. N.

11

QUADRO VII
Variazioni
delle comunicazioni
periodiche (*)

		CREDITI	DEBITI	Subfornitori	Liquidazione anticipata
VH1	Gennaio	1	2	3	
VH2	Febbraio				
VH3	Marzo				
VH4	I TRIMESTRE				4
VH5	Aprile				
VH6	Maggio				
VH7	Giugno				
VH8	II TRIMESTRE				
VH9	Luglio				
VH10	Agosto				
VH11	Settembre				
VH12	III TRIMESTRE				
VH13	Ottobre				
VH14	Novembre				
VH15	Dicembre				
VH16	IV TRIMESTRE				
VH17	Acconto dovuto				Metodo

Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta

		DEBITI	CREDITI
VL1	IVA a debito (somma dei righi VE26 e VJ19)	,00	
VL2	IVA detraibile (da rigo VF71)		,00
VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 – VL2) ovvero	,00	
VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 – VL1)		,00
VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2018		,00
VL9	Credito compensato nel modello F24	,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	
VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2019 compensato nel mod. F24	,00	
VL23	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	,00	
VL25	Eccedenza credito anno precedente		,00
VL26	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
VL27	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto		,00
VL30	Ammontare IVA periodica		1
			,00
		IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
	2	3	4
	,00	,00	5
		,00	,00
VL32	IVA A DEBITO		
	ovvero	,00	
VL33	IVA A CREDITO		,00
VL34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00	
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 + VL36)	,00	
VL39	TOTALE IVA A CREDITO		,00
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00

QUADRI COMPILATI

[illegible]

(*) Il quadro VH va compilato solo nel caso in cui si intenda inviare/integrare /correggere i dati omessi /incompleti/errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA

Periodo d'imposta 2019

CODICE FISCALE

[illegible]

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

QUADRO VA
Determinazione
dell'IVA da versare o
del credito d'imposta

Per chi presenta
la dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

[illegible]

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

[illegible]

VT1 Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA

Totale operazioni imponibili	1			Totale imposta	2	
Operazioni imponibili verso consumatori finali	3			Imposta	4	,00
Operazioni imponibili verso soggetti IVA	5			Imposta	6	,00

		Operazioni imponibili verso consumatori finali	Imposta
VT2	Abruzzo	1	2
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



QUADRO VP

LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA

	PERIODO DI RIFERIMENTO		Subforniture
VP1	Mese ¹	Trimestre (*) ²	³
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA			
VP2	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)		/ /
VP3	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)		/ /
VP4	IVA esigibile		DEBITI CREDITI
VP5	IVA detratta		/ /
VP6	IVA dovuta	¹ / /	o a credito ² / /
VP7	Debito periodo precedente non superiore 25,82 euro		/ /
VP8	Credito periodo precedente		/ /
VP9	Credito anno precedente		/ /
VP10	Versamenti auto UE		/ /
VP11	Crediti d'imposta		/ /
VP13	Acconto dovuto	Metodo ¹	² / /
VP14	IVA da versare	¹ / /	o a credito ² / /

(*) **ATTENZIONE:** I contribuenti che hanno optato per la liquidazione trimestrale ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 542/99 devono indicare "5" per il quarto trimestre

PRINCIPALE PRASSI IVA 2019

RISOLUZIONI

Risoluzione n. 47 del 8/05/2019

Oggetto: Articolo 2, comma 1, del D.Lgs. 127/2015 – Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi – Volume d'affari superiore a 400.000 euro

La risoluzione si occupa delle modalità di determinazione del “volume d'affari superiore a 400.000 euro”, il cui superamento ha determinato la decorrenza dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi dal 1° luglio 2019.

L'Agenzia ha chiarito che per “volume d'affari” non può che intendersi quello di cui all'articolo 20 del decreto Iva, a mente del quale: «*Per volume d'affari del contribuente s'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 articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26. [...]*». Ne deriva che tale volume è quello complessivo del soggetto passivo d'imposta e non quello relativo a una o più tra le varie attività svolte dallo stesso (come potrebbe avvenire, in ipotesi, per coloro che svolgono sia attività ex articolo 22 del decreto Iva, sia altre attività soggette a fatturazione).

Risoluzione n. 51 del 21/05/2019

Oggetto: Consulenza giuridica – Aliquota Iva confezioni miste di piantearomatiche

La risoluzione si occupa della corretta aliquota Iva applicabile alle cessioni di:

- 1) erbe aromatiche confezionate in vaschette e/o buste trasparenti contenenti un misto di aromi assoggettate a differenti aliquote Iva, per le quali non sia possibile riscontrare una predominanza che conferisca il “carattere essenziale” nel senso precisato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. In tal l'intera confezione andrà assoggettata all'aliquota Iva più elevata;
- 2) vassoi composti da più vasetti (i cui elementi non sono vendibili separatamente) di piante aromatiche destinate alla piantagione e all'ornamento, da assoggettare all'aliquota del 10%.

Risoluzione n. 58 del 11/06/2019

Oggetto: Articolo 4-bis del D.L. 193/2016 – Chiarimenti relativi alla corretta emissione delle note di variazione

L'Agenzia ha chiarito che anche le note di variazione, sia ove riguardino l'imponibile e l'imposta di una operazione di tax free shopping, sia qualora si riferiscano alla sola imposta, devono essere emesse attraverso il sistema OTELLO 2.0.

Risoluzione n. 62 del 26/06/2019

Oggetto: Deleghe agli intermediari per l'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica e di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

La risoluzione offre precisazioni ed indicazioni sulle deleghe per i servizi di fatturazione elettronica e dei corrispettivi telematici.

Risoluzione n. 65 del 10/07/2019

Oggetto: Articolo 4-bis del D.L. 193/2016 – Ulteriori chiarimenti relativi alla corretta emissione delle note di variazione

Dopo essersi occupata delle note di variazione in aumento nella risoluzione n. 58/E/2019, l'Agenzia nella risoluzione n. 65/E/2019 si occupa delle variazioni in diminuzione nell'ipotesi di cui all'articolo 38-*quater*, comma 2, del decreto Iva, precisando che in tal caso non vi è obbligo di alcuna nota da far transitare nel sistema OTELLO 2.0.

Risoluzione n. 72 del 1/08/2019

Oggetto: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), L. 212/2000. Richiesta di chiarimenti in merito al corretto coordinamento tra la normativa riferita al Gruppo Iva contenuta nel titolo V-bis del D.P.R. 633/1972 e nel decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 06 aprile 2018 e la normativa in tema di fatturazione delle operazioni prevista dal D.P.R. 633/1972, con riferimento alle fatture di acquisto ricevute dal Gruppo Iva

L'Agenzia ha chiarito che nel caso in cui il Gruppo Iva riceva una fattura con errata indicazione della partita Iva, quand'anche si tratti della partita Iva ante adesione di una delle società del Gruppo, ai fini della sua registrazione e dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva relativa, deve necessariamente attivarsi per la sua regolarizzazione.

La fattura ricevuta dal Gruppo Iva con indicazione della partita Iva del singolo aderente ante adesione, in luogo della partita Iva di Gruppo, è infatti da considerarsi irregolare e, quindi, da regolarizzare mediante la modalità indicata dall'articolo 6, comma 8, lettera b) del D.Lgs. 471/1997.

Risoluzione n. 79 del 2/09/2019

Oggetto: Aliquota Iva prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento delle patenti di guida

La risoluzione si è occupata dell'attività avente ad oggetto lo svolgimento di corsi teorici e pratici necessari al rilascio delle patenti di guida, considerandola imponibile agli effetti dell'Iva.

CIRCOLARI

Circolare n. 14/E/2019

Oggetto: Chiarimenti in tema di documentazione di operazioni rilevanti ai fini Iva, alla luce dei recenti interventi normativi in tema di fatturazione elettronica

Con la circolare n. 14/E/2019 l'Agenzia delle Entrate risponde ai dubbi e fornisce soluzioni ad operatori e contribuenti sull'e-fattura.

Oltre all'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della fatturazione elettronica, vengono trattati ulteriori temi quali l'applicazione agli operatori sanitari, l'imposta di bollo, la conservazione e consultazione dei documenti emessi, nonché le sanzioni applicabili.

Circolare n. 15/E/2019

Oggetto: Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

Con tale circolare l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti concernenti, in particolare, l'ambito applicativo di una disposizione di favore prevista in materia dalla legge di conversione del c.d. decreto crescita (articolo 12-*quinquies* D.L. 34/2019), che stabilisce l'inapplicabilità delle sanzioni previste dagli articoli 6, comma 3, e 12, comma 2, del D.Lgs. 471/1997 nel caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non ve-

ritieri, per il primo semestre di applicazione dell'obbligo in questione (semestre decorrente, a seconda del volume d'affari del soggetto interessato, dal 1° luglio 2019, o dal 1° gennaio 2020), qualora la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri avvenga entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando gli ordinari termini di liquidazione dell'imposta.

Circolare n. 18/E/2019

Oggetto: Legge di bilancio 2018, n. 205/2017. Articolo 1, commi 937-943. Depositi Fiscali e regime Iva per benzina, gasolio e altri prodotti carburanti o combustibili.

L'Agenzia fornisce i primi chiarimenti sulla disciplina volta a contrastare l'evasione Iva, introdotta dalla Legge di Bilancio 2018, sui Depositi Fiscali per benzina, gasolio e altri prodotti carburanti o combustibili.

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]

Appunti

[illegible]



TeamSystem

Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro (PU)

Tel. 0721 42661 - Fax 0721 400502

www.teamssystem.com



Reg. n. 8082 A - A
UNI EN ISO 9001:2015

Sedi Certificate:
Pesaro, Campobasso,
Jesi, Pegognaga,
Roma e Torino

Certified Software Partner
