La presunzione dell'esistenza di un'attività commerciale, ancorché esercitata da enti pubblici (art. 4, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)

Attività che consiste in:
a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;
b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
e) trasporto e deposito di merci;
f) trasporto di persone;
g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
h) servizi portuali e aeroportuali;
i) pubblicità commerciale;
j) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Avvertenza: si tratta di una presunzione "iure et de iure" per la quale non è ammessa la prova contraria. La sola presenza del presupposto oggettivo comporta l'imponibilità delle operazioni, poiché da questo deriva il presupposto soggettivo.

Quando l'attività dell'associazione è rivolta solo nei confronti dei soci o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali, le prestazioni sono fuori dal campo dell'applicazione dell'IVA per cui "non sussiste alcun obbligo a carico dell'associazione di richiedere il numero di partita IVA, né tanto meno di rilasciare fatture". Se, invece, le operazioni hanno natura commerciale e sono effettuate con il requisito di abitualità, l'associazione deve osservare gli obblighi IVA (R.M. 25 novembre 1985, n. 324692).
Le operazioni rese dagli enti non commerciali non sono da assoggettare all'IVA in presenza dei seguenti presupposti (R.M. 30 marzo 1983, n. 331139):
a deve trattarsi di istituzioni costituite su base associativa ai soli fini politici, sindacali e di categoria, religiosi, assistenziali, culturali e sportivi;
b le operazioni effettuate debbono essere riconducibili all'attuazione dei compiti previsti dallo statuto;
c le operazioni devono essere rese esclusivamente nei confronti di soggetti che, partecipi pienamente di tutti i diritti e obblighi sociali derivanti dalla qualità di associati o partecipanti, intervengono in modo continuativo nella vita del sodalizio.

Pertanto, in presenza di tali condizioni, le quote associative versate dai soci sono da considerare fuori del campo di applicazione del tributo, salvo che non siano corrisposte per fruire di specifiche prestazioni di natura commerciale.
I contributi ricevuti da un ente per lo svolgimento di un'attività istituzionale, da parte di privati, comuni, province ed altre istituzioni sono esclusi da IVA, se non costituiscono diretti corrispettivi di prestazioni di servizi (R.M. 2 ottobre 1990, n. 430817).
L'ente territoriale è privo del requisito soggettivo solo se l'attività economica è esercitata in regime di puro ed esclusivo diritto amministrativo; sussiste, invece, quando effettua rapporti di natura privatistica, anche nella sua veste pubblicistica.

Le attività considerate "non commerciali"

a) le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica utilità;
b) le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi;
c) da gestione, da parte delle Amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruire per particolari motivi inerenti al servizio;
d) le prestazioni ad imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti compresa l'applicazione dei marchi di qualità;
e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali;
f) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali;
g) le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale.

11. Le c.d. "false partite IVA"

Sono considerati rapporti di collaborazione coordinata e continuativa le prestazioni di lavoro rese dalla persona titolare di partita IVA, in presenza di almeno due dei seguenti presupposti (art. 69-bis del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276):

a) la collaborazione con il medesimo committente ha una durata complessiva superiore a otto mesi annui per due anni consecutivi;

b) il corrispettivo derivante da tale collaborazione, anche se fatturato a più soggetti riconducibili al medesimo centro di imputazione di interessi, costituisce più dell'80% dei corrispettivi annui complessivamente percepiti dal collaboratore nell'arco di due anni solari consecutivi;

c) il collaboratore dispone di una postazione fissa di lavoro presso una delle sedi del committente.

Il committente può fornire la prova contraria.

➔ La presunzione non opera nei seguenti casi:

a la prestazione:

- è connotata da competenze tecniche di grado elevato acquisite attraverso significativi percorsi informativi, ovvero da capacità tecnico pratiche acquisite attraverso rilevanti esperienze maturate nell'esercizio concreto di attività;
- è svolta da soggetto titolare di un reddito annuo di lavoro autonomo non inferiore a 1,25 volte il livello minimo imponibile ai fini del versamento dei contributi previdenziali di cui all'art. 1, comma 3, della L. 2 agosto 1990, n. 233, cioè alla c.d. "gestione commercianti dell'INPS" (attualmente, € 18.663);

b la prestazione è svolta nell'esercizio di un'attività professionale la quale è subordinata all'iscrizione ad un ordine professionale ovvero ad apposito albo, registro ruolo o elenco qualificato.

Il decreto 20 dicembre 2012 del Ministro del lavoro e delle politiche sociali indica le attività professionali per le quali non opera la presunzione di rapporto di collaborazione essendo subordinate all'iscrizione ad un ordine o collegio professionale qualificati. Inoltre, precisa che l'iscrizione ai soli fini di pubblicità dichiarativa di impresa individuale al registro delle imprese non costituisce elemento di esclusione dall'applicazione della presunzione.

In merito alle competenze di "grado elevato" e alle "rilevanti esperienze" che conferiscono professionalità al collaboratore, la circolare 27 dicembre 2012, n. 32/2012, del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, ha precisato che le stesse possono essere comprovate attraverso:

- ***il possesso di un titolo rilasciato al termine del secondo ciclo di istruzione (licei e formazione professionale);***
- ***il possesso di un titolo di studio universitario (laurea; dottorato di ricerca; master post-laurea);***
- ***il possesso di qualifiche o diplomi conseguiti al termine di una qualsiasi tipologia di apprendistato (apprendistato per la qualifica e per il diploma professionale; apprendistato professionalizzante o contratto di mestiere; apprendistato di alta formazione e ricerca);***
- ***il possesso di una qualifica o specializzazione attribuita da un datore di lavoro in forza di un rapporto di lavoro subordinato e in applicazione del contratto collettivo di riferimento;***
  in tale ultima ipotesi, solo una qualifica o una specializzazione posseduta da almeno dieci anni può garantire le capacità tecnico-pratiche derivanti da "rilevanti esperienze";
- ***lo svolgimento dell'attività autonoma in questione, in via esclusiva o prevalente sotto il profilo reddituale, da almeno dieci anni;***
- ***"Per poter essere considerati utili ai fini della esclusione dal campo applicativo dell'art. 69-bis del D.LGS. n. 276/2003, i certificati, i diplomi o i titoli devono evidentemente essere pertinenti alla attività svolta dal collaboratore" (circolare citata).***

effettuate soltanto operazioni non imponibili, esenti o non soggette o comunque senza l'obbligo del pagamento dell'IVA, la rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi di fatturazione delle operazioni intracomunitarie nonché alla compilazione, ancorché le operazioni stesse siano escluse dall'obbligo di registrazione, degli elenchi Intrastat.
Per tali operazioni, il gestore del deposito fiscale IVA può richiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA unico per tutti i soggetti passivi d'imposta non residenti rappresentati (art. 50-bis, comma 7, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331).

Le operazioni effettuate

Tipo di operazione	Effetti impositivi
Imponibile	• è soggetta all'IVA applicando l'aliquota prevista • è soggetta agli obblighi contabili • è ammessa la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti (eccetto i casi di limitazione o esclusione).
Non imponibile	• non è soggetta all'IVA • è soggetta agli obblighi contabili • è ammessa la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti (eccetto i cali di limitazione o esclusione).
Esente	• non è soggetta all'IVA • è soggetta agli obblighi contabili • non è ammessa la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

Le operazioni escluse da IVA per assenza di territorialità per effetto degli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per le quali sussistono gli obblighi contabili, legittimano la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.
Dal 1° gennaio 2013, solo in assenza dei requisiti soggettivi e oggettivi non sussistono gli obblighi documentali e contabili (ad esempio, per l'operazione occasionale e per le operazioni non considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi) in quanto l'obbligo di emissione della fattura è stato esteso alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta in altro Stato membro dell'Unione europea (nella quale va inserita l'annotazione "inversione contabile") e alle operazioni che si considerano effettuate fuori dal territorio dell'Unione europea (nella quale va inserita l'annotazione "operazione non soggetta").

Il contenuto della dichiarazione (art. 35, 2° comma)

a) per le persone fisiche, il cognome e nome, il luogo e la data di nascita, la residenza, il domicilio fiscale e l'eventuale ditta;
b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la natura giuridica, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale, o in mancanza quella amministrativa, e il domicilio fiscale. Devono essere inoltre indicati gli elementi di cui al n. 1 per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;
c) per i soggetti residenti all'estero, anche l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia;
d) il tipo e l'oggetto dell'attività e il luogo o i luoghi in cui viene esercitata anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili, il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e da altre disposizioni;
e) per chi svolge l'attività di commercio elettronico, l'indicazione del sito web ed i dati identificativi dell'internet service provider;
f) per chi intende effettuare operazioni intracomunitarie, la volontà di effettuare tali operazioni;
g) ogni altro elemento richiesto dal modello (esclusi i dati che l'Agenzia delle entrate può acquisire autonomamente).

Le società di persone e le società a responsabilità limitata con meno di 10 soci devono indicare i codici fiscali dei soci e le relative quote di partecipazione nel modello AA7.
Per effetto dell'art. 5, commi 1 e 2, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, le imprese individuali hanno l'obbligo di comunicare al registro delle imprese, in sede di prima iscrizione, l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) (e le imprese individuali già attive alla data del 18 ottobre 2012 devono comunicarlo entro il 31 dicembre 2013); se la domanda ne è priva, in luogo della sanzione da € 103 a € 1.032 prevista dall'art. 2630 c.c., la domanda è sospesa per tre mesi in attesa dell'integrazione suddetta.

b) ***La "comunicazione unica"***

Chi inizia un'attività di impresa presenta all'ufficio del registro delle imprese, per via telematica o su supporto informatico, la "comunicazione unica" (ComUnica) che vale come assolvimento di tutti gli adempimenti previsti per l'iscrizione nel registro delle imprese ed ha effetto, sussistendo i presupposti di legge ai fini previdenziali, assistenziali e fiscali nonché per l'ottenimento del codice fiscale e della partita IVA (art. 9 del D.L. 31 gennaio 2007, n. 7).
L'ufficio del registro delle imprese rilascia la ricevuta che costituisce titolo per l'avvio immediato dell'attività di impresa, se sussistono i presupposti di legge, e ne dà notizia alle amministrazioni competenti, cioè Agenzia delle entrate, INPS e INAIL: il codice fiscale e la partita IVA sono comunicati immediatamente e gli altri dati entro sette giorni.
Con il D.M. 19 novembre 2009 è stato approvato il modello relativo alla comunicazione unica, pubblicato nel sito www.sviluppoeconomico.gov.it.

Gli adempimenti assolti con la comunicazione unica (art. 5 del D.P.C.M. 6 maggio 2009)

a) dichiarazione di inizio di attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
b) domanda di iscrizione di nuove imprese, modifica e cessazione nel registro delle imprese e nel R.E.A. (repertorio notizie economiche e amministrative, con esclusione dell'adempimento del deposito di bilancio;
c) domanda di iscrizione, variazione e cessazione d'impresa ai fini INAIL;
d) domanda di iscrizione, variazione e cessazione al registro delle imprese con effetto per l'INPS relativamente alle imprese artigiane ed esercenti attività commerciali, ai sensi dell'art. 44, comma 8, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269;
e) domanda di iscrizione e cessazione di impresa con dipendenti ai fini INPS;
f) variazione dei dati d'impresa con dipendenti ai fini INPS in relazione ai casi di attività esercitata, cessazione di attività, modifica della denominazione di impresa individuale, modifica della ragione sociale, riattivazione dell'attività, sospensione dell'attività, modifica della sede legale, modifica della sede operativa;
g) domanda di iscrizione, variazione e cessazione di impresa agricola ai fini INPS;
h) domanda di iscrizione, variazione e cessazione di impresa artigiana nell'albo delle imprese artigiane.

Ai sensi dell'art. 16, comma 6, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, le imprese costituite in forma di società devono indicare il proprio indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) corrispondente alla casella dell'impresa nella domanda di iscrizione nel registro delle imprese.
L'iscrizione dell'indirizzo e le sue successive variazioni sono esenti dall'imposta di bollo e dai diritti di segreteria.
Se l'impresa non lo segnala, l'ufficio del registro delle imprese, in luogo dell'irrogazione delle sanzione di cui all'art. 2630 c.c., sospende la domanda per tre mesi, in attesa che sia integrata con la PEC. La casella è iscritta nel registro delle imprese ai sensi dell'art. 4, comma 4, del D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68.

L'art. 5, commi 1 e 2, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, ha esteso anche alle imprese individuali che si iscrivono al registro delle imprese l'obbligo di dotarsi dell'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC). Le imprese individuali già attive e non soggette a procedura concorsuale devono depositare il proprio indirizzo di posta elettronica certificata entro il 30 giugno 2013.

3. L'EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

1. Definizione di esigibilità dell'imposta

L'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 individua il momento in cui un'operazione si intende "effettuata" ai fini dell'IVA e quindi, il momento in cui l'imposta diventa esigibile e dal quale per la controparte sorge il diritto alla detrazione. Per "esigibilità dell'imposta" si intende il diritto erariale a percepire l'imposta a decorrere da un determinato momento.

2. I soggetti obbligati

L'applicazione dell'IVA deve considerare i soggetti che sono obbligati a rispettare gli obblighi in materia di momento impositivo, di determinazione della base imponibile e di applicazione dell'aliquota nonché di adempimenti contabili. La fattura che comprova l'operazione deve contenere, tra l'altro, l'indicazione della ditta, denominazione o ragione sociale e residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. In qualsiasi caso, (R.M. 13 giugno 1981, n. 331350), l'operazione s'intende effettuata, a prescindere da chi, eventualmente, effettua il pagamento:

- fra il cedente e il cessionario per la cessione di beni;
- fra il prestatore e l'utilizzatore per le prestazioni di servizi.

Se è rilasciata una cambiale, il credito cambiario è distinto dal rapporto fondamentale intercorso tra le parti (cioè traente e prenditore, prenditore e girante, girante e giratario, ecc.): con il possesso del titolo, il cedente il bene o il prestatore del servizio, attraverso l'operazione di sconto, può realizzare il corrispettivo.

➔ L'emissione dell'autofattura costituisce una deroga alla suddetta regola: gli obblighi IVA devono essere adempiuti dal cessionario (o committente) che acquista i beni o utilizza i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni da un soggetto non residente (privo di stabile organizzazione o rappresentante fiscale e non identificatosi direttamente), il quale deve "autofatturare" l'operazione, assoggettandola ad IVA, ai sensi di quanto stabilito dal successivo art. 21, quinto comma. ***Il cessionario o committente emette la fattura in unico esemplare con l'annotazione "autofatturazione" o formula similare.***

Le deroghe

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633:

a) art. 7-ter, secondo comma: i soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, limitatamente alle prestazioni di servizi ricevute in tale ambito da soggetti passivi comunitari ed extracomunitari; ***se la cessione di beni o la prestazione di servizi è effettuata da un soggetto passivo stabilito in altro Stato membro dell'U.E., il cessionario o committente integra la fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta;***
b) art. 17, secondo comma: 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 in Italia (compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, 2° comma, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti i quali devono "autofatturare" le operazioni assoggettandole all'IVA;
c) art. 17, quinto comma: per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, n. 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza non superiore a 325/1000, il cessionario deve integrare la fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta; la procedura va osservata anche per le cessioni di argento, in lingotti o grani di purezza pari o superiore a 900/1000 (art. 3, comma 10, della L. 17 gennaio 2000, n. 7);
d) art. 17, sesto comma: l'imposta va liquidata dall'acquirente ***(1)***:
- per le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore; la disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;
- per le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali di cui alle lettere b) e d) del n. 8-ter) dell'art. 10; per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- per le cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle cessioni governative di cui all'art. 21 della tariffa ammessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, nonché dei loro componenti e accessori ***(2)***;
- per le cessioni di personal computer e dei loro componenti e accessori ***(2)***;
- per le cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da case e miniere ***(2)***;

e) art. 34, sesto comma: chi fa acquisti presso un produttore agricolo esonerato autofattura le operazioni applicando le percentuali di compensazione forfetaria e deve, consegnare copia del documento alla controparte;
f) art. 74, settimo e ottavo comma: per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi, ecc. la fattura ricevuta senza addebito di IVA deve essere integrata dal cessionario con l'aliquota e il tributo ***(1)***.

D.L. 30 agosto 1993, n. 331:
a) il cessionario integra la fattura di acquisto intracomunitario con l'aliquota e l'imposta;
b) art. 46, comma 5: se la fattura di acquisto intercomunitario non è ricevuta entro il ***secondo*** mese successivo all'operazione, l'operatore deve autofatturarsi entro il ***giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione***; se il corrispettivo è inferiore a quello reale, l'operazione va eseguita, per l'importo non documentato, entro il ***giorno 15 del*** mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471:
a) art. 6, comma 8: non avendo ricevuto la fattura, al fine di evitare l'irrogazione della sanzione, il cessionario deve autofatturarsi entro il 30° giorno successivo al quarto mese dall'operazione; se è stata ricevuta una fattura irregolare, la formalità va osservata entro il 30° giorno successivo alla registrazione del documento;
b) art. 6, comma 9-bis: se non è ricevuta la fattura nel caso di inversione contabile di cui agli artt. 17 e 74, settimo e ottavo comma, il cessionario può regolarizzare la propria posizione applicando il comma 8;
c) art. 6, comma 9-ter: chi ha acquistato mezzi tecnici per i servizi di telecomunicazione ed ha ricevuto un documento privo della denominazione e del soggetto che ha assolto l'imposta (o se lo stesso ha indicazioni non veritiere) può regolarizzare la propria posizione entro il 15° giorno a quello di effettuazione dell'operazione.

L. 30 dicembre 2004, n. 311
a) art. 1, comma 109: chi acquista nell'esercizio di impresa tartufi da raccoglitori dilettanti od occasionali non muniti di partita IVA deve emettere l'autofattura (senza le generalità del cedente) ma non può esercitare la detrazione; il cedente è esonerato da qualsiasi obbligo contabile.

(1) La fattura emessa dal cedente senza addebito d'imposta deve recare l'indicazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di riferimento.
(2) La norma si applica sulle cessioni effettuate dopo la data di autorizzazione ai sensi dell'art. 27 della Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977.

3. L'esigibilità dell'imposta

Secondo l'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel momento in cui si considerano realizzate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si rende esigibile l'imposta. In altri termini l'IVA diventa esigibile nel momento in cui l'operazione si considera effettuata.
Tuttavia, in deroga, l'imposta è esigibile all'atto del pagamento, ferma restando la possibilità della liquidazione anticipata al momento della cessione o della prestazione, per:
- **a** le cessioni di prodotti farmaceutici di cui al n. 114 della tabella A, parte terza, effettuate dai farmacisti;
- **b** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti di enti non commerciali di cui all'art. 4, quarto comma;
- **c** le cessioni e le prestazioni fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi, tra di essi costituiti ai sensi dell'art. 25 della L. 8 giugno 1990, n. 142, alle C.C.I.A.A., agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza, beneficenza e previdenza.

Altra deroga ha per oggetto le cessioni di beni effettuate mediante la tecnica di "fatturazione differita" (art. 21, quarto comma): l'IVA è esigibile nel mese successivo a quello di effettuazione; ad esempio, la consegna dei beni, fatta con il documento di trasporto o altro documento equipollente, avvenuta a maggio va liquidata con le operazioni di maggio e va versata entro il 16 giugno. Tuttavia, nel caso di "operazioni triangolari" limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente, la fattura può essere emessa entro il mese successivo; il beneficio è riservato, ovviamente, al solo cessionario cadente.
Per gli acquisti intracomunitari, l'esigibilità si ravvisa "nel mese in cui la fattura perviene all'assoggettato e, nel caso in cui non gli pervenga, nel mese in cui viene emesso il documento di cui all'art. 46, comma 5" (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

NOTA BENE:
Nel caso di importazioni, l'esigibilità si manifesta quando l'ufficio doganale ha diritto a richiedere il pagamento dell'IVA. In pratica, quando l'imposta diventa esigibile, lo Stato diventa creditore dell'imposta, anche se il secondo titolo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, detta i termini e le modalità da seguire per eseguire il versamento.

Per le operazioni fatte allo Stato, alle regioni, alle province, ai comuni ecc. il momento di effettuazione delle operazioni è rappresentato dalla consegna dei beni o dalla prestazione dei servizi, ma soltanto l'esigibilità viene posticipata all'incasso effettivo del corrispettivo. Tuttavia, il fornitore può rinunciare al rinvio del pagamento dell'imposta, osservando la regola generale, mediante l'indicazione della locuzione "IVA ad esigibilità immediata", in base alla quale l'ente, ecc. può esercitare immediatamente il diritto alla detrazione. Se l'emittente non indica "IVA a esigibilità differita", l'ente, ecc. non può esercitare il diritto di "detrazione finché non abbia provveduto al pagamento del corrispettivo" (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di imprese, artisti e professionisti da soggetti che nell'anno solare precedente hanno effettuato (o nel caso di inizio di attività, prevedono di effettuare) un volume d'affari fino a € 2.000.000 l'IVA diventa esigibile al momento dell'incasso dei corrispettivi (vedasi l'apposito capitolo) ai sensi dell'art. 32-bis del D.L. 22 giugno 2012, n. 83.

Il momento impositivo

Operazione	Esigibilità dell'IVA
cessione di beni immobili	stipulazione dell'atto;
cessione di beni mobili	consegna o spedizione
cessioni di beni per atto della pubblica autorità	pagamento del corrispettivo
cessioni di beni con "fattura differita" ex art. 21, 4° comma:	
- regola generale	consegna o spedizione
- cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente (1)	mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ai soli fini dell'esigibilità dell'imposta;
cessioni di beni periodiche o continuative relative a contratti di somministrazione	pagamento del corrispettivo
passaggi dal committente al commissionario per i beni venduti in esecuzione di contratti di commissione	atto della vendita dei beni da parte del commissionario;
destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa	prelievo dei beni
cessioni relative a contratti estimatori	rivendita dei beni a terzi; per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti (e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione);
assegnazione in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa	data del rogito notarile;
cessioni fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, enti pubblici territoriali e loro consorzi, di cui alla L. n. 142/1990, alle C.C.I.A.A., agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficienza e a quelli di previdenza	pagamento dei corrispettivi (2)
cessioni di prodotti farmaceutici effettuate dai farmacisti (3)	regola generale: consegna o spedizione; pagamento dei corrispettivi: per i prodotti indicati al n. 114, parte terza, della Tabella A (2) (3);
cessioni di beni e prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti (art. 4, terzo comma) (4)	pagamento dei corrispettivi
prestazioni di servizi:	
- a titolo oneroso	pagamento dei corrispettivi (5)
- a titolo gratuito (anche se ad uso personale o familiare dell'imprenditore o per finalità estranee all'impresa) di valore superiore a € 25,82 e purché l'IVA sugli acquisti sia detraibile	effettuazione dell'operazione; se hanno carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese
- prestazioni di servizi di tipo generico rese da soggetto passivo in altro Stato dell'U.E.:	
• regola generale;	all'ultimazione; se di carattere periodico o continuativo, alla maturazione del corrispettivo;
• se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno (senza versamento di acconti o pagamenti parziali nel medesimo periodo)	al termine di ciascun anno solare (fino alla conclusione delle prestazioni medesime)
- prestazioni di servizi generici rese da non residente e prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies rese a soggetto non stabilito nel territorio dello Stato	all'ultimazione; se di carattere periodico o continuativo, alla maturazione dei corrispettivi; se continuative per un periodo superiore all'anno (e senza pagamenti anticipati parziali) al termine di ciascun anno solare
acquisti intracomunitari	mese di effettuazione dell'operazione (6) ***(7)***
importazione	momento in cui sorge il diritto a richiedere il pagamento dell'imposta
fattura anticipata	momento dell'emissione della fattura
pagamento anticipato	momento del pagamento

(*segue*)

Operazione	Esigibilità dell'IVA
(1) La fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente osservando le seguenti formalità: a) la cessione deve risultare da atto scritto (anche in forma di ordine commerciale) in base al quale le merce deve essere consegnata al cliente senza transitare presso il cessionario-cedente; b) le cessione deve risultare dal documento di trasporto emesso dal cedente. Il cedente non beneficia del differimento del termine. (2) È possibile non avvalersi del rinvio dell'esigibilità dell'IVA (C.M. 24 dicembre 1993, n. 328/E) indicando in fattura "IVA a esigibilità immediata". (3) Si tratta di medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici, sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie devono essere obbligatoriamente dotate secondo la farmacopea ufficiale. (4) Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive. (5) Per le prestazioni di servizi degli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla L. 6 giugno 1974, n. 298, effettuate nei confronti del medesimo committente può essere emessa una sola fattura per più operazioni di ciascun trimestre solare nel rispetto del termine previsto dall'art. 21, quarto comma. (6) Se la fattura non perviene entro il mese successivo, l'operazione va regolarizzata entro il mese seguente. Se la fattura ricevuta indica un corrispettivo inferiore, l'operazione va regolarizzata, per la differenza non documentata, entro il mese successivo quello della registrazione della fattura ricevuta. ***Dal 1° gennaio 2013, se la fattura non è pervenuta entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, va emessa la fattura, in unico esemplare, entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione; se la fattura indica un corrispettivo inferiore a quello reale, la fattura integrativa deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.*** ***(7) Dal 1° gennaio 2013, gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario e a terzi per suo conto; tuttavia se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo un anno dalla consegna. Se anteriormente al verificarsi dell'evento è stata emessa la fattura relativa all'operazione comunitaria, la medesima si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura.***	

4. L'anticipazione dell'esigibilità

Qualora anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel precedente prospetto venga emessa la fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'esigibilità dell'imposta è anticipata poiché l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. Questa regola ha un'eccezione soltanto per l'assegnazione in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà indivisa poiché in tal caso vale sempre la regola della data del rogito notarile.

5. La cambiale

Indipendentemente dalla circostanza che ciò avvenga pro-soluto o pro-solvendo, il rilascio della cambiale individua il momento di effettuazione dell'operazione; il credito cambiario è distinto dal rapporto fondamentale intercorso tra le parti (traente e prenditore, prenditore e girante, girante e giratario, ecc.) per cui, "con il possesso del titolo il cedente del bene o il prestatore del servizio può, anche immediatamente, realizzare, attraverso l'operazione di sconto o la cessione del titolo, il corrispettivo dell'operazione a fronte della quale è stato emesso il titolo (R.M. 14 marzo 1981, n. 330541). Qualora sulla cambiale siano inserite le clausole "non all'ordine" (o "pro-solvendo") e l'effetto non sia cedibile in via ordinaria ai sensi dell'art. 1260, secondo comma, C.C., la cambiale non costituisce "un legittimo strumento per ottenere un realizzo anticipato del credito, attraverso l'operazione dello sconto; si ritiene che al suo rilascio non si realizzi il momento impositivo agli effetti IVA e che invece va individuato all'atto del pagamento delle rate previste, a scadenza fissa, nel contratto di leasing debitamente registrato di volta in volta" (R.M. 29 marzo 1983, n. 352856).

6. L'accreditamento sul conto bancario

Se il pagamento è effettuato a mezzo di bonifico bancario, il momento impositivo va individuato all'atto in cui il creditore riceve la comunicazione dell'avvenuto accreditamento delle somme a lui dovute (R.M. 25 gennaio 1978, n. 363519).

7. L'assegno bancario

Secondo la Commissione tributaria centrale (decisione 18 gennaio 1996, n. 106) se vengono rilasciati assegni quali acconti di una futura fornitura, pur se il contratto è subordinato all'effettivo incasso dei titoli, va emessa la fattura. "Nessun aggravio avrebbe sofferto la società, essendo dalla norma previsto anche il caso che un'opera-

zione venga meno in tutto o in parte ... per cui, appurata l'insolvibilità del committente, la parte ... avrebbe potuto emettere una nota di variazione in diminuzione".
Se il pagamento avviene a mezzo di **assegno bancario**, il momento impositivo non è costituito da quello di consegna del titolo ma da quello di effettivo incasso dello stesso poiché l'assegno bancario è un titolo di credito che non costituisce quietanza liberatoria dell'obbligazione se non dopo il suo incasso (Commissione tributaria di I grado di Belluno, decisione 17 novembre 1988, n. 2331).

8. La caparra

La caparra confirmatoria di cui all'art. 1385 c.c. non costituisce il pagamento di un corrispettivo poiché la sua funzione è rappresentare, in via convenzionale, la liquidazione di un danno nel caso di inadempimento della controparte. L'obbligazione tributaria sorge al momento della consegna o spedizione dei beni sempreché in via anticipata non sia avvenuto il pagamento del prezzo o l'emissione della fattura (R.M. 19 maggio 1977, n. 411673).
La dazione di una somma in via anticipata "costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di anticipazione della prestazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale" (ris. 1° agosto 2007, n. 197/E).

☞ **Il versamento dell'acconto, quindi, ha rilevanza impositiva; la caparra ha funzione risarcitoria, non va assoggettata all'IVA e, al momento del perfezionamento del contratto, diventa parte del corrispettivo pattuito e concorre a formare la base imponibile.**

Dal 1° gennaio 2013 per la determinazione della base imponibile, se i corrispettivi sono espressi in valuta estera, non rileva più "il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione" e, in mancanza, "il cambio antecedente più prossimo".
Per la determinazione della base imponibile dei corrispettivi dovuti, delle spese e degli oneri sostenuti in valuta estera la disciplina prevede, come regola, la considerazione del cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura ovvero, in mancanza, sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo.
Tuttavia, in alternativa, per tutte le operazioni effettuate nel corso dell'anno solare, la conversione può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea.

La conversione in euro della valuta estera

a)	***regola di base: cambio del giorno di effettuazione dell'operazione;***
b)	***in mancanza dell'indicazione nella fattura del cambio di conversione riferito alla data di effettuazione dell'operazione: cambio del giorno di emissione della fattura;***
c)	***in mancanza del cambio riferito alla data di emissione della fattura: quotazione del giorno antecedente più prossimo.***
Deroga generale annuale (per tutte le operazioni effettuate nel corso dell'anno solare): tasso di cambio pubblicato dalla BCE.	

La normativa in vigore fino al 31 dicembre 2012 considerava il solo "cambio del giorno in cui è effettuata l'operazione". Invece, dal 1° gennaio 2013, la norma distingue tra la data di effettuazione dell'operazione il cui cambio vigente va esposto nella fattura (ad esempio, alla data di consegna della merce) o, in mancanza, quello di successiva emissione della fattura (cioè la fattura differita).

9. L'espropriazione immobiliare

La procedura prevista dall'art. 555 e seguenti c.p.c. è del tutto particolare in quanto gli obblighi di fatturazione o versamento dell'IVA sono in ogni caso accentrati negli organi preposti, analogamente a quanto è previsto per il caso del custode giudiziario (ris. 11 novembre 2005, n. 158/E).
➔ La rivendita del bene avviene a seguito di ordinanza del giudice dell'esecuzione per cui obbligato ad emettere la fattura in nome e per conto del contribuente e a versare l'IVA incassata all'amministrazione finanziaria è il professionista delegato alle operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c.. Il momento impositivo sussiste all'atto del pagamento del corrispettivo. (ris. 16 maggio 2006, n. 62/E).

10. Il reverse charge con operatori comunitari

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti passivi non residenti gli obblighi in materia di IVA devono essere adempiuti dai cessionari o committenti. La regola si applica anche per:

a) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'IVA.
Fino al 31 dicembre 2012, gli acquisti di beni dovevano essere oggetto di emissione dell'autofattura al pari delle prestazioni di servizi resi da operatori extra-comunitari mentre soltanto per le prestazioni di "servizi generici" rese da operatori comunitari (nonché per gli acquisti intracomunitari di beni) era prevista l'integrazione della fattura ricevuta con l'aliquota e l'IVA (nonché del cambio di conversione della valuta estera).
Dal 1° gennaio 2013, invece, se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (anche "non generici") sono effettuate da un soggetto stabilito in altro Stato membro dell'U.E., il committente o cessionario adempie agli obblighi IVA di fatturazione e di registrazione secondo le regole di reverse charge cioè integrando la fattura ricevuta con l'aliquota e l'IVA; invece, l'autofattura va emessa se il cedente o il prestatore è extracomunitario.
Ovviamente, se l'operatore estero senza stabile organizzazione si è identificato in Italia ai sensi dell'art. 35-ter o ha nominato il rappresentante fiscale, la normativa va rispettata nei modi ordinari con l'emissione della fattura e l'applicazione, se dovuta, dell'IVA.

La regola operativa

Casistica	*Aspetto operativo*
Soggetto non residente e privo di stabile organizzazione: ***a) identificato ai sensi dell'art. 35-ter*** ***b) con rappresentante residente nominato ai sensi dell'art. 1, comma 4, del D.P.R. n. 441/1997***	 ***la fattura è emessa direttamente;*** ***la fattura è emessa dal rappresentante.***
Soggetto non residente con stabile organizzazione	***la fattura è emessa dalla stabile organizzazione.***
Soggetto stabilito in altro Stato dell'U.E.	***la fattura ricevuta senza IVA va integrata con l'aliquota e l'imposta.***
Soggetto stabilito fuori dall'U.E.	***il cessionario o committente emette l'autofattura.***

11. Le cessioni di oro da investimento e assimilati

Nel caso di cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, n. 11), di materiali d'oro e per quelli di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, il pagamento dell'imposta è dovuto dal cessionario soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. Il cedente emette la fattura senza addebito di imposta sia osservando le regole fissate dall'art. 21 sia inserendo l'annotazione sulla stessa della dicitura "inversione contabile" e l'eventuale riferimento all'art. 17, quinto comma; per contro, il cessionario integra la fattura con l'aliquota e l'imposta.
L'omissione del riferimento normativo non è sanzionata in quanto sopperisce la presenza della suddetta formula nella fattura. In una logica di semplificazione, l'indicazione del solo riferimento normativo (e non anche di "inversione contabile") non è oggetto di rilievo.
I soggetti che producono o commercializzano oro da investimento ovvero trasformano oro in oro da investimento possono esercitare l'opzione per l'applicazione dell'IVA sulle cessioni di oro da investimento in luogo dell'esenzione. L'opzione può essere esercitata in relazione alle singole operazioni, senza vincolo triennale, ovvero per tutte le operazioni relative al commercio di oro da investimento, con vincolo per almeno un triennio e con validità fino a revoca. Se il cedente ha optato per applicare l'imposta, analoga opzione può essere esercitata dall'intermediario relativamente alla singola operazione.

☞ I beni che vengono introdotti nei depositi doganali, per i quali è prevista un'ulteriore destinazione, usufruiscono del regime del deposito. Per questa fattispecie, secondo quanto è disposto dal D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, è prevista la non imponibilità della cessione e il mantenimento della condizione fino al momento in cui esse conservano lo stato nel quale erano state introdotte (nel frattempo, possono essere oggetto di usuali manipolazioni per assicurarne la conservazione o il miglioramento della prestazione o della qualità commerciale).

3.3.7. *Le cessioni di gas e di energia elettrica*

Le cessioni di gas mediante un sistema di gas naturale situato nell'U.E. (o una rete connessa a tale sistema), le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a quando il cessionario è soggetto passivo-rivenditore (cioè il soggetto la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di elettricità di calore o di freddo è costituita dalla loro rivendita e il cui consumo personale di tali prodotti è trascurabile) stabilito nel territorio dello Stato;

b quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. Vanno applicate le seguenti regole:
- se la totalità o parte di tali beni non è di fatto utilizzata dal cessionario, limitatamente alla parte non usata o non consumata, le cessioni si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato quando sono effettuate nei confronti dell'acquirente stabilito nel territorio dello Stato, anche se non agisce nell'esercizio dell'impresa, arte o professione;
- non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni fatte nei confronti di stabili organizzazioni all'estero per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

4. La territorialità per le prestazioni di servizi

4.1. *La regola*

Le regole di territorialità per le prestazioni di servizi, per effetto della Direttiva 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE, come regola generale, fanno riferimento non "al luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa" ma al "luogo in cui avviene il consumo effettivo" con l'avvertenza che se i servizi sono prestati a favore di:

a soggetti passivi IVA, si fa riferimento al luogo in cui è stabilito il destinatario e non a quello in cui è stabilito il prestatore;

b consumatori finali, si fa riferimento al luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica.

AVVERTENZA

Per le prestazioni di servizi rese vanno rispettate le seguenti procedure introdotte con l'art. 1, comma 325, della L. 24 dicembre 2012, n. 228:

1. ***Per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.***
2. ***Per le prestazioni di servizi indicate all'art. 6, sesto comma, primo periodo, rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dall'Unione europea, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.***
3. ***I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sottoelencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'IVA, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:***
   - ***a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle indicate all'art. 10, numeri da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore d'imposta in altro Stato membro dell'U.E. con l'indicazione "inversione contabile";***
   - ***b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che considerano effettuate fuori dell'U.E., con l'annotazione "operazione non soggetta".***
4. ***Le operazioni prive del requisito di territorialità:***
   - ***a) concorrono a formare il volume d'affari;***
   - ***b) sono ininfluenti nella determinazione dello status di "esportatore abituale".***

4.2. *I "servizi generici"*

La rilevanza della territorialità delle prestazioni di servizi di tipo generico ha come cardine il luogo in cui è stabilito il prestatore ovvero quello in cui è fissata la stabile organizzazione che presta il servizio o, in mancanza, il luogo del suo domicilio della sua residenza abituale soltanto per le prestazioni rese a favore del consumatore finale.
Invece, se un soggetto passivo IVA acquista servizi nell'ambito della propria attività, la regola di territorialità focalizza l'attenzione sul luogo in cui è fissata la sede dell'utilizzatore e non quella del prestatore. Pertanto, quest'ultimo

Avvertenze:
1. Sono escluse dalla formazione del plafond le cessioni effettuate ai sensi dell'art. 38-quater del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ***le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (diverse da quelle indicate all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9)) fatte nei confronti di un soggetto passivo debitore d'imposta in altro Stato dell'U.E. e quelle che si considerano effettuate fuori dall'U.E. di cui all'art. 21, comma 6-bis***.
2. Non concorrono a formare il plafond le seguenti operazioni indicate all'art. 50-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331:
   - le cessioni di beni destinati ad essere introdotti nei depositi IVA (lettere c) e d);
   - le cessioni di beni e le prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni custoditi in un deposito IVA (lettere e) e h);
   - i trasferimenti di beni da un deposito all'altro (lettera i).
3. Non concorrono a formare il plafond:
   - le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
   - le cessioni di beni e relative operazioni accessorie effettuate a organizzazioni dello Stato o ad organizzazioni non governative riconosciute che effettuano la spedizione o il trasporto all'estero dei beni per scopi umanitari (D.M. 10 marzo 1998);
   - la parte di corrispettivo che non costituisce margine nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (art. 37, comma 1, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41);
   - le prestazioni rese fuori dal territorio dell'U.E. da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. 30 luglio 1999, n. 340.
4. Le cessioni di beni usati nel regime del margine effettuate a soggetti comunitari sono equiparate a quelle rivolte a soggetti nazionali e non generano plafond (art. 37, comma 2, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41).

Chi si trova nelle condizioni suddette può effettuare acquisti ed importazioni senza il pagamento dell'imposta, in ciascun anno, nel limite dell'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni di cui agli artt. 8, primo comma, lettere a) e b), 8-bis e 9 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, delle cessioni intracomunitarie registrate a norma dell'art. 23 del citato D.P.R. n. 633, per l'anno solare precedente. Il beneficio fa riferimento ad un unico plafond.

Gli acquisti agevolati

A) Acquisti ammessi:
materie prime, semilavorati, prodotti finiti, ecc.;
beni ammortizzabili (esclusi i fabbricati e le aree edificabili);
servizi di trasformazione, lavorazione, montaggio e simili;
prestazioni di servizi;
altre spese generali;
beni da esportare o cedere nell'U.E., nello stato originario, entro sei mesi dalla dati della consegna per la parte di plafond corrispondente al corrispettivo addebitato dal cedente nazionale del cessionario-esportatore (esportazione in triangolazione).

B) Acquisti esclusi:
mancanza di esportazioni e/o di cessioni intracomunitarie nell'anno precedente;
presenza, nell'anno precedente di esportazioni e/o di cessioni intracomunitarie per un ammontare non superiore al 10% del volume d'affari determinato ai sensi dell'art. 1, primo comma, lettera a), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746;
fabbricati e aree edificabili;
beni per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, secondo comma, e 19-bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
parte eccedente il plafond disponibile.

Avvertenze:
1. I beni acquistati da un cedente nazionale che, per incarico del proprio cessionario, vengono trasportati o spediti fuori del territorio dell'U.E., ravvisandosi un'esportazione a triangolo, sono attratti nell'ambito di applicazione dell'art. 8, primo comma, lettera a).
2. L'agevolazione si applica anche per le importazioni (art. 68, primo comma, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e per gli acquisti intracomunitari (art. 42 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331).
3. Nell'ambito di un'esportazione a triangolo il cessionario residente realizza un plafond per gli acquisti agevolati per l'ammontare del corrispettivo fatturato al cliente estero la cui utilizzazione avviene come segue:
   a) per beni da esportare (o vendere nell'U.E.) nello stato originario entro il termine di sei mesi: relativamente al prezzo corrisposto al cedente nazionale;
   b) per altri beni o per servizi: limitatamente alla differenza tra il corrispettivo addebitato al proprio cliente estero ed il prezzo pagato al proprio fornitore.
4. Vanno osservate le regole formali previste.

11.2. *La formazione del plafond*

Il "plafond" per effettuare gli acquisti agevolati è costituito dall'ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni e delle cessioni intracomunitarie effettuate nell'anno solare precedente, al quale concorrono:
a) i corrispettivi delle cessioni di beni effettuate direttamente da un soggetto residente all'acquirente estero (esportazioni dirette);

b) i corrispettivi delle cessioni di beni effettuate in Italia, tra due operatori residenti, risultanti dalle fatture emesse dal cedente nei confronti dell'acquirente (prima fase dell'esportazione triangolare);
c) i corrispettivi delle cessioni di beni ad un esportatore italiano da parte di un cedente residente, il quale ha acquistato i beni nello stato, dando incarico al proprio fornitore di esportarli direttamente all'estero (seconda fase dell'esportazione triangolare);
d) i corrispettivi delle cessioni di beni consegnati in Italia ad un acquirente non residente che ne cura l'invio all'estero nel termine di 90 giorni dalla consegna;
e) i corrispettivi delle cessioni effettuate ai sensi degli artt. 71 e 72 del decreto IVA equiparate a quelle degli artt. 8, 8-bis e 9, e cioè le cessioni effettuate nei confronti di residenti nella Città del Vaticano, nella Repubblica di S. Marino e nel rispetto dei trattati e accordi internazionali.
f) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-bis, primo comma) effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa;
g) i corrispettivi delle prestazioni di servizi internazionali o connessi (art. 9, primo comma) effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa;
h) i margini delle operazioni non imponibili riguardanti beni usati, che vanno a formare il plafond (art. 37, comma 1, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41);
i) i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro dell'U.E. dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto (art. 41, commi 1 e 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
l) i corrispettivi per la consegna di beni fatta dal cedente per conto dell'acquirente comunitario in uno Stato membro dell'U.E. diverso da quello di appartenenza di quest'ultimo (triangolare comunitaria promossa da soggetto passivo stabilito in altro Stato dell'U.E.);
m) i corrispettivi delle cessioni di beni fatte dal proprio fornitore comunitario al proprio cessionario di altro Stato dell'U.E. in altro Stato membro (cioè la triangolazione comunitaria promossa dal soggetto passivo nazionale);
n) i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito IVA con spedizione in altro Stato membro dell'U.E. (art. 50-bis, comma 4, lettera f), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
o) i corrispettivi delle cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori dal territorio dell'Unione europea (art. 50-bis, comma 4, lettera f), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
p) i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici (art. 51 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
q) i corrispettivi delle operazioni indicate all'art. 58 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, cioè le cessioni di beni di soggetti passivi nazionali o di commissionari di questi, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni in altro Stato dell'U.E. a cura o a nome del cedente nazionale.

☞ Il c.d. **"plafond per gli acquisti agevolati"** è costituito dall'ammontare complessivo delle suddette operazioni che è stato annotato nel registro delle fatture nell'anno solare precedente. Esiste un unico plafond, indipendentemente dal tipo di operazioni che hanno concorso alla sua formazione (art. 2, comma 2, della L. 18 febbraio 1997, n. 18), che può essere utilizzato integralmente senza alcun vincolo di distinzione, fatta eccezione per la distinzione tra "plafond libero" e "plafond vincolato" realizzato da chi effettua "esportazioni a triangolo".

I produttori agricoli in regime forfetario (art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) non possono usufruire del plafond (art. 13, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413).

Le operazioni escluse dal computo del plafond

a) le cessioni a viaggiatori extracomunitari (art. 38-quater);
b) le cessioni ad operatori che si avvalgono della facoltà di effettuare acquisti senza pagamento dell'IVA (art. 8, primo comma, lettera c), e secondo comma, secondo comma degli artt. 8-bis e 9 e art. 1, primo comma, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746);
c) le cessioni di beni in transito e le cessioni effettuate nei luoghi soggetti a vigilanza doganale (art. 1, comma 1, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746);
d) le cessioni di beni destinate ad essere introdotti nei depositi IVA (art. 50-bis, comma 4, lettere c) e d), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
e) le prestazioni extra-U.E. delle agenzie di viaggio rientranti nel regime speciale (art. 74-ter, e art. 2, comma 7 del D.M. 30 luglio 1999, n. 340);
f) l'esportazione fatta nel regime del margine per i beni usati che coincide con il costo d'acquisto (art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41);
g) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei depositi fiscali ai fini IVA (art. 50-bis, comma 4, lett. e) e h), del D.L. 30 agosto, n. 331);
h) trasferimenti di beni da un deposito IVA ad un altro (art. 50-bis, comma 4, lettera i), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
i) le cessioni di beni e le prestazioni accessorie effettuate nei confronti delle amministrazioni dello Stato e degli organismi riconosciuti ai sensi della L. 26 febbraio 1987, n. 49, che operano aiuti umanitari secondo le modalità indicate nel D.M. 10 marzo 1988 all'estero;
j) ***le operazioni indicate all'art. 21, comma 6-bis, cioè le cessioni di beni e le prestazioni di servizi se rese a un soggetto passivo stabilito in altro Stato dell'U.E. o se effettuate fuori dall'U.E***.

3. I servizi prestati nei luoghi di confine

Tra i servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine riflettenti direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, di cui all'art. 9, n. 6), sono compresi (art. 3, comma 13, del D.L. 27 aprile 1990, n. 90) anche quelli di rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti. Il beneficio è riconosciuto anche se queste opere sono dislocate all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa della precedente. Sono compresi, altresì, purché resi nell'ambito dei suddetti luoghi, i servizi relativi al movimento di persone e di assistenza ai mezzi di trasporto e quelli di cui all'art. 9, n. 5), prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni.

4. Il trattamento per i beni ammessi alla temporanea importazione

Relativamente ai beni ammessi alla temporanea importazione l'art. 176 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, consente di effettuare i seguenti trattamenti, a condizione che sia possibile accertare l'impiego delle merci nei prodotti da ottenere:

a) lavorazione, compresi il montaggio, l'assiemaggio e l'adattamento ad altre merci;
b) trasformazione;
c) riparazione, compresi il trattamento e la messa a punto;
d) utilizzazione, con conseguente consumo parziale o totale, come catalizzatori, acceleratori o rallentatori di reazioni chimiche per facilitare la fabbricazione di prodotti da esportare o riesportare, esclusa l'utilizzazione delle fonti di energia, dei lubrificanti e degli attrezzi ed utensili.

Entro il periodo di validità dell'autorizzazione, i prodotti ottenuti dai trattamenti devono essere riesportati ovvero introdotti nei depositi doganali o in depositi franchi o in punti franchi per la loro successiva destinazione all'estero.

5. Le manipolazioni eseguite nei depositi doganali

Le manipolazioni usuali eseguite sulle merci immesse nei depositi doganali possono essere finalizzate ad assicurare la conservazione ovvero a migliorare la presentazione o la qualità commerciale.

6. Le intermediazioni commerciali internazionali

La regola di "non imponibilità" ha per oggetto i servizi di intermediazione relativi a "beni in importazione, in esportazione o in transito", nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori dal territorio dell'U.E.
La R.M. 17 novembre 1984, n. 426768 ha previsto che la disposizione trova applicazione soltanto quando l'attività di intermediazione è riferita a beni che, al momento dell'effettuazione della prestazione, hanno ricevuto una delle suddette destinazioni doganali. In pratica, anteriormente al ricevimento dell'incarico (o, meglio, dell'effettuazione del servizio di intermediazione) deve sussistere la specifica destinazione doganale.

➔ Se la data della fattura emessa per la provvigione (ovvero il suo pagamento) è successiva al momento dell'assegnazione della destinazione doganale dei beni, si applica la regola di non imponibilità. Se, invece, la fattura è emessa (ovvero il pagamento è eseguito) anticipatamente, si applica l'IVA.

➔ Se i beni, in attesa della definitiva destinazione, sono introdotti nei punti franchi, nei depositi franchi, nei magazzini retti a regime di deposito franco e nei magazzini o depositi doganali di ogni specie, sussistendo la vigilanza doganale, si realizza il riconoscimento dell'agevolazione sia se i beni successivamente sono importati o rispediti all'estero. La condizione di non imponibilità può essere comprovata anche dal benestare bancario emesso nei confronti dell'importatore per conto del quale è stata fatta l'intermediazione (R.M. 1° ottobre 1981, n. 371951).
Non si applica l'agevolazione se i beni non hanno ricevuto la preventiva destinazione doganale.

In base all'art. 18 delle disposizioni preliminari alla tariffa dei dazi doganali la determinazione del valore dei beni che costituiscono l'oggetto dell'importazione deve avvenire in conformità a quanto è stabilito dalla normativa dei regolamenti dell'UE. Più in particolare in base all'art. 3 del Regolamento CEE n. 1224/1980 la base imponibile è da individuare con il valore di transazione cioè con il prezzo effettivamente pagato o da pagare il che attribuisce rilevanza alla fattura commerciale facilitando i riscontri doganali nelle operazioni di introduzione nel territorio dello Stato.

b) ***La formalità dell'accertamento***

L'importatore deve indicare sulla dichiarazione doganale il valore delle merci importate. A sua volta, l'ufficio doganale è tenuto a determinare il valore imponibile "sulla scorta degli elementi in suo possesso o che siano stati forniti dal dichiarante" (R.M. 25 luglio 1979, n. 1110).

Le formalità suddette "non possono essere differite nel tempo per il fatto che il prezzo delle merci debba essere ancora stabilito in via definitiva per circostanze e condizioni previste da specifiche clausole contrattuali, ipotesi questa che porterebbe a postulare la identificazione, nel valore in Dogana, del prezzo contrattuale che, ai sensi delle normativa vigente, di quel valore può essere la trasposizione concreta nella misura in cui esso coincida, ferma restando sotto il profilo giuridico la loro destinazione" (R.M. 25 luglio 1979, n. 1110).

ATTENZIONE

A decorrere dal 28 gennaio 2013, per effetto della comunicazione 21 gennaio 2013, prot. 3204 R.U. dell'Agenzie delle dogane e dei monopoli è stata data attuazione all'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, secondo cui gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia ai fini del recupero delle risorse proprie tradizionali e dell'IVA all'importazione costituiscono titolo esecutivo decorsi dieci giorni dalla notifica al contribuente. Tali atti devono contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di dieci giorni e recare espressamente l'avvertimento che, decorso il termine ultimo per il pagamento, la riscossione è affidata in carico agli agenti della riscossione, in deroga alle norme sull'iscrizione a ruolo.

c) ***Il valore indeterminato per clausola contrattuale***

Nel caso di indeterminazione del prezzo della merci, conseguente ad accordi contrattuali l'ufficio doganale può procedere "sulla base delle relative quotazioni di mercato, ciò che non escluderebbe affatto il ricorso ai prezzi pagati o da pagare, la cui utilizzazione, a differenza delle quotazioni di mercato, consentirebbe di rettificare successivamente, nel caso di merci soggette a specifiche clausole inserite nei contratti di acquisto l'accertamento del valore, con possibilità di considerare eventuali pagamenti supplettivi effettuati dall'importatore come integrativi del prezzo pagato o da pagare già assunto a base imponibile al momento dell'importazione. Agli effetti dell'applicabilità delle possibili sanzioni a carico dell'imprenditore, nel mancato computo per la determinazione del valore imponibile di un elemento praticamente indispensabile al momento dello sdoganamento e che soltanto successivamente potrebbe concretizzarsi in una quota parte del prezzo, non si ritiene che possano ravvisarsi le inesattezze, omissioni o gli errori di cui all'art. 74 del T.U. delle diposizioni legislative in materia doganale" (R.M. 25 luglio 1979, n. 1110).

d) ***La conversione delle valute***

Per la conversione delle valute estere in euro nei pagamenti suppletivi va utilizzato il tasso di cambio riferito alla data di accettazione della dichiarazione doganale (R.M. 25 luglio 1979, n. 1110).

e) ***L'intervento delle banche***

Le fatture che vengono presentate in dogana per le operazioni di importazioni o di esportazione, al fine del preliminare controllo sulla corrispondenza dei prezzi indicati con quelli correnti di mercato, debbono essere invalidate ai fini valutari a cura della banca che interviene nell'operazione. Ciò permette di "accertare e di certificare che le operazioni siano permesse ai sensi della vigente regolamentazione valutaria contingentale e doganale italiana" legittimando "un controllo sulla congruità dei prezzi delle merci che debbono servire come base imponibile dei diritti dovuti all'importazione" (C.M. 23 aprile 1974, n. 263/6192).

f) ***Le variazioni di prezzo***

L'IVA va commisurata al valore dei beni importati preso a base per l'applicazione dei dazi doganali. Accertato il valore della merce, su tale base va applicata l'IVA "senza che nessun supplemento d'imposta si renda successivamente dovuta per i pagamenti suppletivi conseguenti alle pattuizioni contrattuali" (R.M. 8 maggio 1974, n. 30578).

9. LE OPERAZIONI ESENTI

1. La tipologia delle operazioni esenti

Le operazioni esenti non sono soggette all'imposta, sono soggette agli obblighi contabili (salvo il caso dell'art. 36-bis) e non permettono la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.
Sono operazioni esenti dall'imposta quelle indicate ai seguenti numeri dell'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633:

1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fideiussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti ed assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni d'investimento e di fondi pensione di cui al D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio di bancoposta;
2) le operazioni di assicurazioni, riassicurazioni e di vitalizio;
3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio;
4) ***le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali, eccettuati la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli; le operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli, incluse le negoziazioni e le operazioni ed eccettuati la custodia e l'amministrazione nonché il servizio di gestione individuale di portafogli***; le operazioni, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e l'amministrazione, relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e le relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate;
5) le operazioni relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende e istituti di credito;
6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con L. 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla L. 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate;
7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate;
8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni per le quali nel relativo atto il locatore abbia manifestato l'opzione per l'imposizione; di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

NOTA BENE:

- Sono qualificati oggettivamente come strumentali i fabbricati classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D, ed E, nonchè nella categoria A/10 nei casi in cui la destinazione ad uffici o studi privati sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria (N.M. 3 marzo 1989, n. 3/330).
- Per gli uffici e gli studi privati "la natura strumentale degli immobili classificati in detta categoria può oggettivamente desumersi dalla specifica destinazione prevista nella licenza o concessione edilizia" (R.M. 19 aprile 1991, n. 430182).

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato, diversi da quelli di cui al n. 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese

ne, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla L. 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;
22) le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;
23) le prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente;
24) le cessioni di organi, sangue e latte umani, di plasma sanguigno;
25) (numero soppresso dall'art. 5, 2° comma, della L. 22 dicembre 1980, n. 889),
26) (numero abrogato dall'art. 2, comma 1, lett. b), del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557);
27) le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri;
27-bis) (numero abrogato dall'art. 56, comma 1, lett. c) del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22);
27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, prevista all'art. 41 della L. 23 dicembre1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS;
27-quater) le prestazioni delle compagnie barracellari di cui all'art. 3 della L. 2 agosto 1897, n. 382;
27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2.
27-sexies) le importazioni nei porti, effettuate dalle imprese di pesca marittima, dei prodotti della pesca allo stato naturale o dopo operazioni di conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima di qualsiasi consegna.

☞ **Sono operazioni esenti da IVA le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti** per i quali, nel triennio solare precedente, **la percentuale di detrazione** di cui all'art. 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis, sia stata **non superiore al 10%**, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

2. Le operazioni finanziarie

Sono considerate operazioni esenti:
a i prestiti in denaro al personale dipendente (R.M. 12 marzo 1982, n. 350265);
b i rapporti tra le società emittenti carte di credito e gli utilizzatori, consistenti nel pagamento annuo di una quota associativa nonché di una provvigione denominata "sconto" per gli acquisti effettuati dagli utilizzatori stessi (C.M. 12 dicembre 1987, n. 82) in quanto si tratta di rapporti di natura finanziaria;
c gli interessi che derivano da operazioni di finanziamento poste in essere da una società con proprie controllate e collegate, "a nulla rilevando, quindi, la qualità e natura del soggetto che pone in essere le operazioni di finanziamento e indipendentemente dal saggio di interesse praticato" (R.M. 20 aprile 1991, n. 500231);
d le operazioni dipendenti da contratti pronti contro termine, che prevedono l'obbligo della rivendita a termine di titoli o valuta, si intendono unitariamente come prestazioni di servizi di finanziamento, aventi come base imponibile la differenza tra il corrispettivo a termine e quello a pronti.

Dal 1° gennaio 2013 non è più esente la gestione individuale di portafogli titoli per cui i corrispettivi sono da assoggettare all'IVA, al pari dei servizi di custodia e amministrazione.

3. Le prestazioni di trasporto

Le prestazioni di trasporto urbano di persone sono esenti da IVA soltanto se sono conformi all'art. 10, in caso contrario sono assoggettate all'IVA con l'aliquota del 10%.

Le prestazioni di trasporto

Esenzione da IVA per: a) il trasporto urbano per terra con veicoli da piazza e per acqua con qualsiasi mezzo; b) noleggio con conducente per acqua per trasporto urbano.
Assoggettamento all'IVA (aliquota del 10%) per: a) trasporto extraurbano per terra, acqua e aria; b) noleggio con conducente: - per terra e aria relative a trasporto urbano di persone; - per acqua per trasporto extraurbano

Le prestazioni rese da case di cura non convenzionate per anziani lungodegenti vanno assoggettate ad IVA "non essendo comprese nell'ipotesi di cui al n. 19), e non essendo altresì inquadrabili tra quelle elencate al n. 21).
Le prestazioni effettuate dai comuni o dalle Unità sanitarie locali "nei confronti dei suindicati soggetti, dietro corrispettivo, sia con proprio personale ovvero tramite lavoratori autonomi, sono da assoggettare regolarmente al tributo, non rientrando tali ultimi rapporti nella disposizione di esenzione" (C.M. 22 maggio 1990, n. 33).

8. I corsi per il personale

Sono esenti:
a) i versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale (art. 14, comma 10, della L. 24 dicembre 1993, n. 537);
b) le somme corrisposte per progetti di formazione a favore di tecnici e operatori di enti locali al fine di accrescere le conoscenze tecniche (ris. 27 gennaio 2006, n. 16/E).

9. Le prestazioni socio-sanitarie

La circ. 2 novembre 2004, n. 43/E, ha riconosciuto l'esenzione da IVA per le prestazioni indicate al n. 27-ter) rese dai soggetti ivi indicati "sia se effettuate direttamente – cioè dagli stessi enti o organismi nei confronti diretti dei soggetti "svantaggiati" beneficiari – sia se effettuate in esecuzione di contratti di appalto, convenzioni o contratti in genere stipulati con soggetti di terzi".
La circ. 26 agosto 2009, n. 238/E, ha precisato che l'esenzione è riconosciuta alle seguenti condizioni:
a) deve trattarsi di prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili;
b) le prestazioni sono rese a persone in stato di disagio espressamente indicate al n. 27-ter);
c) le prestazioni sono rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere.

Le prestazioni rese da "aziende speciali", disciplinate dall'art. 114 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, sono esenti da IVA (ris. 12 marzo 2008, n. 89/E).
Le prestazioni rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale sono soggette all'aliquota del 4% (n. 41-bis della tabella A).

ATTENZIONE

Per effetto dell'art. 1, comma 480, della L. 24 dicembre 2012, n. 228, dal 1° gennaio 2013:
a) è soppressa l'aliquota del 4% per le prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità o simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale (n. 41-bis) della Tabella A, parte seconda, abrogato dal 1° gennaio 2013);
b) si applica l'aliquota del 10% per le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso n. 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale (n. 127-undevicies) della Tabella A, parte terza, aggiunto dal 1° gennaio 2013);
c) sono esenti le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare e ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenza e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, prevista dall'art. 41 della L. 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS (art. 10, n. 27-ter).

10. I beni immobili

a) *Gli immobili ad uso abitativo*

Sono esenti da IVA le cessioni di unità immobiliari ad uso abitativo se sono effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno ristrutturato immobili per la rivendita ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, se la cessione avviene dopo cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.
In tali casi, si producono i seguenti effetti:
a la fattura è esente da IVA ai sensi dell'art. 10, n. 8-bis), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed è soggetta all'imposta di bollo nella misura di € 1,81;
b la cessione è soggetta ad imposta di registro con l'aliquota indicata all'art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, all'imposta ipotecaria del 2% e a quella catastale dell'1%.

12. LE ALIQUOTE

1. L'articolazione delle aliquote

È fissata nella misura del 21% l'aliquota ordinaria dell'imposta (art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), vigente al momento di stampa della presente pubblicazione. Tuttavia, l'aliquota è ridotta:

a al 10% per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella Tabella A, parte terza, allegata al D.P.R.;

b al 4% per le operazioni indicate nella seconda parte della Tabella A.

Per le cessioni fatte dai produttori agricoli esonerati e indicate nel D.M. 12 maggio 1992, integrato con i DD.MM. 30 dicembre 2005, si applicano le percentuali di compensazione forfetaria dell'imposta. Lo stesso dicasi per i passaggi di prodotti ai soggetti indicati all'art. 34, secondo comma, lettera c), che applicano il regime speciale di detrazione previsto per l'agricoltura.

Il pagamento di un acconto su una cessione (o una prestazione) da realizzarsi è un'operazione che da assoggettare alla stessa aliquota del bene ceduto.

L'aumento delle aliquote
(art. 40 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98)

1-ter. ***A decorrere dal 1° luglio 2013, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto del 21% è rideterminata nella misura del 22% (art. 1, comma 480, della L. 24 dicembre 2012, n. 228)***.

1-quater. La disposizione di cui al comma 1-ter, non si applica qualora entro il ***30 giugno 2013*** siano entrati in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi per oggetto il riordino della spesa in materia sociale ***nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione***, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, tali da determinare effetti positivi, ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a ***6.560 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2013 (art. 21, comma 1, lett. b), del D.L. 6 luglio 2012, n. 95***).

2. L'applicazione dell'aliquota ridotta

Si applica l'aliquota ridotta del 4% (e non quella ordinaria) per le fattispecie indicate nella Tabella A, parte II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche in relazione ai nn. 21, 21-bis, 24 e 26 per determinate cessioni nel settore edile ed al punto 39 per prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alle opere di cui ai precedenti punti 21 e 21-bis.

Chi vuole beneficiare della riduzione di aliquota ha l'onere di provare i fatti fornendo gli elementi per dimostrare tale diritto. Il problema della distinzione tra aliquota ordinaria e aliquota agevolata, consegue alla necessità della dichiarazione di parte relativamente ai citati numeri 21, 21-bis, 24 e 26.

Aliquota del 4% (Tabella A – parte seconda)

n.	Descrizione
21)	case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969, ancorchè non ultimate, purchè permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al T.U. delle disposizione concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto. Si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota (1).
21-bis)	costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all'art. 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, nella L. 26 febbraio 1994, n. 133.
24)	beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, delle costruzioni rurali di cui al n. 21-bis).
26)	assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al n. 21) fatte ai soci da cooperative edilizie e loro consorzi.
(1) Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 % dell'imposta di registro sulla "prima casa", gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:	

13. LA RIVALSA

1. L'istituto della rivalsa

Il soggetto d'imposta è obbligato a rivalersi dell'imposta nei confronti del cessionario dei beni o del committente dei servizi (art. 18).
È nullo ogni patto contrario.
La rivalsa è esercitata indicando, nella fattura, l'imposta in maniera separata dal prezzo:

Prezzo del bene	€	1.000,00	+
IVA 21%	€	210,00	=
Totale fattura	€	1.210,00	

Se non è obbligatoria, l'emissione della fattura, il prezzo pattuito include l'imposta. Questa regola ha per oggetto le attività indicate all'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, cioè il commercio al minuto e le attività assimilate. In questo caso, il corrispettivo richiesto per la cessione del bene o la prestazione del servizio già comprende l'imposta per cui, in riferimento all'esempio, il corrispettivo deve essere pari a € 1.210,00.

2. La non obbligatorietà della rivalsa

La rivalsa non è obbligatoria quando i beni, la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa, sono ceduti gratuitamente. Lo stesso dicasi quando sono destinati al consumo personale o familiare anche in dipendenza di cessazione dall'attività.
Infine, la rivalsa non è obbligatoria per le prestazioni di servizi, sempreché l'IVA afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile e se il valore dell'operazione è superiore a € 25,82, anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

3. L'acquisto dall'agricoltore esonerato

Se il produttore agricolo è esonerato dagli obblighi contabili ai sensi dell'art. 34, sesto comma, (cioè se il volume d'affari realizzato nell'anno precedente non è superiore a € 7.000 ed è costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli indicati nella Tabella A), il cessionario che acquista i beni (o il committente i servizi) nell'esercizio dell'attività ha l'obbligo di emettere l'autofattura, consegnandone copia al produttore. Non vengono applicate le aliquote IVA ma le percentuali di compensazione forfetaria previste dai DD.MM. 12 maggio 1992, 30 dicembre 1997 e 23 dicembre 2005. L'autofattura va annotata nel registro degli acquisti.
Dal 1° gennaio 2013 gli imprenditori agricoli esonerati dagli adempimenti IVA, hanno l'obbligo di effettuare la comunicazione annuale, in via telematica, delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA di cui all'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (art. 36, comma 8-bis, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179).

4. L'acquisto intracomunitario

L'IVA è liquidata a debito direttamente dall'acquirente nazionale mediante l'integrazione della fattura di acquisto intracomunitario indicando il numero progressivo attribuito, la base imponibile (se espressa in valuta estera, con il relativo tasso di scambio), l'aliquota e l'ammontare dell'imposta.

☞ La fattura così integrata va annotata nel registro delle fatture o dei corrispettivi per liquidare il debito IVA e in quello degli acquisti per beneficiare della detrazione.

5. Il "reverse charge"

Per le operazioni indicate all'art. 17, quinto e sesto comma, e all'art. 74, settimo e ottavo comma, l'emittente compila la fattura senza addebito di IVA indicando la norma di riferimento e la partita IVA del cliente.
Quest'ultimo deve integrare il documento con l'aliquota e l'imposta e deve annotarlo nel registro delle fatture o

15. IL VOLUME D'AFFARI

1. Il concetto di "volume d'affari"

Il volume d'affari è costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26 (art. 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Il volume d'affari va determinato al netto dell'IVA addebitata ai clienti per cui i dettaglianti lo determinano depurando l'ammontare dei corrispettivi dell'imposta mediante la tecnica di scorporo matematico.
Le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati dall'art. ***2424 c.c., voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale (cioè diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili)***, i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36 (cioè i passaggi interni nel caso di esercizio di più attività) e le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in altro Stato membro dell'Unione europea non soggette ad imposta ai sensi dell'art. 7-ter. non concorrono a formare il volume d'affari.
Le fatture emesse che sono state annotate nell'anno successivo, pur se nel rispetto dei termini di registrazione previsti dall'art. 23 (per i corrispettivi gli importi annotati nel registro indicato all'art. 24), concorrono a formare il volume d'affari dell'anno precedente.
A diversi volumi d'affari realizzati nell'anno precedente corrispondono norme diverse di comportamento per l'anno in corso. Lo stesso dicasi per il volume d'affari previsto per l'anno in corso da chi inizia l'attività.

Il volume d'affari

LA DEFINIZIONE Per volume d'affari si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e registrate o soggette a registrazione con riferimento a ciascun anno solare, a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto della variazioni di cui all'art. 26.
LA DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI Concorrono alla formazione del volume d'affari: a) le operazioni imponibili; b) le operazioni non imponibili; c) le operazioni esenti; d) le operazioni escluse da IVA ai sensi dell'art. 74, 7° e 8° comma; e) le cessioni intracomunitarie (art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331)***;*** ***f) le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in altro Stato membro dell'Unione europea;*** ***g) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dal territorio dell'Unione europea.*** Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili ***(compresi i diritti di brevetto industriale, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, le concessioni, le licenze, i marchi e i diritti simili) i passaggi interni nel caso di più attività***; e le operazioni escluse da IVA nonché le autofatture emesse ai sensi dell'art. 17, 3° comma, e le operazioni in regime di "reverse charge" (oro da investimento, acquisti intracomunitari, ecc.).

2. Gli studi di settore

Per evitare lo speciale accertamento induttivo in base agli studi di settore di cui all'art. 62 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, il contribuente può adeguare il volume d'affari nella dichiarazione annuale al livello determinato applicando tale procedura prevista dall'art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146. I maggiori ricavi o compensi rilevano ai fini dell'IVA con l'aliquota media del contribuente, determinata dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili e il volume d'affari dichiarato. Dal computo sono escluse le cessioni di beni ammortizzabili e si tiene conto delle operazioni non soggette all'IVA o soggette in base a regime speciale.
L'IVA dovuta va versata utilizzando il codice tributo "6494 – studi di settore – adeguamento IVA" indicando come periodo di riferimento l'anno per il quale l'integrazione è effettuata.
La procedura si applica nei confronti delle imprese, anche in contabilità ordinaria, e degli artisti e professionisti senza alcuna condizione temporale, cioè anno per anno.

1. L'EMISSIONE DELLA FATTURA

1. L'obbligo di emissione

La fattura è il documento che comprova l'operazione e costituisce il titolo che legittima, da un lato, il cedente i beni ed il prestatore dei servizi ad esercitare la rivalsa dell'imposta, e, dall'altro, l'acquirente o committente ad esercitare la detrazione dell'imposta.
Chi effettua la cessione dei beni o la prestazione dei servizi, per ciascuna operazione imponibile, deve emettere la fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili. La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte. Va consegnata o spedita (e non solo compilata), di regola, non oltre il giorno di effettuazione dell'operazione.
Se il pagamento si verifica prima del momento impositivo fissato dalla legge sorge l'imponibilità dell'operazione con il conseguente obbligo di emissione della fattura, limitatamente all'importo percepito.

a) L'obbligo della fattura
Per ciascuna operazione imponibile chi effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio ha l'obbligo di emettere la fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili; o ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo.

b) La fattura elettronica
Dal 1° gennaio 2013 viene precisata, in via normativa, la definizione di "fattura elettronica" intendendo che si tratta della "fattura che è stata emessa e ricevuta in qualunque formato elettronico".
L'emissione della fattura elettronica non è generalizzata poiché il ricorso a tale tipo di documento è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. Pertanto, in assenza di tale requisito, di ordine sostanziale, l'emittente deve ricorrere solo ed esclusivamente allo strumento cartaceo.

c) La fattura emessa da un terzo
L'emissione della fattura è un obbligo per il cedente il bene o il prestatore del servizio.
Tuttavia, è possibile che il documento sia emesso, per suo conto, dal cliente (ad esempio, la ditta preponente per le fatture emesse dall'agente di commercio) o da un terzo residente in un Paese con il quale non esista alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza, è ammessa l'emissione della fattura cartacea o elettronica, purché siano presenti le seguenti condizioni:
- ***ne sia data preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate; un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate determina le modalità i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione;***
- ***il soggetto passivo nazionale deve aver iniziato l'attività da almeno cinque anni;***
- ***nei confronti del soggetto passivo nazionale, nei cinque anni precedenti, non sono stati notificati atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di IVA.***

Se più fatture elettroniche sono trasmesse in unico lotto allo stesso destinatario da parte dello stesso cedente o prestatore, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, ma a condizione che per ogni fattura siano accessibili tutte le informazioni.
Il soggetto passivo deve assicurare:
- ***l'autenticità dell'origine;***
- ***l'integrità del contenuto;***
- ***la leggibilità della fattura dal momento dell'emissione fino al termine del suo periodo di conservazione.***

L'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione idonei ad assicurare il collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni (o la prestazione di servizi) ad essa riferibile ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

d) L'emissione della fattura
La fattura, sia cartacea che elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.

e) Il contenuto della fattura

Dal 1° gennaio 2013 si arricchisce l'informativa da esporre nella fattura in quanto è d'obbligo inserire il numero di partita IVA del cessionario o committente ovvero il codice fiscale se l'acquisto non è fatto nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione; se il soggetto passivo è stabilito in altro Stato membro dell'U.E. va indicato il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento.

Le indicazioni relative al cliente

Cessionario o committente	*Indicazione della fattura*
Residente: *• soggetto passivo IVA* *• soggetto passivo ma acquisto fatto non nell'ambito dell'attività d'impresa, arte o professione*	*partita IVA;* *codice fiscale.*
Residente in altro Stato dell'U.E.: *• soggetto passivo IVA* *• non soggetto passivo*	*numero di identificazione IVA;* *nessun obbligo (a).*
Residente fuori dall'U.E. *• soggetto passivo* *• non soggetto passivo per operazioni ex art. 38-quater* *• non soggetto passivo per altre operazioni*	*nessun obbligo (a);* *estremi del passaporto o altro documento equipollente;* *nessun obbligo.*
(a) Tuttavia è necessario acquisire la prova dello status di soggetto passivo (circ. 29 luglio 2011, n. 37/E).	

Inoltre, non è più richiesto che la fattura sia "numerata in ordine progressivo per anno solare" ma il documento deve indicare il "numero progressivo che la identifichi in modo univoco". Sostanzialmente, viene riproposto il medesimo obbligo ma con l'avvertenza che nel caso vengano adottate più serie di fatture è necessario che ciascuna sia appositamente contraddistinta come, ad esempio, per la sede centrale e per ciascuna filiale ovvero quando sono esercitate più attività (cioè vendita di prodotti, vendita di pezzi di ricambio, prestazioni, ecc.).

Il contenuto obbligatorio della fattura

a) data di emissione;
b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente i beni o prestatore del servizio, del rappresentante fiscale nonché dell'ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore (1) (2);
e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente; nel caso di soggetto passivo stabilito in altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisca nell'esercizio d'impresa, arte o professione, va indicato il codice fiscale;
g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi che formano oggetto dell'operazione;
h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi a beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, primo comma, n. 2);
i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio e abbuono;
j) aliquota, ammontare dell'imposta (3) e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
k) nel caso di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, data della prima immatricolazione o iscrizione nei pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate;
l) annotazione che la fattura è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

(1) L'emittente deve anche indicare il suo codice fiscale (art. 6, primo comma, lett. a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605).

(2) Negli atti e nella corrispondenza delle società soggette all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese devono essere indicati la sede della società e l'ufficio del registro delle imprese presso il quale questa è iscritta e il numero di iscrizione; il capitale delle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata deve essere indicato negli atti e nella corrispondenza secondo la somma effettivamente versata e quella che risulta esistente dall'ultimo bilancio, nonché se queste hanno un unico socio. Dopo lo scioglimento, deve essere indicato che la società è in liquidazione (art. 2250 c.c.).

(3) Sussiste l'obbligo di emettere la fattura contenente, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma nazionale o comunitaria per le seguenti fattispecie:
a) "operazione non soggetta" per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art. 7-bis, primo comma;

b) "operazione non imponibile", per le operazioni indicate agli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, comprese quelle indicate agli artt. 71 e 72 lo stesso dicasi per le cessioni intracomunitarie di beni di cui all'art. 46 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
c) "operazione esente", per le operazioni indicate all'art. 10, eccetto quelle indicate al n. 6);
d) "regime del margine-beni usati" o "regime del margine-oggetti d'arte" o "regime del margine-oggetti di antiquariato o da collezione", per le operazioni soggette al regime del margine di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, a seconda dei casi;
e) "regime del margine-agenzie di viaggio", per le agenzie di viaggio soggette al regime previsto dall'art. 74-ter;
f) "inversione contabile" per le operazioni indicate all'art. 17, quinto e sesto comma, e 74, settimo e ottavo comma;
g) "inversione contabile", per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, diverse da quelle indicate all'art. 10, numeri da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore d'imposta in altro Stato membro dell'Unione europea; tuttavia l'art. 46, comma 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, precisa che le cessioni intracomunitarie sono "operazioni non imponibili";
h) "operazione non soggetta", per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea.

Dal 1° gennaio 2013 la fattura deve contenere "un numero progressivo che la identifichi in modo univoco" e non più la numerazione "in ordine progressivo per anno solare".
La risoluzione 10 gennaio 2013, n. 1/E, ha precisato che è corretta "qualsiasi tipologia di numerazione progressiva che garantisca l'identificazione univoca della fattura, se del caso, anche mediante riferimento alla data della fattura stessa".
All'atto pratico è possibile adottare una delle seguenti soluzioni:

a) adottare una numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegua ininterrottamente per tutti gli anni solari fino alla cessazione dell'attività del contribuente;
b) continuare anche nel 2013 con la numerazione progressiva seguente all'ultima fattura emessa nel 2012;
c) adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare cioè con una delle seguenti modalità:
– n. 1, n. 2, ecc.;
– n. 1/2013, n. 2/2013, ecc.;
– n. 2013/1, n. 2013/2, ecc.

Avvertenze per il contenuto della fattura (art. 21, 2° comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)

1) Gli importi relativi ai calcoli intermedi possono essere indicati con un numero maggiore di decimali.
2) Va indicato il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cessionario o committente, per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea.
3) Nel caso di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 38, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, va indicata la data di prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri nonché il numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate.
4) Va indicato se la fattura è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo. Resta ferma la responsabilità del cedente o prestatore.
5) Nel caso di fatturazione differita vanno indicati il numero e la data del documento di trasporto o di altro documento idoneo ad identificare le parti; ***per le prestazioni di servizi effettuate nel corso del mese solare va indicata la documentazione recante il dettaglio delle operazioni***;
6) Va ***eventualmente*** esposto l'articolo di legge che implica la non applicazione dell'IVA per le operazioni non imponibili, esenti, non soggette ovvero soggette al regime del margine. ***Va indicata l'annotazione "operazione non soggetta", ecc. (vedasi la nota 3 alla precedente tabella).***
7) Nella fattura vanno indicati gli estremi della dichiarazione di intento ricevuta quando il cessionario si avvale della facoltà di effettuare acquisti ai sensi del secondo comma degli artt. 8, 8-bis e 9.
8) Per gli autotrasportatori di beni per conto di terzi di cui alla L. 6 giugno 1974, n. 298, si rimanda alla C.M. 13 agosto 1996, n. 198/E, secondo cui, relativamente al trasporto dei beni, nella fattura separata emessa per certificare le operazioni accessorie va fatto il richiamo alla fattura principale al fine di beneficiare della fatturazione differita e dell'annotazione e del pagamento dell'IVA nel trimestre solare successivo a quello di emissione.
9) Le società iscritte nel registro delle imprese "hanno l'obbligo di indicare: 1) l'ufficio del registro delle imprese presso il quale è registrata la società ed il numero di iscrizione nel registro; 2) per le società di capitali, il capitale sociale e per le società a responsabilità limitata, l'indicazione dell'eventuale unico socio; 3) l'eventuale stato di liquidazione della società" (circolare 19 ottobre 2005, n. 45/E).
   L'omissione dell'indicazione, prevista dall'art. 2250 c.c., è punita con la sanzione pecuniaria amministrativa, da € 103 a € 1.032 (art. 2630 c.c.).
10) Quando la cessione ha per oggetto beni soggetti ad aliquote diverse, la fattura deve indicare l'ammontare imponibile per ciascuna delle diverse aliquote IVA ed i corrispondenti importi dell'imposta.
11) Va esposta l'indicazione (eventuale) che la fattura è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore da un terzo.
12) Dal 1° gennaio 2013, la fattura va emessa anche per le operazioni extraterritoriali fatte ad operatori economici stabiliti nell'U.E. tenuti ad assolvere l'IVA nel loro Stato e a clienti stabiliti fuori dall'U.E. Tali operazioni, comprese le prestazioni di servizio di cui all'art. 7-ter, concorreranno a formare il volume d'affari ***ma non influiranno sullo status di "esportatore abituale".***

Qualora la fattura abbia per oggetto operazioni che comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, sono da indicare secondo l'aliquota applicabile gli elementi riferiti:
- ***alla natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi;***
- ***ai corrispettivi ed agli altri dati necessari per determinare la base imponibile (compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, primo comma, n. 2).***

È possibile emettere un'unica fattura per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti del medesimo soggetto.
Nel caso di più fatture elettroniche trasmesse in unico lotto allo stesso destinatario da parte dello stesso emittente, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite un'unica volta ma a condizione che per ogni fattura sia possibile accedere alla totalità delle informazioni.
La fattura va emessa al momento di effettuazione dell'operazione. Se è formata su un supporto cartaceo va compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte.

f) La fattura immediata
La fattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione. Tuttavia, se nei confronti del medesimo cliente sono state effettuate più operazioni nella medesima giornata, è corretto emettere un'unica fattura.
La fattura cartacea è compilata in duplice esemplare di cui uno spedito o consegnato alla controparte.
La fattura si considera "emessa" (per cui l'obbligo è stato rispettato) solo con la materiale consegna o spedizione al cessionario o committente.

L'emissione della fattura

Fattura elettronica: si considera emessa all'atto della trasmissione telematica.
Fattura cartacea: può essere consegnata o spedita ovvero trasmessa con mezzi elettronici (cioè fax o e-mail, senza trasformarsi in "fattura elettronica") fermo restando che il destinatario, al momento del ricevimento, proceda alla sua materializzazione.

La fattura può essere emessa entro le ore 24 dello stesso giorno dell'operazione.

Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo destinatario può essere emessa una sola fattura.
L'emissione di una fattura cartacea o elettronica da parte del cliente o del terzo residente in un paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplina la reciproca assistenza è consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'amministrazione finanziaria e purché il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di IVA. Le modalità operative sono indicate nel Provvedimento 9 dicembre 2004.

☞ La **fattura in lingua straniera** deve essere tradotta in italiano su richiesta dell'amministrazione finanziaria e gli importi possono essere espressi in qualsiasi valuta purché l'imposta sia indicata in euro.

☞ La **fattura in formato cartaceo** è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte.

La fattura elettronica (cioè la fattura che è stata emessa e ricevuta in qualunque formato elettronico) può essere utilizzata subordinatamente all'accettazione da parte del destinatario.
L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza è consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate e purché il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di IVA. Con Provvedimento apposito sono determinate le procedure della comunicazione da effettuarsi in via telematica.
Nel caso di più fatture elettroniche trasmesse in unico lotto allo stesso destinatario da parte dello stesso emittente, le comunicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni.
Il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'originale, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione. L'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica di dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.

☞ La **fattura in formato cartaceo e quella in formato elettronico può essere spedita/trasmessa tramite posta elettronica o altri mezzi informatici**. Le fatture in formato cartaceo spedite per posta elettronica impongono al destinatario l'obbligo di materializzare il documento in forma cartacea. Per la fattura elettronica (subordinata al consenso del destinatario) non è richiesta la stampa del documento su supporto cartaceo; tuttavia, il documento deve essere reso immodificabile mediante la firma elettronica qualificata e il riferimento temporale, in base a quanto è indicato nel D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, e nel D.M. 23 gennaio 2004.

La fattura, creata o spedita in forma cartacea o elettronica, può essere consegnata o spedita nei modi tradizionali in forma cartacea, alternativa di invio per la fattura in formato elettronico (ad esempio, se manca il consenso della controparte e il documento è inviato via e-mail, il documento è elettronico solo per l'emittente).

☞ **Anche se l'importo non è evidenziato, per particolari operazioni sussiste l'obbligo di emissione della fattura.**

Le operazioni senza IVA con obbligo di fattura

a) le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non imponibili ai sensi dell'art. 7-bis, primo comma;
b) ***le cessioni di beni e*** le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette all'imposta ai sensi ***degli artt. da 7 a 7-septies***;
c) le operazioni non imponibili quali:
   • le cessioni all'esportazione ed assimilate (art. 8);
   • le operazioni indicate all'art. 8-bis;
   • i servizi internazionali (art. 9);
   • le cessioni a viaggiatori stranieri (art. 38-quater);
d) le operazioni esenti, escluse quelle relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali ed alle altre operazioni indicate dall'art. 10, n. 6);
e) le operazioni soggette al regime del margine di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41;
f) le operazioni effettuate dalla agenzie di viaggio e turismo di cui all'art. 74-ter;
g) le cessioni intracomunitarie di beni (artt. 41 e 51 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
h) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai contribuenti che applicano il regime di vantaggio di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.Lgs. 6 luglio 2011, n. 98;
i) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori del territorio dell'Unione europea.

Avvertenza: in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, la fattura deve recare l'annotazione che si tratta di operazione non soggetta, non imponibile o esente, con l'indicazione della relativa norma.

Relativamente alle autofatture, in luogo dell'annotazione nel registro sia delle fatture sia degli acquisti, la circ. 27 giugno 2011, n. 29/E, consente di tenere un registro sezionale (riportante la serie numerica adottata) provvedendo ad un'unica annotazione. La procedura è ammessa anche per le operazioni intracomunitarie.
Se l'operazione è effettuata da un soggetto non residente che non ha nominato il rappresentante fiscale in Italia ai sensi dell'art. 17, o non si è identificato in Italia ai sensi dell'art. 35-ter, l'acquirente nazionale è obbligato ad emettere la fattura (c.d. "autofattura") in unico esemplare (art. 21, quinto comma), da annotare nel registro delle fatture (art. 23) e nel registro degli acquisti (art. 25).

g) Le fatture emesse da un operatore comunitario senza addebito di IVA
Devono essere integrate con l'aliquota e l'IVA; invece quelle emesse da un operatore extracomunitario comportano l'obbligo di emissione dell'autofattura indicando "autofatturazione".

☞ Le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo.
Se viene emessa la fattura per operazioni inesistenti ovvero se i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.
Le modalità di fatturazione possono essere stabilite anche in relazione agli usi ed alle consuetudini commerciali sempreché venga osservato il rispetto dell'art. 21.

2. L'esonero dall'obbligo di emettere la fattura

Sono esonerati dall'obbligo di emettere la fattura determinate categorie di contribuenti.

L'esonero dall'obbligo di fatturazione

D.P.R. n. 633/1972	Contribuenti
art. 22	commercianti al minuto e soggetti assimilati;
art. 36-bis	su opzione, soggetti che effettuano soltanto operazioni esenti (escluse quelle dell'art. 10, numeri 11), 18) e 19);
art. 34, 6° c.	agricoltori esonerati (ma l'acquirente deve emettere l'autofattura consegnandone copia all'interessato).
Avvertenza: l'esonero può essere riconosciuto con D.M. a favore di contribuenti che prestano servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza ed importo limitato (ad esempio, istituti e aziende di credito, imprese di assicurazione, ecc.).	

Non sono soggette a fatturazione determinate operazioni per espressa previsione di legge ovvero per l'applicazione di un regime speciale.

Le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione

a) applicazione di regime speciale (ad esempio, l'art. 74 per generi di monopolio, libri, giornali e periodici; ecc..);
b) disposizione di legge:
- le operazioni non considerate cessioni di beni (art. 2, 3° comma);
- le operazioni non considerate prestazioni di servizi (art. 3, 4° comma);
- le operazioni escluse dal computo della base imponibile (art. 15);
- la cessione al prestatore del servizio di residuati o sottoprodotti della lavorazione di materie fornite dal committente quando il valore dei residuati o sottoprodotti ceduti non supera il 5% del corrispettivo in denaro (art. 11, 2° comma 9);

c) le operazioni effettuate in assenza dei requisiti di soggettività (ad esempio, le cessioni e le prestazioni effettuate nell'ambito personale o di tipo occasionale), di territorialità (ad esempio, fuori dal territorio dell'U.E. o non considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi (ad esempio, la quota annuale corrisposta ad un'associazione).

Se per l'operazione è emessa la fattura, non sussiste l'obbligo di rilasciare lo scontrino o la ricevuta fiscale (art. 3, comma 2, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696).

3. La rilevanza del valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto

La fattura deve indicare:
- i corrispettivi e gli altri dati necessari per determinare la base imponibile (compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2);
- il valore normale degli altri beni ceduti a titoli di sconto, premio o abbuono.

Per "valore normale" si intende il prezzo (o il corrispettivo) mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie (o similari) e l'intero importo che il cessionario o committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o i servizi in questione nel tempo nel luogo di tale cessione o prestazione.

→ Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, si fa riferimento:

a per le cessioni di beni, al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui tali operazioni sono effettuate;

b per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per eseguire i servizi medesimi.

Per le operazioni che consistono nella messa a disposizione di veicoli stradali a motore e dei c.d. "telefonini" si fa riferimento a un D.M. apposito (e nelle more della sua pubblicazione, all'art. 24, comma 6, della L. 7 luglio 2009, n. 88).

4. La fattura differita

a) *La fattura immediata*

La fattura deve essere emessa nel giorno in cui si verifica il momento impositivo. La fattura si considera emessa quando è spedita alla controparte (fattura analogica) ovvero trasmessa in via elettronica (fattura elettronica).

→ La fattura immediata va emessa:

a per le prestazioni di servizi, al momento del pagamento;

b per le cessioni di beni, al momento in cui si verifica l'effetto traslativo.

La fattura per le cessioni di beni può essere emessa anche successivamente alla consegna purché sia spedita entro le ore 24 dello stesso giorno. Per più operazioni fatte lo stesso giorno, può essere emessa un'unica fattura. La fattura immediata relativa alla prestazione di servizi va emessa all'atto del pagamento. Se le operazioni sono rese nelle ore notturne (R.M. 22 maggio 1990, n. 450372), è possibile emettere la fattura il giorno successivo, in apertura del servizio, ma con precedenza rispetto alle operazioni del giorno.

Se non contiene tutti gli elementi previsti dall'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'avviso di parcella emesso da un professionista non ha le caratteristiche della fattura poiché, in queste condizioni non è un documento valido fiscalmente. Pertanto, la parcella va emessa soltanto nel momento della nascita dell'obbligazione tributaria. Ovviamente, se il documento è emesso prima dell'incasso sussiste la rilevanza impositiva.

L'annotazione della fattura

Operazione	1°Caso	2° Caso
Cessione del bene o prestazione del servizio	10/5	18/5
Data di emissione e spedizione della fattura	10/5	18/5
Termine massimo di registrazione sul registro delle fatture	25/5	2/6(a)
Mese di liquidazione dell'imposta	maggio	maggio
Termine massimo di annotazione mensile di liquidazione periodica e versamento dell'imposta	16/6	16/6
(a) L'IVA va liquidata con riferimento al mese in (o trimestre per chi liquida trimestralmente l'imposta) cui l'operazione è stata effettuata.		

b) ***Il documento di trasporto***

Per le cessioni di beni, l'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento (D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627) utilizzando stampati conformi a quelli approvati con il D.M. 29 novembre 1978, per effetto del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, è rimasto in vigore soltanto per la circolazione di tabacchi, fiammiferi e prodotti sottoposti al regime delle accise, ad imposte di consumo e al regime della vigilanza fiscale di cui agli artt. 21, 27 e 62 del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, ***esclusivamente nella fase di prima immissione in commercio (art. 1, comma 1-bis, introdotto con l'art. 34, comma 43, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179).***
Attualmente, è prevista l'utilizzazione del documento di trasporto che accompagni lo spostamento dei beni soltanto se il cedente utilizza la tecnica della "fatturazione differita" o quando la movimentazione dei beni avviene a titolo diverso da quello traslativo della proprietà (ad esempio, in conto visione, lavorazione, deposito, ecc.).
Il documento di trasporto, atto in forma-libera (ma conforme al contenuto normativo) deve essere numerato progressivamente nel caso di fatturazione differita.

Il documento di trasporto (art. 1 del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472)

Obbligo di emissione	Fatturazione differita o spostamento dei beni a titolo non traslativo della proprietà.
Indicazioni obbligatorie	a) data; b) generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, c) descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni; d) causale del trasporto se il trasferimento non è a titolo traslativo della proprietà numerazione progressiva.
Conservazione	art. 39, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Validità	• legittima la fatturazione differita; • supera le presunzioni di cessione e di acquisto.
Avvertenza: il D.M. 30 giugno 2009 del Ministero delle infrastrutture ha introdotto l'obbligo di compilazione della "scheda di trasporto", in attuazione del D.Lgs. 21 novembre 2005,n. 286. I trasporti a collettame ne sono esonerati a condizione che il trasporto sia effettuato mediante un unico veicolo, la partita sia di peso inferiore a 50 quintali e sia presente la documentazione che comprova il tipo di servizio effettuato (ad esempio, la fattura o il documento di trasporto). Sono esenti i trasporti in conto proprio e quelli esclusi dall'ambito dell'art. 30 della L. 6 giugno 1974, n. 298.	

Il documento di trasporto deve essere emesso obbligatoriamente quando la consegna spedizione è effettuata, per ordine del cessionario, dal cedente a terzi ovvero quando la consegna dei beni è effettuata da chi ha eseguito una lavorazione sugli stessi.

c) ***La fattura differita per le cessioni di beni***

Il contribuente può compilare una fattura che riepiloga per ogni mese (o per periodi più brevi) le operazioni effettuate con il medesimo cliente nello stesso periodo. La procedura richiede che:
- per ciascuna cessione, sia emesso un documento di trasporto, di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472 (ovvero da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione; ad esempio, bolla di accompagnamento dei beni di cui al D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, lettera di vettura, nota di consegna, ecc.);
- la fattura debba contenere gli estremi (data e numero) dei documenti di trasporto (o similari) emessi nel periodo.

La fattura differita non può essere emessa né per le prestazioni di servizi né per le cessioni con pagamento, totale o parziale, effettuato anteriormente alla consegna dei beni.
L'avvenuto pagamento fa sì che l'operazione sia immediatamente imponibile, con obbligo di emissione immediata

della fattura. Se il pagamento totale (o parziale) è effettuato contestualmente o successivamente all'emissione del documento di trasporto non viene meno la facoltà di emettere la fattura entro il mese successivo (C.M. 9 agosto 1975, n. 27).

La fattura differita

a) emissione	può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello cui si riferiscono le cessioni di beni;
b) contenuto	deve contenere i riferimenti ai numeri ed alle date dei documenti di trasporto;
c) annotazione	deve essere registrata entro il termine di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni.

Ad esempio, se le vendite di beni sono avvenute in data 7, 10 e 20 agosto, è possibile emettere la fattura in una data qualsiasi compresa nell'intervallo 1-15 settembre e, qualunque sia la data di emissione, la fattura va registrata entro il 15 settembre e l'IVA va liquidata con le operazioni relative al mese di agosto. In qualsiasi caso, il giorno 15 del mese successivo è il termine massimo concesso per la fatturazione.
Il contribuente, se lo ritiene conveniente, può emettere la fattura per periodi più brevi.
In sintesi, la fattura differita deve essere registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna per cui permette di usufruire della ritardata registrazione ma non del ritardato versamento dell'imposta: l'IVA va liquidata relativamente al mese in cui sono state effettuate le consegne.

La mancata indicazione in fattura del numero di riferimento del documento di trasporto comporta la sanzione residuale ma non quella per omessa fatturazione.

Ovviamente, se la fattura viene emessa prima della consegna dei beni, manca il riferimento ai documenti di trasporto; questi, tuttavia, devono riportare gli estremi della relativa fattura.
Se il documento di trasporto è integrato con l'ammontare dei corrispettivi, non è necessario rilasciare la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale (art. 2, comma 1, lettera d) del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696).
Se, nel corso del mese le cessioni effettuate ai dipendenti sono singolarmente provate dai documenti di trasporto non è possibile emettere una sola fattura al mese, riepilogativa di tutte le cessioni con l'indicazione generica di "cessioni onerose di beni a privati dipendenti" (R.M. 29 marzo 1991, n. 451379).
Per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni. Il cedente, invece, emette la fattura differita entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle cessioni.
Per le cessioni intracomunitarie la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Esempio di fattura differita

Fattura n. 10 del 10/4/X1	
Riferimento: Documento di trasporto 30/03/X1, n. 135	
Imponibile	€ 5.000
IVA 21%	€ 1.050
Totale fattura	€ 6.050

Secondo la R.M. 15 luglio 1976, n. 362107, il documento di trasporto può indicare l'ammontare complessivo delle somme dovute dal cessionario, comprensivo anche dell'imposta, a condizione, però, che l'imposta medesima non risulti distintamente addebitata.
Nella fattura può essere omessa l'indicazione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti ma soltanto a condizione che al documento siano allegati i relativi buoni di consegna. Sulla fattura deve essere posta l'indicazione: "La natura, qualità e quantità dei beni ricevuti risultano dagli allegati buoni di consegna, che costituiscono parte integrante della presente fattura" (R.M. 24 marzo 1978, n. 360875).

Il confronto tra la fattura immediata e differita

Momenti rilevanti	Caso 1 - Fattura		Caso 2 - Fattura	
	immediata	differita	immediata	differita
- Cessioni dei beni	12/5	12/5	18/5	18/5
- Emissione D.D.T. (a)	-	12/5 (a)	-	18/5 (a)
- Emissione della fattura	12/5	15/6	18/5	15/6
- Termine di registrazione	27/5	15/6	2/6	15/6
- Termine di liquidazione mensile dell'IVA	16/6	16/6	16/6	16/6

(a) Documento di trasporto

Secondo la R.M. 29 marzo 1983, n. 352856, l'emissione della ricevuta bancaria dopo la consegna di beni e prima della emissione della fattura riepilogativa non fa decadere dal beneficio del ritardo di fatturazione. La fattura differita può essere emessa anche sulla base del documento di trasporto emesso da terzi a condizione che questo contenga tutti i dati necessari per l'emissione della fattura (R.M. 11 giugno 1981, n. 330524).

☞ Le spese di emissione della fattura e gli oneri per i connessi adempimenti non possono essere addebitati (R.M. 14 giugno 1978, n. 361565).

d) ***La fattura immediata per prestazioni di servizi***

Fino al 31 dicembre 2012, non ***era*** possibile emettere la fattura differita per le prestazioni di servizi, poiché questa tecnica è riservata alle sole cessioni di beni purché ***in presenza di*** documento di trasporto (o un documento equivalente) al momento della consegna, ***i cui estremi erano riportati nella fattura***.
Nella fattura emessa per l'addebito di prestazioni di servizi può figurare il riferimento ai documenti di trasporto quando il prestatore del servizio ha fatto affluire i materiali necessari al conseguimento dell'oggetto contrattuale. In tal caso, va segnalato che le consegne potrebbero riferirsi ai lavori compiuti, ad esempio, nell'arco di due mesi e, che non esiste l'obbligo di indicare le bolle stesse poiché il prezzo è fissato per il conseguimento di un risultato.

e) La fattura differita per prestazioni di servizi
Dal 1° gennaio 2013 è possibile ricorrere a tale tecnica non solo per le cessioni di beni ma anche per le prestazioni di servizi rese anche a favore di soggetti esteri, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
Per le prestazioni rese ad operatori residenti la procedura è consentita se la fattura reca il dettaglio delle operazioni individuabili attraverso idonea documentazione (ad esempio, schede di lavoro, ecc.).

La fattura differita per prestazioni di servizi

Alfa Computer di G. Berti
Largo Verdi, 22 – Treviso
Codice fiscale BRTGNN60H12L424T
Partita IVA 00745670824

Spett. BERTI S.r.l.
Via Umbria,17
Treviso
Partita IVA 00856480716

Fattura n. 20 del 10/03/2013
(emessa ai sensi dell'art. 21, quarto comma, del D.P.R. 633/1972)
Interventi di assistenza ai computer
nel mese di febbraio € 1.000,00
IVA 21% € 210,00
Totale fattura € 1.210,00
Riferimento: contratto di assistenza n. 40/2012 del 28/12/2012
Nostre schede di lavorazione n. 18 del 2/2/2013 e n. 28 del 20/2/2013.

Dal 1° gennaio 2013, i termini di emissione della fattura differita sono articolati secondo quanto è evidenziato nella seguente tabella.

I casi di fatturazione differita

Operazione	*Termini di emissione*
Cessioni di beni con consegna o spedizione risultante dal documento di trasporto o altro documento idoneo di identificazione dei contraenti con le caratteristiche indicate dal D.P.R. n. 472/1996	***entro il giorno 15 del mese successivo all'operazione.***
Prestazioni di servizi individuabili mediante idonea documentazione effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto	***entro il giorno 15 del mese successivo alle prestazioni.***

segue

Cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente:	
a) rapporto cedente-cessionario	***entro il giorno 15 del mese successivo alla consegna;***
b) rapporto cessionario-cliente	***entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione.***
Prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in altro Stato dell'U.E., non soggette ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter	***entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.***
Prestazioni di servizi di cui all'art. 6, sesto comma, primo periodo:	
a) di tipo generico indicate all'art. 7-ter rese o ricevute da un soggetto extracomunitario	***entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;***
b) diverse da quelle indicate agli artt. 7-quater e 7-quinquies rese o ricevute da un soggetto extracomunitario	***entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.***

Nelle autofatture emesse a fronte di operazioni effettuate da un soggetto non residente, il cessionario o committente deve indicare "autofatturazione".
Le fatture immediate devono essere annotate entro 15 giorni dall'emissione mentre le fatture differite entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

f) Le operazioni assoggettate all'obbligo della fattura
La fattura deve essere emessa quando l'oggetto è costituito da:

- ***a) operazioni imponibili;***
- ***b) operazioni non soggette ad IVA relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-bis;***
- ***c) operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, 9, 38-quater, nonché agli artt. 71 e 72 (cioè operazioni con la Repubblica di San Marino, la città del Vaticano e per trattati e accordi internazionali) e agli artt. 46 e 58 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331 (cioè cessioni intracomunitarie e triangolazioni intracomunitarie);***
- ***d) operazioni esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, eccetto quelle indicate al n. 6 (cioè gioco del lotto, lotterie, giochi di abilità e pronostici, ecc.);***
- ***e) operazioni soggette al "regime del margine" di cui agli artt. 36 e 40-bis del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41;***
- ***f) operazioni indicate in fattura con la dicitura "inversione contabile" relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle indicate all'art. 10, numeri da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'U.E. , se non soggette all'imposta ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies;***
- ***g) operazioni non soggette all'imposta cioè cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dall'U.E. quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies;***
- ***h) operazioni effettuate nei depositi IVA di cui all'art. 50-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.***

Sostanzialmente, l'obbligo di fatturazione risulta ampliato poiché tutte le prestazioni di servizi, sia di tipo generico che specifico, rese a soggetti passivi esteri nonché le cessioni di beni esistenti all'estero devono essere comprovate con la fattura.

Fattura per cessione di beni esistenti all'estero

Delta Commercio S.r.l.	***Udine, 30/3/2013***
Piazza Livorno, 7 – Udine	***Fattura n. 230***
Capitale sociale € 600.000,00 i.v.	
Reg.imprese, codice fiscale e P.IVA 00345670042	
	Spett.le MSR d.o.o.
	Besoviska Ulica, 34
	Nova Gorica (Slovenia)
Cessione di trattore tipo.....	***€ 80.000,00***
Consegna: da deposito di Capodistria	
Operazione non soggetta IVA (art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972 – inversione contabile).	

Di conseguenza, le operazioni escluse dall'emissione della fattura si riducono notevolmente.

Le operazioni escluse dalla fatturazione

a) cessioni di beni di cui all'art. 2, terzo comma;
b) prestazioni di servizi di cui all'art. 3, quarto e quinto comma;
c) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in conformità a finalità istituzionali da associazioni di cui all'art. 4, quarto comma;
d) esclusioni dalla base imponibile di cui all'art. 15 (escluso il n. 2)

g) L'autofattura

Qualora un soggetto passivo residente effettui una cessione di beni o una prestazione di servizi senza disporre in Italia di una stabile organizzazione o di un rappresentante fiscale o direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, gli obblighi inerenti sono assolti dal soggetto passivo stabilito in Italia.

Questi riceve la fattura senza addebito dell'imposta ed emette, in unico esemplare l'autofattura indicando il corrispettivo e l'aliquota e l'IVA (ovvero la norma di non imponibilità o esenzione) e provvede ad annotare il documento nel registro delle fatture (ai fini dell'esigibilità) e nel registro degli acquisti (ai fini della detrazione).

L'autofattura deve essere emessa entro il giorno riferito, secondo la normativa prevista per le cessioni di beni o prestazioni di servizi, a quello in cui l'operazione è stata effettuata.

Se il compito di autofatturazione è devoluto ad un terzo, per suo conto, l'operatore deve assicurarsi il rispetto dell'obbligo, ferma restando la sua responsabilità.

La fattura emessa dal cessionario del bene o dal committente del servizio in virtù di un obbligo proprio deve indicare la dicitura "autofatturazione" o formula simile.

h) La fattura emessa nei confronti di un soggetto non residente

Fino al 31 dicembre 2012 le prestazioni di servizi e le cessioni di beni, che non sono rilevanti in Italia effettuate nei confronti di soggetti non residenti, non concorrevano a formare il volume d'affari. L'obbligo di fatturazione sussisteva soltanto per le prestazioni di servizi di tipo generico di cui all'art. 7-ter riportando l'indicazione di operazione non soggetta all'IVA. Inoltre, tali prestazioni di servizi pur essendo oggetto di fatturazione e non concorrendo a formare il volume d'affari dovevano essere indicate nel quadro VE, al rigo VE39, se rese a favore di committenti comunitari. Le cessioni di beni viaggianti allo stato estero (cioè beni che sono presenti nel territorio nazionale essendo in regime doganale di transito o depositati in luoghi sottoposti a vigilanza doganale, quali zone franche, luoghi franchi e depositi doganali) dovevano essere fatturate, erano rilevanti ai fini del volume d'affari, non concorrevano a formare il plafond e dovevano essere indicate nel rigo VE32 della dichiarazione annuale.

Dal 1° gennaio 2013 il quadro normativo è cambiato sostanzialmente ed è stato introdotto l'obbligo di emissione della fattura se effettuata nei confronti di un soggetto passivo per:

- ***tutte le cessioni di beni, anche in assenza di territorialità (ad esempio, la cessione di un immobile in Serbia o la vendita in Russia di merce ivi acquistata);***
- ***tutte le prestazioni di servizi fuori dal campo di applicazione dell'IVA per assenza del requisito territoriale di cui agli artt. da 7 a 7-septies.***

Per tali operazioni sul documento va indicata l'annotazione "inversione contabile, unitamente alla norma di riferimento". L'obbligo non sussiste per le operazioni esenti indicate dall'art. 10, numeri da 1) a 4) e 9).

Se, invece, le operazioni sono effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori dal territorio dell'Unione europea, va indicata "operazione non soggetta".

L'indicazione "operazione non soggetta" va espressa nella fattura emessa per le cessioni aventi per oggetto beni in transito o beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale di cui all'art. 7-bis.

Il quadro dell'IVA

Operazione	*Indicazione in fattura*
Cessione di beni:	
a) a soggetto residente	***IVA***
b) a soggetto estero ma con beni presenti in Italia	***IVA***
c) a soggetto comunitario (cessione intracomunitaria)	***non imponibile***
d) con trasporto fuori dal territorio dell'U.E. (esportazione)	***non imponibile***
e) ubicati fuori dal territorio dello Stato	***"operazione non soggetta"***
f) in transito o in luoghi soggetti a vigilanza doganale	***"operazione non soggetta"***
Prestazione di servizi resa:	
a) a soggetto residente	***IVA (1)***
b) a soggetto comunitario	***"inversione contabile"***
c) a soggetto extracomunitarioIVA (1)	***"operazione non soggetta"***
(1) Ovvero "non imponibile ai sensi dell'art. 9" o "esente ai sensi dell'art. 10", se sussistono i presupposti.	

i) ***La consegna per operazioni in triangolazione***

Per cessioni di beni con triangolazione l'esigibilità dell'IVA relativa alle fatture differite emesse sorge nel mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione alla quale la fattura si riferisce.
Il beneficio, che sposta l'esigibilità dal giorno 16 alla fine del mese successivo, richiede che:
a) la consegna al terzo risulti da atto scritto (anche in forma di ordine commerciale) che comprova il passaggio della merce dal cedente al secondo cessionario senza che sia transitata presso il cessionario-cedente Z;
b) la consegna sia comprovata da un documento di trasporto o di consegna (o da altro documento) nel quale si evince che la consegna è fatta su disposizione del secondo cedente Z.

La C.M. 22 dicembre 1998, n. 288/E ha chiarito che:
a) la fattura di X deve essere emessa nel mese della consegna o spedizione, con relativo presupposto di esigibilità;
b) la fattura di Z può essere emessa nel mese successivo per cui l'IVA è esigibile in tale mese; se è stata emessa lo stesso mese, è esigibile secondo le regole ordinarie.

5. La fattura semplificata

La "fattura semplificata" di cui all'art. 21-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 può essere emessa se l'importo è di ammontare complessivo non superiore a € 100, nonché la fattura rettificativa di cui all'art. 26, la fattura può essere emessa con modalità semplificata.
Se l'importo è di ammontare complessivo superiore a € 100 va osservata la disciplina dell'art. 21.

Il contenuto minimo della "fattura semplificata"

a) data di emissione;
b) numero progressivo che identifica la fattura in modo univoco;
c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
d) numero di partita IVA del cedente o prestatore (1);
e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
f) descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
g) ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla.

(1) L'emittente deve anche indicare il suo codice fiscale (art. 6, primo comma, lett. a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605).
Avvertenza: per le fatture integrative emesse ai sensi dell'art. 26, nel documento deve contenere il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.

Con apposito D.M. la soglia può essere elevata a € 400 ovvero per particolari settori la procedura semplificata può essere applicata a prescindere dall'importo.
Attualmente, la semplificazione, però, è limitata non solo all'importo complessivo che non deve essere superiore a € 100 ma anche alle esclusioni espressamente previste dal comma 2.

Le esclusioni dall'emissione della fattura semplificata

a) fattura di ammontare complessivo superiore a € 100;

b) fattura per cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993;

c) cessioni di beni e prestazioni di servizi (diverse da quelle indicate all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9)) effettate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione "inversione contabile".

Va tenuto presente che la fattura semplificata deve seguire le regole ordinarie di annotazione nel registro delle fatture cioè entro 15 giorni dalla data di emissione, salvo che queste siano riassunte nel c.d. documento riepilogativo, avente per oggetto le fatture emesse nel corso di un mese a condizione che l'importo non sia superiore a € 300 (art. 6, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695), il quale può

essere annotato nel registro entro il termine fissato dall'art. 23, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Esempio di "fattura semplificata"
(e confronto con la "fattura ordinaria")

Aldo Rossi	
Via Lombardia, 10	***Pordenone, 25/3/2013***
33170 Pordenone	***Fattura n. 45***
Partita IVA 00056780042	
Codice fiscale RSSLDA60C20L424T	
	Spett. Ditta
	00854307031g (1) (2)
Kg. 200 di mele golden a € 0,40/kg. (3)	***€ 83,20***
IVA 4% incorporata € 3,20 (4)	
Totale fattura (5) (6) (7)	***€ 83,20***

(1) Nella fattura semplificata può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero in caso di soggetto stabilito in altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento.
(2) È opportuno acquisire anche i dati identificativi (cioè ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cliente), in quanto potrebbero essere richiesti per la compilazione dell'elenco dei clienti.
(3) La fattura semplificata richiede solo la descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi. La fattura ordinaria impone di indicare:
a) la natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi formanti l'oggetto dell'operazione;
b) i corrispettivi e gli altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, primo comma, n. 2);
c) i corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono.
(4) La fattura ordinaria deve contenere l'indicazione dell'aliquota, dell'ammontare dell'IVA e dell'imponibile non arrotondato al centesimo di euro.
(5) La fattura semplificata richiede l'indicazione dell'ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla.
(6) La fattura rettificativa emessa ai sensi dell'art. 26 deve contenere il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.
(7) La fattura semplificata può essere emessa se l'ammontare complessivo è non superiore a € 100.
(8) Va tenuto presente, però, che la semplificazione non ha riscontro per la registrazione poiché l'art. 23, secondo comma, chiede l'indicazione dell'identificazione del cessionario o committente.

6. La variazione dell'aliquota

Quando varia l'aliquota, è necessario verificare il momento di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione di servizi in modo da stabilire al fine di verificare dell'applicazione della vecchia o nuova aliquota.

La variazione delle aliquote

Operazione	Effetti
Cessioni di beni:	
a) la consegna è effettuata prima della modifica con fatturazione differita successiva	si applica la vecchia aliquota;
b) la fattura è stata emessa prima e la consegna avviene dopo la variazione dell'aliquota	l'operazione si considera conclusa; si applica la vecchia aliquota;
c) è stata emessa una fattura di acconto, prima della variazione	limitatamente a tale ammontare è valida la vecchia aliquota; se la consegna avviene dopo la variazione dell'aliquota, si applica la nuova aliquota per la differenza non coperta dalla fattura di acconto.
Prestazioni di servizi:	
a) il prezzo è stato pagato anticipatamente (purché prima del cambiamento di aliquota)	si applica la vecchia aliquota; tuttavia i pagamenti successivi alla variazione sono soggetti alla nuova aliquota;
b) ultimazione dei lavori	è irrilevante il momento in cui la prestazione si considera ultimata: vale il pagamento del prezzo.

Per le consegne e le prestazioni effettuate a favore dello Stato ed agli altri soggetti indicati all'art. 6, quinto comma, la fattura va emessa regolarmente pur se l'imposta si rende esigibile soltanto all'atto del pagamento. Tuttavia, è ammessa l'esigibilità immediata dell'imposta specificando nella fattura "IVA ad esigibilità differita".

7. I resi di merce

La restituzione di merce avariata o invenduta, prevista da disposizioni legislative, da usi commerciali, da clausole contrattuali può comportare l'obbligo della sua sostituzione.
Con appositi D.M. (peraltro non pubblicati ancora) possono essere determinate le formalità da osservare per tali operazioni da parte delle imprese produttrici o la sostituzione gratuita di beni invenduti.
La restituzione di merce avariata o invenduta senza sostituzione dei beni può essere regolarizzata a cura del venditore che ritira la merce (come "reso") ed emette una nota di accredito in doppio esemplare, di cui una copia è inviata all'acquirente per annullare la fattura.
Se la merce avariata (o invenduta) è restituita, la relativa sostituzione può avvenire senza fatturazione a condizione che (C.M. 1 dicembre 1973, n. 74):
a) i beni da sostituire sono della stessa categoria merceologica di quelli restituiti;
b) i beni sono destinati alla vendita da parte del grossista o dell'impresa che ha acquistato da terzi (ad esempio, il dettagliante);
c) la restituzione e la conseguente sostituzione sono eseguite dal produttore (cioè dall'impresa che pone il proprio marchio di fabbrica sul bene ceduto), a prescindere dal fatto che altre aziende partecipino a produrre il bene.

La restituzione non è soggetta all'IVA, in base al rapporto di accessorietà, poiché sono, effettuate direttamente dal cedente ovvero per suo conto e a sue spese per cui non sono soggette autonomamente all'imposta nel rapporto fra le parti dell'operazione principale (C.M. 26 luglio 1977, n. 190).

8. La fatturazione promiscua

Se sono emesse fatture immediate e differite, vanno istituite due serie di fatture distintamente numerate e distintamente registrate.
Tuttavia se vengono tenute numerazioni distinte, è possibile tenere un unico registro (R.M. 28 novembre 1977, n. 360056) purché sia possibile "rispettare, in sede di registrazione, l'obbligo della annotazione secondo la numerazione progressiva e continua dei documenti".
Non è necessario tenere un registro riepilogativo "potendosi eseguire le relative annotazioni contabili in qualsiasi registro tenuto dal contribuente" (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E), il quale ha l'obbligo di fornire gli elementi seguiti per liquidare l'IVA (art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100).

9. Il termine di emissione della fattura

La fattura deve essere emessa, in duplice esemplare, al momento di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'art. 6 ed uno degli esemplari deve essere consegnato o spedito all'altra parte.
Se la consegna o spedizione risulta da un documento di trasporto (o da altro documento idoneo ad identificare le parti), la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione e deve contenere anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi; può essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nello stesso mese.
Se l'operazione è posta in essere da un soggetto non residente che non dispone di una stabile organizzazione, che non applica l'art. 35-ter e non ha nominato il rappresentante fiscale, la fattura va emessa in unico esemplare dal cessionario o committente.

Termini per l'emissione della fattura

Caso operativo	Norma		Termine di emissione
1. Fattura immediata			
- beni mobili	6	1°	momento di effettuazione dell'operazione di consegna o di spedizione (a)
- beni immobili	6	1°	stipulazione
- effetti traslativi o costitutivi sospesi (esclusa riserva di proprietà e locazioni con clausola di trasferimento vincolante per le parti)	6	1°	momento in cui producono tali effetti (e comunque per i beni mobili decorso un anno dalla consegna o spedizione)
- cessioni di beni per atto di pubblica autorità	6	2°, a	pagamento
- cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione	6	2°, a	pagamento
- destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'impresa	6	2°, c	prelievo dei beni
- cessioni di beni inerenti a contratti estimatori	6	2°, d	- atto della rivendita - per i beni non restituiti alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo un anno dalla consegna o spedizione
- assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci di cooperative edilizie a proprietà divisa	6	2°, d-bis	data del rogito notarile
2. Prestazioni di servizi:			
- regola generale	6	3°	pagamento del corrispettivo
- gratuite (art. 3, 3° comma, primo periodo)	6	3°	momento in cui sono rese o, se continuative o periodiche, nel mese successivo a quello in cui sono rese
- di tipo generico rese da un soggetto passivo estero (art. 7-ter) e indicate agli artt. 7-quater e 7-quinquies da un soggetto passivo residente a un soggetto passivo stabilito all'estero	6	6°	- ultimazione (b) - se di carattere periodico o continuativo, maturazione dei corrispettivi(b)
3. Deroga alle regole suddette:			
- fattura emessa anticipatamente al momento impositivo	6	4°	emissione della fattura anticipata
- pagamento	6	4°	limitatamente all'importo pagato
4. Cessioni di prodotti farmaceutici effettuate dai farmacisti; cessioni di beni ai soci ed associati di enti non commerciali; cessioni allo Stato, ad organi dello Stato, ad enti pubblici territoriali, alle CCIAA, ad istituti universitari, alle unità sanitarie locali, ad enti ospedalieri, ad enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, ad enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza	6	5°	regola generale; solo l'esigibilità dell'imposta è rinviata all'atto del pagamento qualora trattasi di operazioni imponibili (art. 6 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695)
5. Fattura differita - regola generale	21	4°	entro il ***giorno 15 del*** mese successivo alla consegna o spedizione dei beni risultante da documento identificativo delle parti richiamato in fattura (c) (d) (e) (f)
- con consegna triangolare (C.M. 22 dicembre 1998, n. 288/E) • per il primo cedente • per il secondo cedente	21	4°	 come al punto 5 entro il mese successivo

segue

Caso operativo	Norma		Termine di emissione
- ***prestazioni di servizi rese***			
• ***a soggetto residente, effettuate nel mese, individuabili con idonea documentazione***	***21***	***4°***	***entro il giorno 15 del mese successivo; la fattura deve indicare il dettaglio delle operazioni effettuate***
• ***a soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro dell'U.E.***	***21***	***4°***	***entro il giorno 15 del mese successivo, se si applica l'art. 7-ter***
• ***a soggetto passivo stabilito fuori dell'U.E***.	***21***	***4°***	***entro il giorno 15 del mese successivo***
6. Forniture di carburante (D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444)			fattura sostituita con la "scheda carburanti" annotata per ciascun acquisto (g)
- a soggetti passivi IVA:			
• regola generale (art. 1, 3° comma)			acquisto non soggetto all'obbligo della scheda carburanti
• pagamento esclusivamente con carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori soggetti alla comunicazione di cui all'art. 7, 6° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605			fattura immediata o differita
- a Stato, enti pubblici territoriali, istituti universitari ed enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza e autotrasportatori di cose per conto terzi (art. 6)			fattura immediata o differita fattura differita in base a note di consegna
- a scopi diversi dall'autotrazione			
- nell'ambito di un contratto di somministrazione (R.M. 4 luglio 1996, n. 106/E)			fattura differita
- mediante carte di credito (R.M. 4 luglio 1996, n. 106/E)			fattura
- a soggetti non residenti (R.M. 17 febbraio 1989, n. 571647)			fattura nel rapporto gestore-società e società-utilizzatore (per operazioni con carta di credito e contratto di somministrazione)
- fatte da società petrolifere (C.M. 12 agosto 1998, n. 205/E			fattura differita
7. Cessioni con pagamento mediante carte di credito (RR.MM. 17 febbraio 1989 n. 571647 e 4 luglio 1996, n. 106/E)	15	1°, 2)	indicazione di non imponibilità in fattura
8. Cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono:			
- in natura, in base a contratto e non soggetti ad aliquota più elevata			indicazione in fattura
- non previsti nelle condizioni contrattuali (C.M. 10 luglio 1979, n. 19)			
9. Cessioni con prezzo da determinare (art. del D.M. 15 novembre 1975) commisurato a elementi non noti alla data di effettuazione dell'operazione (in base a disposizioni legislative, usi commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali) (h):			
• regola generale (1° comma)			fattura da emettere entro il mese successivo a quello in cui gli elementi sono noti o il prezzo è stato comunque determinato può essere emessa una sola fattura
• cessioni effettuate tra le stesse parti (2° comma)			emissione della fattura emissione della fattura al pagamento
• fatture anticipate (3° comma)			emissione di una sola fattura entro il mese successivo
• pagamento parziale (3° comma)			
• pagamento anche parziale effettuato nei confronti dello stesso produttore agricolo nel corso di un mese (3° comma)			fattura definitiva
- all'estero (R.M. 15 gennaio 1997, n. 363362)			fattura definitiva sulla base del conto di netto ricavo al netto della provvisione del commissionario (i)
- all'estero mediante commissionari (R.M. 22 aprile 1978, n. 412176)			

segue

13. La fatturazione degli imballaggi

In base all'art. 3 della L. 5 agosto 1981, n. 441, per le cessioni di recipienti, imballaggi e contenitori utilizzati in tutte le fasi di vendita all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli vanno effettuate verso il corrispettivo di un prezzo identico a quello di acquisto. Tale importo va indicato distintamente nella fattura. Tuttavia l'omissione dell'indicazione non ha rilevanza fiscale (R.M. 15 maggio 1999, n. 79/E).
Tutte le imprese che producono o utilizzano imballaggi devono pagare un contributo ambientale per finanziarne la raccolta differenziata ed il recupero. La fattura emessa per la cessione al primo utilizzatore deve riportare la separata indicazione relativa al "contributo ambientale CONAI" applicato per ogni singolo materiale che, trattandosi di operazione accessoria, segue il trattamento IVA previsto per l'operazione principale. Nelle successive cessioni va riportato l'ammontare applicato sulla prima cessione fermo restando che fino al 30 settembre 2000 queste possono esporre soltanto la dicitura "contributo ambientale CONAI assolto".

14. Le strutture sanitarie private

La riscossione dei compensi dovuti per attività mediche e paramediche svolte nell'ambito di strutture sanitarie private è effettuata da queste le quali provvedono:

- **a** ad incassare il compenso in nome e per conto del prestatore di lavoro autonomo e a riversarlo contestualmente al medesimo;
- **b** ad annotare nelle scritture contabili obbligatorie (o in apposito registro) il compenso incassato per ciascuna prestazione di lavoro autonomo resa nell'ambito della struttura;
- **c** a comunicare, annualmente, in via telematica, entro il 30 aprile, il modello SSP contenente il codice fiscale e i dati identificativi di ciascun esercente l'attività e l'importo dei compensi riscossi per suo conto nell'anno precedente.

Per "strutture sanitarie private" si intendono le società, gli istituti, le assicurazioni, i centri medici e ogni altro ente o soggetto privato, con o senza scopo di lucro, che operano nel settore dei servizi sanitari e veterinari nonché ogni altra struttura in qualsiasi forma organizzata che metta a disposizione, a qualunque titolo, locali ad uso sanitario, forniti delle attrezzature necessarie per l'esercizio della professione medica o paramedica (cioè quella di diagnosi, cura e riabilitazione resa nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del R.D. 27 luglio 1934, n. 1265).
Non sussiste l'obbligo della procedura per le prestazioni rese in regime di intramoenia (essendo un rapporto assimilato a quello di lavoro dipendente) e quelle rese direttamente al paziente, per il tramite del professionista, della struttura che è parte del rapporto contrattuale con il cliente (ris. 13 luglio 2007, n. 171/E).
Al momento dell'incasso del corrispettivo, la struttura rilascia la quietanza in calce alla fattura emessa dal professionista (circ. 15 marzo 2007, n. 13/E).

15. Le fatture dei produttori agricoli

Per i contratti tra operatori del settore agricolo è d'obbligo la forma scritta con l'indicazione ***(n.d.r.: l'art. 36-bis del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, ha soppresso l'inciso*** a pena di nullità***)***, della durata, della quantità, delle caratteristiche del prodotto venduto, del prezzo e delle modalità di consegna e pagamento (art. 62 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1).
La norma non prevede particolarità per emettere la fattura ma dispone che il termine di pagamento di 30 giorni (elevato a 60 giorni per i prodotti non deteriorabili) decorre dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura.
La fattura può essere emessa secondo quanto è previsto dal D.M. 15 novembre 1975, se la cessione è fatta con prezzo da determinare sempre che il contratto precisi le modalità di definizione dei corrispettivi.
La disciplina non si applica per i conferimenti fatti dai soci alle cooperative e alle organizzazioni dei produttori e per quelli operati tra imprenditori e per le cessioni istantanee con contestuale cessione e pagamento (D.M. di attuazione). ***I contratti conclusi tra imprenditori agricoli non costituiscono cessioni assoggettate a tale disciplina (art. 36, comma 6-bis, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179), al pari delle prestazioni di servizi resi dalle imprese agricole.***

16. La fattura emessa con il registratore di cassa

La fattura, compresa quella semplificata, può essere emessa, alle condizioni previste dagli artt. 21 e 21-bis, mediante apparecchiature misuratori fiscali, di cui all'art. 1 della L. 26 gennaio 1983, n. 18. In tale ipotesi, in luogo delle indicazioni relative all'emittente (prescritte dall'art. 21, secondo comma, lett. c), e dall'art. 21-bis, primo comma, lett. c)) possono essere esposti i dati identificativi determinati con D.M. (art. 1, comma 328, della L. 24 dicembre 2012, n. 228).

17. Il commercio di rottami

È semplificata la fattura emessa per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stralci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni, che siano stati stipulati, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitare l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura.
Per tali operazioni il cedente deve riportare nella fattura l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di riferimento cioè l'art. 74, settimo comma.
In pratica, è corretto indicare soltanto "inversione contabile" mentre non è sanzionabile l'omessa indicazione della norma. Fino al 31 dicembre 2012 era necessario indicare la norma.
In pratica, il cedente emette la fattura annotandovi "inversione contabile – art. 74, 7° comma, del D.P.R. n. 633/1972" (ovvero solo "inversione contabile") senza addebito di IVA. Per contro, il cessionario integra la fattura ricevuta indicandovi l'aliquota e la relativa imposta e la annota nel registro delle fatture o dei corrispettivi entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese, nonché, ai fini della detrazione, nel registro degli acquisti.

Aliquota	Metodo matematico
4%	1,04
10%	1,10
21%	1,21

Ad esempio se il prezzo è di 1.000, con IVA 21% compresa, si ha:

prezzo	1.000,00
prezzo: coefficiente = imponibile	1.000 : 1,21 = 826,45
IVA 21%	173,55

☞ L'acquirente deve chiedere la fattura non oltre il momento di effettuazione dell'operazione cioè non oltre il momento della consegna (o spedizione) dei beni acquistati o del pagamento del corrispettivo.

L'obbligo di richiedere la fattura è limitato ai soli acquisti di beni, che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa cessionaria; negli altri casi, la richiesta della fattura costituisce una semplice facoltà.

Le fatture, comprese quelle nella forma semplificata, possono essere emesse mediante apparecchi misuratori fiscali. In luogo dei dati identificativi dell'emittente (richiesti dall'art. 21, secondo comma, lett. c), e dall'art. 21-bis, primo comma, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) possono recare i dati determinati con D.M. (art. 1, comma 328, della L. 24 dicembre 2012, n. 228).

10. Lo scontrino fiscale

Ai sensi della L. 26 gennaio 1983, n. 18, l'obbligo del rilascio dello scontrino fiscale mediante appositi registratori riguarda i soggetti IVA che pongono in essere cessioni di beni in locali aperti al pubblico o in spacci interni per le quali non sussiste l'obbligo di emettere la fattura.

L'imprenditore che acquista beni che formano oggetto dell'attività propria di commercio al dettaglio ha l'obbligo di richiedere l'emissione della fattura.

☞ **L'emissione della fattura fa venire meno l'onere del rilascio dello "scontrino fiscale" purché sia emesso il documento di trasporto** di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, (ovvero un documento idoneo ad identificare le parti, di cui all'art. 21, quarto comma), integrato con l'ammontare del corrispettivo (art. 2, comma 1, lettera d), del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696). Questa semplificazione si applica a chi è obbligato al rilascio della ricevuta fiscale.

I soggetti obbligati al rilascio dello scontrino fiscale

a) commercianti al dettaglio che, professionalmente, acquistano merci a nome e per conto proprio per poi rivenderle;
b) artigiani, limitatamente alle vendite di beni di loro produzione poste in essere in locali anche parzialmente adibiti alla vendita al pubblico o nei locali costituenti il laboratorio di produzione;
c) esercizi che effettuano somministrazioni di alimenti e bevande che non sono soggetti all'obbligo della ricevuta fiscale (bar, gelaterie, ecc.);
d) esercizi che pongono in essere la somministrazione di alimenti e bevande congiuntamente all'esplicazione di attività di trattenimento di svago (sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari) che non rilasciano un biglietto d'ingresso, assoggettato all'imposta sugli spettacoli, in cui è compreso il prezzo della consumazione;

Avvertenze:

1. I corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta del cliente ma sussiste l'obbligo della certificazione fiscale ai sensi dell'art. 12, comma 1, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, possono essere documentati, mediante il rilascio della ricevuta fiscale ovvero dello scontrino fiscale, con l'osservanza delle relative discipline.
2. Non è obbligatorio rilasciare lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale se è emessa la "fattura immediata".
3. Ai fini della "fattura differita" non è necessario rilasciare lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale se il documento di trasporto è integrato con il corrispettivo.
4. Lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale emessi ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, assolvono la funzione richiesta dall'art. 21, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Non si applica la disciplina dello scontrino fiscale per i produttori ed i commercianti all'ingrosso (cioè i soggetti che professionalmente acquistano merce a nome e per conto proprio e le rivendono ad altri commercianti, grossisti o dettaglianti o ad utilizzatori professionali o ad altri utilizzatori in grande) e per le cessioni effettuate dagli agricoltori anche fuori dal fondo.

☞ Sono considerati "**utilizzatori professionali**" i soggetti che acquistano beni direttamente utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa o professionale ovvero destinati al funzionamento dell'impresa o dello studio professionale. Invece sono "utilizzatori in grande" gli enti, le collettività, i collegi che acquistano per

dell'elenco delle attività di cui all'art. 4 della L. 18 marzo 1968, n. 337, escluse le attrazioni installate nei parchi permanenti di divertimento di cui all'art. 8 del D.P.R. 21 aprile 1994, n. 394, qualora realizzino un volume d'affari annuo superiore a € 25.822,84;

tt-bis) le prestazioni di servizi effettuate dalle imprese di cui all'art. 23, comma 2, del D.Lgs. 22 luglio 1999, n. 261, attraverso la rete degli uffici postali e filatelici, dei punti di accesso e degli altri centri di lavorazione postale cui ha accesso il pubblico nonché quelle rese al domicilio del cliente tramite gli addetti al recapito.

Avvertenze:

Non sono altresì soggette all'obbligo di documentazione disposto dall'articolo 12, primo comma, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in relazione agli adempimenti prescritti, le categorie di contribuenti e le operazioni che a norma dell'articolo 22, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono esonerate dall'obbligo di emissione della fattura in virtù dei seguenti decreti del Ministro delle finanze:

a) decreto 4 marzo 1976: Associazione italiana della Croce rossa;
b) decreto 13 aprile 1978: settore delle telecomunicazioni;
c) decreto 20 luglio 1979: enti concessionari di autostrade;
d) decreto 2 dicembre 1980: esattori comunali e consorziali;
e) decreto 16 dicembre 1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica e manutenzione degli impianti di fognatura, i cui corrispettivi sono riscossi a mezzo ruoli esattoriali;
f) decreto 16 dicembre 1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento;
g) decreto 22 dicembre 1980: società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali;
h) decreto 26 luglio 1985: enti e società di credito e finanziamento;
i) decreto 19 settembre 1990: utilizzo di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine.

Per le imprese della grande distribuzione, vedasi il paragrafo 13 del capitolo "Il registro dei corrispettivi".

4. IL REGISTRO DELLE FATTURE

1. Le regole di registrazione

Entro 15 giorni dalla data dell'emissione, secondo il numero progressivo attribuito e con riferimento alla data della loro emissione, le fatture emesse debbono essere annotate nel registro, previsto dall'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. **Per ciascuna operazione** nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data di emissione **vanno indicati**:

a il numero progressivo (attribuito per anno solare) e la data di emissione della fattura;
b la ditta, la denominazione o la ragione sociale o il cognome e nome del cliente; nel caso di autofatture di cui all'art. 17, secondo comma, va indicato il nome del cedente o del prestatore;
c l'ammontare imponibile e dell'imposta distinti per l'aliquota applicata.

→ Le "fatture differite" possono essere emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è avvenuta la consegna, risultante dal documento previsto dall'art. 21, quarto comma, (cioè il documento di trasporto o equipollente), ma devono essere annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni***, cioè al mese di effettuazione delle operazioni. La medesima regola di applica anche alle fatture differite aventi per oggetto le prestazioni di servizi indicate all'art. 21, quarto comma, lett. a), c) e d).***

→ Se la fattura è relativa ad un'**operazione non *assoggettata all'IVA di cui all'art. 21, commi 6 e 6-bis* in luogo dell'imposta deve essere riportato il relativo titolo *di inapplicabilità* e *eventualmente* la norma relativa**.

L'obbligo dell'annotazione ha per oggetto le "operazioni non soggette" (art. 7) "operazioni non imponibili" (artt. 8, 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72 e art. 46 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331), "operazioni esenti" (art. 10, eccetto quelle indicate al n. 6), "operazioni soggette al regime del margine-beni usati (o oggetti d'arte o oggetti di antiquariato)" (D.L. 23 febbraio 1995, n. 41) o operazioni soggette ad "inversione contabile" (artt. da 7 a 7-septies, 17, quinto e sesto comma, 74, settimo e ottavo comma), "operazioni non soggette" (per cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea) e "regime del margine-agenzie di viaggio" (art. 74-ter).

Per le autofatture emesse ai sensi dell'art. 17, secondo comma, va indicato il nome del cedente o del prestatore.

La fattura per le cessioni imponibile di oro da investimento e di argento di cui all'art. 10, n. 11), è emessa senza l'addebito dell'IVA ma questa, a cura del cessionario, va integrata con l'aliquota d'imposta e va annotata nel registro delle fatture (e dei corrispettivi) entro il mese di ricevimento (ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento, e con riferimento al relativo mese). Tale regola si applica anche per le cessioni di rottami, ecc. di cui all'art. 74, 7° e 8° comma, nonché per le fatture emesse per le operazioni indicate al sesto comma dell'art. 17 cioè per le prestazioni di servizi (comprese quelle di manodopera) rese nel settore edile dai subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o di ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore e per le cessioni di fabbricati strumentali di cui all'art. 10, nn. 8-bis e 8-ter, se nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione nonché per le cessioni fatte nella fase distributiva anteriore al commercio al dettaglio di telefoni cellulari, computer e accessori.

2. Gli acquisti intracomunitari

L'operatore che effettua un acquisto intracomunitario di beni o di servizi deve liquidare direttamente l'imposta.

La fattura estera, previamente numerata ed integrata con il controvalore in euro e con l'ammontare dell'imposta, va annotata in maniera distinta nel registro delle fatture riportando anche l'ammontare della stessa espresso in valuta estera. Il documento va annotato entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Inoltre, questa fattura deve essere annotata anche nel registro degli acquisti.

3. Le fatture minime

Le fatture emesse nel corso di un mese di importo inferiore a € 300,00 possono essere indicate in un apposito documento riepilogativo, da annotare con riferimento a tale mese, nel quale sono da indicare il numero delle fatture oggetto del riepilogo e l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni e dell'imposta (art. 6, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695).

Documento riepilogativo	
Mese di maggio	
Fatture nn. 432 - 436 - 440 - 452 – 350 - 351	
Imponibile	€ 1.000,00
10% IVA	€ 100,00
Imponibile	€ 500,00
21% IVA	€ 150,00
Totale generale	€ 1.750,00
Allegati: n. 6	

5. IL REGISTRO DEI CORRISPETTIVI

1. Le regole della tenuta del registro dei corrispettivi

I commercianti al minuto e gli altri contribuenti attratti nell'ambito nell'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, possono annotare in un apposito registro, per ciascuna giornata:
- l'ammontare complessivo delle operazioni imponibili distinte per aliquota;
- l'ammontare complessivo delle operazioni non ***assoggettate all'IVA di cui all'art. 21, commi 6 e 6-bis, indicando distintamente la tipologia applicata (cioè "operazione non imponibile", ecc.)***.

➔ L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono state effettuate, entro il giorno non festivo successivo.
Le operazioni per le quali è stato rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale, effettuate in ciascun mese solare, possono essere annotate, anche con unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo (art. 6, comma 4, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695).
➔ L'importo delle eventuali fatture emesse va compreso nei corrispettivi giornalieri, indicando nelle annotazioni il numero iniziale e quello finale ad esse attribuito (C.M. 15 febbraio 1973, n. 3), in luogo della tenuta del registro delle fatture.
➔ I corrispettivi relativi alle ricevute fiscali emesse vanno annotati in modo distinto (cioè in apposita colonna) dalla altre operazioni eventualmente effettuate e secondo l'aliquota applicabile. Lo stesso dicasi per i corrispettivi risultanti da scontrini fiscali, al fine di verificarli con quanto risulta dal registratore di cassa.
➔ La tenuta del registro con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente se, in sede di controlli ed ispezioni, gli stessi sono aggiornati sugli appositi supporti magnetici e sono stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza (art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357).
Chi utilizza macchine elettrocontabili (o si avvale di un centro contabile esterno) per elaborare i dati può annotare le operazioni entro il termine di 60 giorni dalla data interessata fermo restando che tali operazioni devono essere considerate nelle liquidazioni periodiche.
Chi tiene la contabilità ordinaria può non tenere il registro a condizione che le registrazioni nel libro giornale siano effettuate entro i termini previsti in materia di IVA e che su richiesta dell'amministrazione finanziaria siano forniti, in forma sistematica i dati relativi.
Nel registro vanno annotati i soli corrispettivi (art. 1, comma 2, del D.M. 19 giugno 1979).
Chi tiene il registro dei corrispettivi in un luogo diverso da quello in cui è svolta l'attività di vendita esegue le annotazioni delle operazioni giornaliere, entro il giorno successivo, in un registro di prima nota conservato nel luogo in cui sono svolte le vendite.

2. Le fatture emesse

I commercianti al minuto possono utilizzare contemporaneamente il registro dei corrispettivi e il registro delle fatture emesse, rispettando i relativi termini previsti.
Possono emettere anche fatture differite, ma la cessione di beni deve risultare da documento di trasporto (o da altro documento analogo) integrato con il corrispettivo. Se lo scontrino fiscale (o la ricevuta fiscale) contiene l'indicazione della natura, qualità e quantità dell'operazione e l'indicazione del codice fiscale dell'acquirente o committente (ovvero la ricevuta fiscale è integrata a cura dell'emittente con i dati identificativi del cliente), può essere utilizzato per la fatturazione differita (art. 3, commi 1 e 3, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696). In tal caso, la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione e deve contenere anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi. In tal caso, nel registro delle fatture vanno annotate le fatture differite.

☞ **Se sono tenuti sia il registro dei corrispettivi che il registro delle fatture emesse, non è necessario tenere il registro riepilogativo** (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

Ai sensi del D.M. 2 maggio 1989, chi, ai fini delle imposte sui redditi, tiene la contabilità semplificata deve deve integrare le annotazioni con le operazioni non rilevanti ai fini dell'IVA.

Liquidazione del mese di febbraio
I corrispettivi del mese, pari a € 20.000 sono distinti come segue:

aliquota	quota	corrispettivo
4%	6,55%	1.310
10%	55,38%	11.076
21%	38,07%	7.614
totale		20.000

Se sono state emesse anche fatture, questi corrispettivi devono essere annotati separatamente nel registro con distinzione per aliquota e l'imposta corrispondente va cumulata con quella relativa ai corrispettivi delle vendite senza fattura. Pertanto, il calcolo è differenziato: sui corrispettivi opera la ventilazione, mentre per le fatture emesse si considera l'imposta già distinta per aliquote.

> Se ad esempio, a febbraio sono state emesse fatture per € 2.000 + IVA 21% e per € 600 + IVA 10%, la liquidazione avviene come segue:
>
		4%	10%	21%
corrispettivi		1.310,00	11.076,00	7.614,00
imponibile		1.259,62	10.069,09	6.292,56
IVA		50,38	1.006,91	1.321,44
Totale IVA sui corrispettivi				2.378,73
IVA su fatture	al 21%			420,00
	al 10%			60,00
Totale IVA sulle vendite				2.858,73

Da tale imposta va operata la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

11. Il registro di prima nota

Se il registro dei corrispettivi è tenuto in luogo diverso da quello in cui è svolta l'attività di vendita, le annotazioni vanno eseguite, entro i termini previsti, in un registro di prima nota tenuto nel locale interessato.
Il registro può non essere tenuto se nel luogo di vendita è rilasciato lo scontrino ovvero la ricevuta fiscale (art. 6, comma 3, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695).

12. Il registro sostitutivo del registratore di cassa

Il contribuente, oltre al registro dei corrispettivi, utilizzato giornalmente, deve tenere anche il registro sostitutivo che va utilizzato nel caso di mancato o irregolare funzionamento del registratore di cassa. L'obbligo della sua tenuta scatta "già dal momento in cui il contribuente si fornisca del registratore di cassa, senza che occorra il verificarsi del mancato o irregolare funzionamento" (Capi degli Ispettorati Compartimentali, riunione dei giorni 4, 5 e 6 marzo).

13. La trasmissione telematica dei corrispettivi

a) ***La grande distribuzione***

Le imprese della grande distribuzione possono trasmettere in via telematica, secondo le modalità indicate nel Provvedimento 12 marzo 2009, all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri (art. 1, commi da 429 a 432, della L. 30 dicembre 2004, n 311).
La norma interessa le imprese della grande distribuzione di cui all'art. 4, comma 1, lettere e) e f), del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 144, e le aziende distributive che operano con esercizi commerciali definiti media e grande struttura di vendite, aventi superficie superiore a 150 metri nei comuni con popolazione inferiore a 10.000 abitanti o superiore a 250 se la popolazione è superiore a 10.000 abitanti nonché le imprese individuate con apposito provvedimento, nonché le imprese di servizi i cui punti vendita hanno le medesime caratteristiche.
La trasmissione telematica sostituisce l'obbligo di certificazione fiscale, fermo restando quella di emissione della fattura su richiesta del cliente.
L'art. 34, comma 55, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, ha aggiunto "le imprese che pur in assenza dei requisiti sopra indicati, indipendentemente dalla superficie dei punti di vendita, fanno parte di un gruppo societario ai sensi dell'art. 2359 del codice civile che opera con più punti di vendita sul territorio nazionale e che realizza un volume d'affari annuo aggregato superiore a 10 milioni di euro. Per le aziende della grande distribuzione come sopra definite, la trasmissione telematica dei corrispettivi per ciascun punto di vendita sostituisce gli obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi stessi".

6. IL REGISTRO DEGLI ACQUISTI

1. Le regole di tenuta del registro acquisti

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione relative all'esercizio dell'attività, comprese le autofatture, e deve annotarle, in apposito registro entro l'anno nella cui dichiarazione viene esercitato il diritto di detrazione della relativa imposta. Il diritto sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

➔ Soltanto l'eseguita annotazione della fattura ricevuta legittima l'esercizio della detrazione.

L'annotazione degli acquisti

a) la data della fattura o della bolletta doganale d'importazione;
b) il numero progressivo ad essa attribuito;
c) la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente il bene o prestatore del servizio ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti;
d) per le fatture imponibili, l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti per aliquota; per le fatture relative a operazioni di cui all'art. 21, ***commi 6 e 6-bis***, in luogo dell'ammontare dell'imposta, vanno indicati il titolo di inapplicabilità dell'imposta e ***eventualmente*** la relativa norma.

Avvertenze:
1. La regola di annotazione si applica anche per le autofatture emesse ai sensi dell'art. 17, secondo comma.
2. La fattura per l'acquisto intracomunitario deve essere annotata (l'art. 47, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331), entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento, con riferimento, rispettivamente, al mese di ricevimento ovvero al mese di emissione.
3. L'obbligo di annotazione non sussiste per le fatture e le bollette doganali relative ad acquisti e ad importazioni per le quali non è ammessa la detrazione dell'imposta stabilite dall'art. 19, secondo comma (art. 6, comma 7, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695).
4. "Nessuna norma espressa stabilisce che il numero di registrazione sul registro IVA deve coincidere con il numero di protocollo di ricezione" (R.M. 10 ottobre 2000, n. 153/E).

È ammessa la procedura di numerazione progressiva delle fatture di acquisto, in un'azienda a sezioni divise costituita da una sede centrale e più filiali, che prevede l'assegnazione in automatico dal sistema, formata dalla sequenza codice filiale/anno/numero progressivo. Il numero stesso va poi riportato sull'originale del documento da annotare, conservato presso ciascuna unità amministrativa (R.M. 28 febbraio 1991, n. 450487).

Il contribuente che, ai fini delle imposte sui redditi, tiene le scritture di contabilità semplificata, ai sensi del D.M. 2 maggio 1989, deve integrare le annotazioni fatte ai fini dell'IVA con quelle rilevanti ai fini dell'imposta sui redditi (ad esempio, costi del personale, ecc.).

☞ La tenuta del registro con **sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge**, dei dati relativi all'esercizio corrente allorquando anche in sede di controlli ed ispezione gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza (art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357).

☞ **Le fatture ricevute di importo inferiore a € 154,94** possono essere **annotate in un documento riepilogativo** nel quale vanno indicati i numeri, attribuiti dal destinatario, delle fatture cui si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti per aliquota (art. 6, comma 6, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695). Questo documento deve essere annotato nel registro degli acquisti.

costo sostenuto per l'acquisto di beni strumentali concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento. Nel caso di pagamento rateale della cessione, la rata percepita nel periodo d'imposta concorre a formare il reddito al netto della quota di costo proporzionalmente attribuita. Ad esempio, se il bene è ceduto a dicembre 2013 per 1.000, con pagamento di 500 al 20 dicembre 2013 e 500 al 20 gennaio 2014 e il costo è stato pagato nel 2012 per 600, il costo è interamente deducibile nell'anno 2012 e la plusvalenza è imponibile per 500 per l'anno 2013 e 500 per l'anno 2014.

La plusvalenza realizzata per la cessione è pari al corrispettivo realizzato. Ovviamente va tenuto conto delle regole di deduzione limitata al 50% per beni quali i mezzi di trasporto (cioè autovetture, ecc.), i telefonini e quelli ad utilizzazione personale o familiare.

I contributi previdenziali versati in base a norme di legge (INPS, ENASARCO, ecc.), vengono dedotti dal reddito di impresa o di lavoro autonomo (e non dal reddito complessivo) in base al criterio di cassa.

Il reddito dell'impresa o di lavoro autonomo

ricavi e compensi percepiti
+ corrispettivi per cessioni di beni strumentali
- spese sostenute
- spese per acquisto di beni strumentali
= reddito

Le indennità sostitutive del reddito, esclusa l'indennità di maternità, sono rilevanti ai fini del limite di € 30.000 di ricavi e proventi.

Il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva non concorre a formare il reddito complessivo, né va considerato ai fini del calcolo delle detrazioni di cui all'art. 13 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ma va valutato per il riconoscimento della condizione di familiare a carico e della determinazione dell'imponibile contributivo ai fini previdenziali.

b) *L'imposta sostitutiva*

Dal reddito d'impresa va dedotto l'ammontare dei contributi previdenziali versati in base a norma di legge e su tale importo applica l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 5%. Ad esempio, se per l'anno 2012 le provvigioni percepite sono € 30.000, le spese sostenute e i costi del periodo sono € 5.000 e i contributi previdenziali € 2.000, si ha:

Descrizione	Regime ordinario	Regime speciale
ricavi o compensi	30.000	30.000
costi o spese	(5.000)	(7.000) (b)
reddito	25.000	23.000
contributi previdenziali	(2.000)	(2.000)
reddito imponibile	23.000	23.000
IRPEF	5.610 (a)	1.150 (c)
addizionale:		
regionale (1,23%) e		
comunale (0,1%) su 25.000	332	0
IRAP 3,9% su 25.000	975	0
Totale imposte	6.917	1.150
(a) Aliquota progressiva per scaglioni di reddito. (b) Compresi i contributi previdenziali. (c) Imposta sostitutiva.		

Si applicano tutte le norme in materia di versamento delle imposte sui redditi.

Il meccanismo applicativo dell'imposta comporta un azzeramento sia degli oneri deducibili diversi dai contributi previdenziali obbligatori (ad esempio, l'assegno al coniuge separato e la previdenza integrativa) e delle detrazioni IRPEF (ad esempio, le spese mediche, gli interessi passivi sui mutui, ecc.) in assenza di altri redditi, i quali sono soggetti all'aliquota progressiva per scaglioni.

8. I CONTRIBUENTI MINIMI

1. I "nuovi contribuenti minimi"

L'art. 27 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, ha limitato l'accesso al regime di "contribuente minimo" previsto dall'art. 1, commi da 96 a 117, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, a decorrere dal 1° gennaio 2012, sopprimendo l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 5%, l'esclusione dall'IVA, l'esonero dall'IRAP e dagli studi di settore. **L'agevolazione *suddetta* è riconosciuta soltanto in presenza delle seguenti condizioni**:

a **soggettive**:
- il contribuente è una persona fisica che intraprende un'arte o professione;
- l'attività è iniziata dopo il 31 dicembre 2007;
- il beneficio si applica per i primi cinque periodi d'imposta nonché, in deroga, anche successivamente ma non oltre il periodo di imposta di compimento del 35° anno di età;

b **oggettive**:
- la presenza delle condizioni indicate al comma 96 del citato art. 1 (cioè compensi non superiori a € 30.000, non avere spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, ecc.);
- nei tre anni precedenti non deve essere stata esercitata attività artistica, d'impresa o professionale, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in alcun modo, la mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, salvo il caso di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

2. Gli "ex contribuenti minimi"

Le regole restrittive, automaticamente, comportano l'espulsione dal regime di favore di tutti i contribuenti con età superiore a 35 anni, a decorrere dal 1° gennaio 2012.
In base al comma 3 del citato art. 27 è previsto un regime agevolato a favore dei contribuenti che per effetto delle nuove regole non possono applicare il regime di contribuente minimo ovvero ne fuoriescono, ferma restando, comunque, la presenza delle altre condizioni richieste.

Le condizioni previste per il regime semplificato

A) Art. 1, comma 96, della L. 24 dicembre 2007, n. 244
Persone fisiche che, al contempo, nell'anno solare precedente:
- hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 30.000;
- non hanno effettuato cessioni all'esportazione (ovvero operazioni assimilate);
- non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori (anche secondo modalità riconducibili a un progetto, programma di lavoro o fase di esso;
- nel triennio solare precedente non hanno acquistato beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione (compresa la locazione dell'immobile) per un ammontare superiore a € 15.000;
- non si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'IVA;
- sono soggetti residenti;
- non effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati (o loro porzioni), di terreni edificabili di cui all'art. 10, n. 8), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 53, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
- non partecipano a società di persone o ad associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o a società a responsabilità limitata con socio unico di cui al successivo art. 116 avendo optato per il regime di "trasparenza fiscale";

B) Art. 27, comma 3, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98
a) possesso dei requisiti indicati all'art. 1, comma 96, della L. 24 dicembre 2007, n. 244;
b) avere un'età superiore a 35 anni;
c) non avere esercitato nei tre anni precedenti altra attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
d) l'attività esercitata è la mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo (eccetto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni).

Sono esclusi dal regime speciale coloro che applicano regole di forfetizzazione ai fini dell'IVA, salvo il caso del produttore agricolo che esercita l'attività determinando il reddito in base alle tariffe di estimo catastale.

9. L'AGEVOLAZIONE CONTABILE A DECORRERE DAL 1° GENNAIO 2013

L'art. 10, commi da 1 a ***8***, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, prevede un particolare regime di favore per i soggetti che svolgono attività artistica o professionale ovvero attività di impresa in forma individuale o con le forme associative di cui all'articolo 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

➔ **La norma riconosce i seguenti benefici:**

a la semplificazione degli adempimenti amministrativi;

b l'assistenza negli adempimenti amministrativi da parte dell'amministrazione finanziaria;

c l'accelerazione del rimborso o della compensazione dei crediti IVA;

d per i contribuenti non soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore, ai sensi dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, esclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

e la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633; la disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

➔ I suddetti benefici sono riconosciuti a condizione che il contribuente:

– provveda all'invio telematico all'amministrazione finanziaria dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute e delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggetti a fattura;
– istituisca un conto corrente dedicato ai movimenti finanziari relativi all'attività artistica, professionale o di impresa esercitata.

➔ Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ***(non ancora pubblicato)***, sono individuati i benefici di cui al comma 1, lettere a), b) e c) con particolare riferimento agli obblighi concernenti l'imposta sul valore aggiunto e gli adempimenti dei sostituti d'imposta. In particolare, **col provvedimento potrà essere prevista**:

a predisposizione automatica da parte dell'Agenzia delle entrate e delle liquidazioni periodiche IVA, dei modelli di versamento e della dichiarazione IVA, eventualmente previo invio telematico da parte del contribuente di ulteriori informazioni necessarie;

b predisposizione automatica da parte dell'Agenzia delle entrate del modello 770 semplificato, del modello CUD e dei modelli di versamento periodico delle ritenute, nonché gestione degli esiti dell'assistenza fiscale, eventualmente previo invio telematico da parte del sostituto o del contribuente delle ulteriori informazioni necessarie;

c soppressione dell'obbligo di certificazione dei compensi dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale;

d anticipazione del termine di compensazione del credito IVA, abolizione del visto di conformità per compensazioni superiori a 15.000 euro ed esonero della prestazione della garanzia per i rimborsi IVA.

☞ Inoltre, **ai soggetti che non sono in regime di contabilità ordinaria e che rispettano le condizioni richieste, sono riconosciuti altresì i seguenti benefici**:

a la determinazione del reddito IRPEF secondo il criterio di cassa e predisposizione in forma automatica da parte dell'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni IRPEF ed IRAP;

b l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili;

c l'esonero dalle liquidazioni, dai versamenti periodici e dal versamento dell'acconto ai fini dell'IVA.

Per beneficiare della norma va espressa l'opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta precedente a quello di applicazione delle medesime.

Il contribuente può adempiere agli obblighi previsti dal comma 2 o direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Chi non adempie agli obblighi assunti nonché a quelli di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 perde il diritto di avvalersi dei benefici previsti dai commi precedenti ed è soggetto all'applicazione di una sanzione amministrativa da € 1.500 a € 4.000. Chi invia telematicamente i documenti contabili con un ritardo non superiore a 90 giorni non decade dai benefici, ferma restando l'applicazione della sanzione, per la quale è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

2. L'obbligo contabile semplificato

Chi applica il regime agevolato è esonerato dagli obblighi di:
- tenuta delle scritture contabili in materia di imposte sui redditi, IVA e IRAP;
- effettuare i versamenti periodici dell'IVA;
- effettuare il pagamento dell'acconto ***annuale dell'IVA*** (anche nel primo anno in cui è cessato il regime agevolato);
- ***effettuare il versamento delle addizionali comunali e regionali all'IRPEF.***

Tuttavia, è obbligato:
- a conservare i documenti contabili;
- ad emettere le fatture e/o a certificare i corrispettivi;
- a presentare la comunicazione annuale dati IVA se il volume d'affari dell'anno precedente è stato superiore a € 25.000;
- ***a presentare le dichiarazioni ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP;***
- ***a versare annualmente l'IVA, senza applicazione di interessi;***
- ***a versare l'acconto e il saldo dell'IRAP;***
- ***a versare l'imposta sostitutiva dell'IRPEF entro i termini stabiliti per il versamento a saldo dell'IRPEF;***
- ***a tenere le scritture contabili e ad osservare gli adempimenti di sostituto d'imposta.***

L'IVA a debito che risulta dalla dichiarazione annuale va versata entro il termine stabilito per il versamento dell'imposta annuale cioè entro il 16 marzo, senza applicare gli interessi dell'1%. Non è dovuto l'acconto.
È necessario versare l'acconto dell'IRAP (circ. 18 giugno 2001, n. 59/E).
Il reddito va determinato in maniera analitica secondo le norme sul reddito di lavoro autonomo o di impresa minore di cui, rispettivamente agli artt. 54 e 66 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Il regime agevolato cessa dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i compensi o i ricavi conseguiti superano gli importi indicati. Tuttavia, gli effetti decorrono dallo stesso periodo d'imposta nel quale i compensi o i ricavi superano del 50% gli importi suddetti; in tal caso, il reddito di lavoro autonomo o di impresa è assoggettato alle regole ordinarie di tassazione con l'aliquota progressiva IRPEF.

L'imposta sostitutiva

Compensi o ricavi	Tassazione
A) artisti e professionisti	imposta sostitutiva nell'anno
Fino a € 30.987,41	• imposta sostitutiva nell'anno
Fino a € 46.481,12	• aliquota IRPEF nell'anno successivo
Oltre € 46.481,12	aliquota IRPEF
B) imprese	
a) attività di prestazioni di servizi	imposta sostitutiva (a)
fino a € 30.987,41	• imposta sostitutiva nell'anno
fino a € 46.481,12	• aliquota IRPEF nell'anno successivo
oltre € 46.481,12	aliquota IRPEF
b) attività diverse	imposta sostitutiva (a)
fino a € 61.974,83	• imposta sostitutiva nell'anno
fino a € 92.962,25	• aliquota IRPEF nell'anno successivo
oltre euro 92962,25	aliquota IRPEF
(a) L'applicazione dell'imposta sostitutiva è una facoltà di cui si può usufruire per l'anno di inizio dell'attività e per i due successivi.	

3. L'assistenza fiscale e il credito d'imposta

Chi applica il regime fiscale agevolato può farsi assistere negli adempimenti tributari dall'ufficio delle entrate, competente in ragione del domicilio fiscale, ma si deve dotare di un'apparecchiatura informatica, con relativi accessori, da utilizzare per la connessione con l'ufficio finanziario (vedasi le circolari 9 marzo 2001, n. 23/E. e 2 ottobre 2001, n. 86/E). L'acquisto dell'apparecchiatura informatica beneficia di un credito d'imposta (che non concorre a formare il reddito e non è rimborsabile), utilizzabile in compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, nella misura del 40% del costo di acquisto, fino ad un tetto di € 309,87. Nel caso di locazione finanziaria il credito è commisurato al prezzo di acquisto ed è liquidato con riferimento ai canoni pagati in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza dell'importo di € 309,87.
Il credito d'imposta va segnalato con il codice tributo 6763.
La disciplina dell'assistenza fiscale è individuata nel Provvedimento 14 marzo 2001.

3. L’opzione per la separazione delle attività

L’applicazione separata dell’imposta su opzione del contribuente è ammessa anche in riferimento ad attività diverse svolte nell’ambito della stessa impresa.
L’opzione va esercitata con effetto dal 1° gennaio e va comunicata nella successiva dichiarazione annuale.
Se nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili, la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della dichiarazione (C.M. 22 maggio 1981, n. 18).
La norma si applica anche a chi effettua cessioni o locazioni, esenti da IVA, di fabbricati o di porzioni di fabbricati a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma degli artt. 19, quinto comma, e 19-bis sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili con riferimento a ciascuno dei settori di attività.

4. La decorrenza infrannuale dell’opzione

L’opzione per la separazione dell’attività decorre dall’inizio dell’anno fatta eccezione per i casi (circ. 27 giugno 2011, n. 29/E):
a) di inizio di attività;
b) di operazioni di ristrutturazione aziendale con modifiche sostanziali soggettive (ad esempio, la confluenza di un soggetto con attività diverse, imponibili ed esenti, in precedenza svolte dalla capogruppo o da singole controllate).

5. Le operazioni esenti e la gestione di portafogli

Dal 1° gennaio 2013 non è più esente la gestione individuale di portafogli titoli per cui, al pari dei servizi di custodia e amministrazione, va applicata l’IVA sui corrispettivi.
In conseguenza di ciò, è possibile esercitare l’opzione per tenere la contabilità separata; 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 di cui all’art. 10, primo comma.

5. La semplificazione per chi tiene la contabilità ordinaria

Chi tiene la contabilità ordinaria ha la facoltà di non tenere i registri IVA a condizione che le annotazioni siano eseguite sul libro giornale entro i termini previsti in materia di imposta sul valore aggiunto e che su richiesta dell'amministrazione finanziaria siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare. Le rilevazioni eseguite sono equiparate a tutti gli effetti (art. 12 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435).

6. Il registro unico

È data facoltà di sottoporre a numerazione un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli artt. 23, 24 e 25 a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga corrispondente annotazione nell'unico registro.

7. Le fatture elettroniche

Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in qualunque formato elettronico. Il ricorso alla fattura elettronica è subordinato al consenso del destinatario. La fattura si ha per emessa al momento della trasmissione o della messa a disposizione del destinatario.

☞ **Le fatture elettroniche consegnate o spedite sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica.**

Il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplina la reciproca assistenza. Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, assicura, per finalità di controllo, l'accesso autorizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, terzo comma, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Gli obblighi di conservazione delle fatture elettroniche

Fino al 31/12/2012	*Dall'1/1/2013*
Le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma.	***Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze adottate ai sensi dell'art. 21, comma 5, del D.Lgs. n. 82/2005.***
Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica.	***Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente.***
Il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza.	***Il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza.***
Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti e i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantirne l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.	***Il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.***

Il soggetto passivo deve assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento dell'emissione a quello di scadenza del termine del suo periodo di conservazione. L'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione dei beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

3. LA COMUNICAZIONE ANNUALE DEI DATI IVA

1. I soggetti obbligati a presentare la comunicazione annuale dati IVA

I titolari di partita IVA sono obbligati a presentare la comunicazione annuale dei dati IVA, prevista dall'art. 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili ovvero non siano tenuti ad effettuare le liquidazioni periodiche, salvo i casi di esonero, entro il mese di febbraio.

I soggetti esonerati

a) contribuenti che per l'anno d'imposta hanno registrato solo operazioni esenti di cui all'art. 10, nonché quelli che si sono avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'art. 36-bis, del D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633, anche se sono tenuti a presentare la dichiarazione annuale IVA per effettuare la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis 2. L'esonero non si applica se il contribuente ha registrato operazioni intracomunitarie ovvero ha effettuato operazioni per le quali l'IVA è dovuta dal cessionario (ad esempio acquisti di oro, argento puro, rottami, ecc.) con il metodo del reverse-charge;
b) produttori agricoli esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'art. 34, 6° comma, cioè se hanno realizzato un volume d'affari non superiore a euro 7.000 costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli;
c) esercenti attività di organizzazione di giochi e di intrattenimenti e attività indicate nella tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 74, sesto comma, che non hanno esercitato l'opzione per il regime ordinario;
d) imprenditori individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda (C.M. 19 marzo 1985, n. 26 e 4 novembre 1986, n. 72) e non esercitano altra attività rilevante ai fini dell'IVA;
e) soggetti passivi d'imposta residenti in altri Stati dell'U.E. e senza stabile organizzazione in Italia di cui all'art. 44, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, se hanno effettuato nell'anno d'imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
f) soggetti che applicano la L. 16 dicembre 1991, n. 398, esonerati da adempimenti IVA per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
g) soggetti domiciliati o residenti fuori dall'U.E., non identificati in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini dell'IVA nel territorio dello Stato con le modalità di cui all'art. 74-quinquies per l'assolvimento degli obblighi relativi ai servizi resi tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi all'imposta domiciliati in Italia o in altro Stato membro;
h) organi e amministrazioni dello Stato, comuni e consorzi tra enti locali, associazioni e enti gestori di demani collettivi, comunità montane, province e regioni;
i) enti pubblici che svolgono funzioni statali, previdenziali, assistenziali e sanitarie, comprese le aziende sanitarie locali;
l) enti privati di previdenza obbligatoria che svolgono attività previdenziali e assistenziali;
m) soggetti sottoposti a procedure concorsuali;
n) persone fisiche che hanno realizzato nel periodo di riferimento un volume d'affari non superiore a € 25.000 ancorché tenuti a presentare la dichiarazione annuale ai fini dell'IVA;
o) persone fisiche che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, commi da 1 a 2, del D. L. 6 luglio 2011, n. 98;
p) soggetti che presentano la dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio (art. 3, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322).

Il contribuente che esercita più attività con contabilità separate deve presentare una sola comunicazione riepilogativa per tutte le attività esercitate. Se una delle attività è esonerata dalla dichiarazione annuale, i relativi dati non vanno indicati nella dichiarazione annuale né nella comunicazione dei dati IVA.
Gli enti e le società che si avvalgono della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, presentano ognuno un autonomo modello di comunicazione relativo ai propri dati, mentre la società controllante non deve presentare una comunicazione riepilogativa dei dati dell'intero gruppo ma solo per la propria attività.

2. Le operazioni attive

Chi liquida l'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare (art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, e art. 73, primo comma, lettera e), e art. 74, quarto e quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) deve comprendere anche il quarto trimestre solare (cioè i mesi di ottobre, novembre e dicembre). Chi ha affidato a terzi l'elaborazione delle scritture, liquidando l'IVA divenuta esigibile nel secondo mese precedente, presenta la comunicazione considerando tutte le operazioni del periodo d'imposta.

- soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- produttori agricoli indicati all'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che non applichino l'IVA nei modi ordinari;

• applicazione degli obblighi IVA in altro Stato dell'U.E. ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera b), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, relativamente alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non applicano l'IVA sugli acquisti di soggetti che non applicano l'IVA sugli acquisti intracomunitari, l'opzione può essere esercitata dai soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, su catalogo e simili che decidano di assoggettarsi;
• relativamente al settore agricolo (art. 34):
  - rinuncia all'esonero dagli adempimenti in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e dichiarazione (sesto comma);
  - attività agricole connesse (art. 34-bis);
  - imprese agricole (art. 34, 11° comma);
• attività di spettacolo (art. 74-quater, ***comma 5***);
• attività di intrattenimento e giochi (art. 74, 6° comma).
• applicazione del metodo analitico del margine nelle cessioni di beni usati (art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41);
• editoria per l'applicazione dell'IVA sulle copie vendute (art. 74, primo comma, lettera c);
• applicazione del regime normale dell'imposta in luogo delle regole di determinazione forfetaria;
• applicazione dell'"IVA per cassa" (art. 32-bis del D.L. 22 giugno 2012, n. 83).

B) Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA sia delle imposte sui redditi:
• imprese di agriturismo (art. 5, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413);
• associazioni sindacali e di categoria operanti in agricoltura (art. 78, comma 8, della L. 30 dicembre 1991, n. 413);
• società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della L. 27 dicembre 2002, n. 289);
• associazioni senza fine di lucro e associazioni "pro-loco" (art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417);
• associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fine di lucro (art. 2, comma 31, della L. 24 dicembre 2003, n. 350);
• contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio (art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98):
• ***regime contabile agevolato (art. 27, comma 3, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98).***

C) Opzioni e revoche ai fini delle imposte sui redditi:
• professionisti e artisti: per l'adozione del regime di contabilità ordinaria (art. 3, comma 2 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695);
• imprese individuali e società di persone in contabilità semplificata (art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600): per l'adozione del regime di contabilità ordinaria;
• determinazione del reddito nei modi ordinari per le "altre attività agricole" (art. 56-bis, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
• determinazione del reddito agrario per le società agricole (art. 1, comma 1093, della L. 27 dicembre 2006, n. 296);
• determinazione del reddito nei modi ordinari per le società costituite da imprenditori agricoli (art. 1, comma 1094, della L. 27 dicembre 2006, n. 296);
• determinazione del reddito nei modi ordinari per le attività agricole connesse (art. 1, comma 423, della L. 23 dicembre 2005, n. 266).

D) Opzione agli effetti dell'imposta sugli intrattenimenti:
• applicazione nei modi ordinari (art. 4 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544).

E) Opzione agli effetti dell'IRAP (1):
• determinazione della base imponibile IRAP da parte dei soggetti pubblici che esercitano anche attività commerciali (art. 10-bis, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

(1) Le imprese individuali e le società di persone possono optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole previste per i soggetti IRES entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si intende applicare tale disciplina (Provv. 31 marzo 2008).

Non sono considerati "acquisti intracomunitari" (comma 5):

a) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di ***perizie o di*** operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi, rispettivamente, dell'art. 1, comma 3, lettera h), del Regolamento del Consiglio delle Comunità europee 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'art. 18 del Regolamento 25 luglio 1988, n. 2503, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro, ovvero fuori del territorio dell'Unione europea;
b) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale di dazi doganali;
c) l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto;
d) gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati dagli enti ad organismi non commerciali di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nonché dai soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile a norma dell'art. 19, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e dai produttori agricoli di cui all'art. 34 dello stesso decreto, che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'art. 40, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, effettuati nell'anno solare precedentemente non ha superato il limite di € 10.000 e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato; l'ammontare di detti acquisti è assunto al netto dell'IVA e degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e degli acquisti soggetti ad accisa (1);
e) gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese;
f) l'introduzione nel territorio dello Stato di gas mediante sistemi di gas naturale situato nel territorio dell'U.E. o una rete connessa a tale sistema, di energia elettrica, di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento di cui all'art. 7-bis, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(1) Ai fini dell'IVA sono prodotti soggetti ad accisa: l'alcole, le bevande alcoliche, i tabacchi lavorati e escluso i prodotti energetici il gas fornito dal sistema di distribuzione di gas naturale situato nel territorio dell'U.E. o una rete connessa a tale sistema.

Si considerano effettuati in proprio gli acquisti intracomunitari da parte di commissionari senza rappresentanza.

2. I beni realizzati su contratti d'opera, di appalto e simili

Le prestazioni di servizi relative a beni mobili, comprese le perizie si considerano effettuate nel territorio dello Stato se sono rese a soggetti passivi qui stabiliti (ovvero un soggetto comunitario non identificato ai fini dell'IVA), mentre sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA se sono rese a favore di un soggetto passivo comunitario. In pratica, la disciplina è data dall'art. 7-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

3. I beni trasferiti senza vendita

Costituiscono "movimenti di beni senza vendita" le introduzioni nel territorio dello Stato di beni alla propria impresa (ad esempio, i beni di investimento o i beni che sono spostati per il magazzinaggio).
Sussiste la fattispecie di acquisto intracomunitario al fine di evitare l'elusione di norme sulla detrazione (ad esempio, acquisto in Olanda di beni con diritto alla detrazione e successiva introduzione, a detrazione operata, degli stessi in Italia dove l'attività è esente ai fini IVA) o sull'immissione in consumo (ad esempio, beni che non sono assoggettati ad IVA).

☞ La fattispecie non comprende i casi di beni spediti per operazioni di perfezionamento o di manipolazione o che, se importati, beneficerebbero del regime di temporanea importazione in esenzione totale dei dazi di importazione. In pratica, non sono "acquisti intracomunitari" (art. 38, comma 5, lettera a) le **introduzioni in Italia di:**

a beni spediti in conto lavorazione;
b beni inviati per essere riparati;
c beni utilizzati temporaneamente per effettuare prestazioni di servizi;
d beni assimilabili al regime delle temporanea importazione in esenzione da dazio doganale.

L'operazione di segno contrario non costituisce una "cessione intracomunitaria" (art. 41, comma 3).

☞ **Quando manca il trasferimento della proprietà a titolo oneroso il ricevimento dei beni dall'estero e il loro invio all'estero sono rilevati da apposite annotazioni contabili in un registro di "carico e scarico" e l'operazione è detassata.**

b per Y l'operazione non è un acquisto intracomunitario ma un normale acquisto non imponibile ai fini dell'IVA;
c la cessione da Y a Z è una cessione intracomunitaria non imponibile per cui il corrispettivo concorre a formare il plafond per acquisti senza imposta.

e) ***La triangolazione con soggetto extracomunitario***

La triangolazione con soggetti residenti fuori U.E. ha la seguente articolazione ad esempio, X, soggetto d'imposta in Belgio, vende la merce a Y, soggetto extracomunitario, e la merce è consegnata da X direttamente a Z, soggetto d'imposta in Italia. Si producono i seguenti effetti se il soggetto residente fuori dall'U.E. non ha stabile organizzazione né ha nominato un rappresentante fiscale in uno dei due Stati membri dell'U.E.:
a la cessione da X a Y è soggetta ad IVA;
b l'acquisto deve essere autofatturato da Z ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Se, invece, ha nominato un rappresentante d'imposta in uno dei due Stati dell'U.E., si applica il trattamento illustrato per le precedenti triangolazioni.

11. L'acquisto fatto dal commissionario

Sono considerati effettuati in\ proprio gli acquisti intracomunitari effettuati dai commissionari senza rappresentanza.

12. Le perizie su beni comunitari

Dal 1° gennaio 2013 viene allargata l'esclusione della nozione di acquisto intracomunitaria modificando l'art. 38, comma 5, lettera a), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.
Più in particolare anche le perizie, oltre che le operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, ai sensi dell'art. 1, comma 3, lett. b), del Regolamento del Consiglio delle Comunità europee 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'art. 18 del Regolamento dello stesso Consiglio 25 luglio 1998, n. 203, non sono considerate acquisti intracomunitari se sono riferite a beni introdotti nel territorio dello Stato e se i beni, successivamente, sono trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato di provenienza o in altro Stato membro ovvero fuori dal territorio dell'Unione europea.

3. GLI ADEMPIMENTI PER L'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO

1. Le caratteristiche dell'acquisto intracomunitario

L'acquisto intracomunitario ha lo stesso trattamento riservato agli acquisti effettuati nel territorio dello Stato per cui è possibile distinguere le operazioni in imponibili, non imponibili, esenti ed escluse dall'applicazione dell'IVA.

➔ **L'acquisto intracomunitario si realizza in presenza delle seguenti condizioni**:
a) l'acquisizione è fatta a titolo oneroso;
b) la proprietà (o altro diritto reale di godimento) è trasferita;
c) l'oggetto dell'operazione sono beni mobili;
d) i beni sono trasferiti da un altro Stato membro dell'U.E. nel territorio dello Stato a cura del cedente o dell'acquirente o di terzi per loro conto;
e) l'operazione avviene tra soggetti passivi d'imposta.

È assente la fattispecie di acquisto intracomunitario se manca anche uno solo dei suddetti requisiti.
Sull'acquisto intracomunitario si applicano le aliquote IVA indicate all'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
I produttori agricoli, indicati all'art. 34, primo comma, del citato D.P.R., liquidano sempre l'IVA applicando l'aliquota ordinaria.
Se la cessione nel territorio dello Stato è considerata un'operazione non imponibile, l'acquisto intracomunitario è attratto nella stessa norma agevolativa (artt. 8 e 8-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), la disposizione è applicabile anche per le operazioni non soggette ad IVA ed esenti da IVA (art. 74, settimo e ottavo comma, e 10).

2. Il momento di effettuazione delle operazioni *intracomunitarie*

a) La disciplina fino al 31 dicembre 2012

L'acquisto intracomunitario si intende effettuato nel momento della consegna dei beni, in Italia, all'acquirente o a terzi per suo conto. Se il trasporto avviene con i mezzi dell'acquirente, l'operazione si considera effettuata nel momento in cui i beni pervengono nel luogo di destinazione nel territorio dello Stato (art. 39, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331).

Il momento impositivo

Momento impositivo	Descrizione
consegna	se il trasporto è fatto da cedente (1)
arrivo nel luogo di destinazione	se il trasporto è fatto dal cessionario (1)
fatturazione	se la fattura è anticipata
pagamento	se il pagamento è anticipato (2)
(1) O da terzi per suo conto. (2) Limitatamente all'importo pagato. **Avvertenza:** nel caso di beni ricevuti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'acquisto si considera effettuato all'atto della loro rivendita o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo un anno dal ricevimento. I movimenti dei beni devono essere annotati in apposito registro, previamente numerato.	

La prova del momento della consegna (o l'arrivo) può essere data da una documentazione informale tra le parti (un verbale di consegna o la lettera di vettura, ecc.).

b) La disciplina delle cessioni intracomunitarie e degli acquisti intracomunitari dal 1° gennaio 2013

L'art. 39 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, disciplina in maniera specifica gli adempimenti sia per gli acquisti sia per le cessioni intracomunitarie.
L'attenzione è focalizzata sul momento nel quale l'operazione si considera effettuata e, quindi, sull'esigibilità dell'IVA relativa all'acquisto intracomunitario di beni.
Dal 1° gennaio 2013, sia per le cessioni sia per gli acquisti intracomunitari rileva il momento di inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro dell'U.E. di provenienza. Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono successivamente, l'operazione si considera effettuata nel momento in cui si verifica

l'evento, e comunque trascorso un anno dalla consegna.
Il momento impositivo si ravvisa con la partenza dei beni dal territorio dello Stato di provenienza dei beni sia per il cedente (nel caso di cessione intracomunitaria) sia per il cessionario (nel caso di acquisto intracomunitario). Quest'ultimo deve verificare la data di partenza dei beni e, quindi, la data di emissione della fattura al fine di regolarizzare l'acquisto con l'autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto.

Il momento di effettuazione delle operazioni

A) Regola generale: le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.
B) Operazione con effetto traslativo o costitutivo che si produce in un momento successivo alla consegna: l'operazione si considera effettuata nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo un anno dalla consegna (1).
C) Beni trasferiti in dipendenza di contratto estimatorio o simile: l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento (1).
D) Fattura anticipata: se anteriormente al momento della consegna (o della clausola di differimento) è emessa la fattura relativa ad un'operazione intracomunitaria, limitatamente all'importo fatturato, rileva la data della fattura.
E) Cessioni e trasferimenti di beni effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare: le operazioni si considerano effettuate al termine di ciascun mese relativamente alle seguenti fattispecie:
a) acquisti intracomunitari di beni indicati all'art. 38, commi 2 e 3;
b) cessioni intracomunitarie di beni indicate all'art. 41, comma 1, lett. a), e 2, lett. b) e c).

(1) Devono essere osservati gli adempimenti indicati all'art. 50, comma 5, cioè devono essere tenuti registri di "carico-scarico".

3. La rilevanza territoriale delle operazioni di acquisto

È esclusa l'imponibilità dell'acquisto intracomunitario, per carenza del requisito territoriale, se l'acquisto è già stato assoggettato all'imposta in altro Stato membro di destinazione del bene (ad esempio, quando un soggetto passivo acquista in Belgio beni che successivamente decide di destinare ad altra sua impresa, ubicata in altro Stato membro, in cui l'operazione è un acquisto intracomunitario).
È escluso dall'IVA l'acquisto intracomunitario di beni che spediti o trasportati in altro Stato membro, sono stati ivi ceduti ad altro soggetto o ente assoggettato all'imposta e designato dal venditore quale debitore dell'imposta relativa (cioè per le "operazioni triangolari").
Per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili: si considera effettuato nello Stato (e, quindi, risulta assoggettabile all'imposta secondo l'aliquota ivi vigente) la cessione di beni spediti o trasportati da altro Stato membro quando questa è effettuata nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, restando comunque esclusi i prodotti soggetti ad accisa. Tale disposizione non si applica per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi, di beni da installare, montare o assemblare e di beni (diversi da quelli soggetti ad accisa) effettuate nel territorio dello Stato fino a un ammontare, nel corso dell'anno solare, non superiore a € 35.000 (e sempreché tale limite non sia superato nell'anno precedente).

4. La determinazione della base imponibile

a) La regola fino al 31 dicembre 2012

La base imponibile è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente (o al prestatore di servizi) secondo le condizioni contrattuali compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o gli altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti (art. 15, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).
Se i beni sono soggetti ad accisa (o è esigibile in dipendenza dell'acquisto), tale tributo concorre a formare la base imponibile.
Se l'acquisto intracomunitario è stato assoggettato ad imposta in altro Stato membro di destinazione del bene (art. 40, comma 2), la base imponibile è ridotta dell'ammontare assoggettato ad IVA nello Stato membro di destinazione del bene.

Esclusioni dalla base imponibile (Art. 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)

a) somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi dell'acquirente intracomunitario;
b) valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, fatta eccezione per quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;
c) somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate;
d) importo degli imballaggi e dei recipienti qualora ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;
e) somme dovute a titolo di rivalsa dell'IVA;
f) somme addebitate al cedente (o prestatore) a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'esecuzione del contratto.

I corrispettivi (e gli oneri accessori) espressi in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno, se indicato nella fattura, di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione, della data della fattura (art. 43, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331). **Si utilizza il cambio del giorno indicato in fattura soltanto quando l'emissione del documento è contestuale o segue quello di effettuazione dell'operazione**. Questo coincide:

a con il momento della consegna al cessionario (o a terzi per suo conto), per il trasporto effettuato dal cedente (o a sua cura);
b con il momento di arrivo dei beni nel luogo di destinazione, per il trasporto effettuato dal cessionario;
c con il momento di emissione della fattura per la fattura anticipata ovvero di pagamento della fattura emessa per acconto.

Se la fattura manca dell'indicazione del cambio, la conversione in euro è effettuata utilizzando il valore di conversione corrente alla data della sua emissione.
L'indicazione in fattura del cambio utilizzato è riservata al cedente quando la consegna è effettuata in proprio (o per suo conto). Se il trasporto è fatto dall'acquirente, è rilevante il momento dell'arrivo nel luogo di destinazione nel territorio dello Stato e l'integrazione sul documento deve essere conforme alla documentazione di supporto.
Se la fattura non è espressa nella valuta di uno Stato membro della U.E.M. (o, meglio, dello Stato di appartenenza del cedente), va operata la conversione della valuta dal Paese terzo (ad esempio, la lira sterlina, in euro) sia per la liquidazione dell'IVA che per la contabilizzazione e, secondariamente, nella valuta dello Stato membro di provenienza (ad esempio la corona danese) per rispettare le prescrizioni in materia di elenchi riepilogativi Intrastat.

b) La regola dal 1° gennaio 2013

Per le operazioni intracomunitarie di acquisto di beni la base imponibile è determinata applicando le regole indicate agli artt. 13 (base imponibile), 14 (determinazione del valore normale) e 15 (esclusioni dal computo della base imponibile) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Tuttavia, in deroga a quanto è previsto dal quarto comma dell'art. 14, ai fini della determinazione della base imponibile degli acquisti intracomunitari si applica l'art. 43, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331: le spese e gli oneri espressi in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno, se indicato nella fattura, di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione, della data della fattura.

5. LA CESSIONE INTRACOMUNITARIA

1. I presupposti della cessione intracomunitaria

La cessione intracomunitaria richiede la presenza delle seguenti condizioni:

a) la cessione avviene a titolo oneroso;
b) l'operazione ha per oggetto il trasferimento della proprietà di beni mobili o di altro diritto reale di godimento sugli stessi;
c) i beni sono trasportati o spediti dal cedente o dall'acquirente (o da terzi per loro conto) nel territorio di altro Stato dell'U.E.;
d) l'acquirente è soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro in cui i beni sono spediti o trasportati (ovvero è un ente, un'associazione o un'organizzazione indicati all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetto passivo d'imposta).

L'operazione è qualificata "non imponibile" in Italia, ma è assoggettata ad IVA nello Stato di destinazione.

Le cessioni intracomunitarie (art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331)

Sono cessioni intracomunitarie tipiche:

a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal cedente o dall'acquirente o da terzi, nel territorio di altro Stato membro nei confronti di:
   - un soggetto passivo d'imposta;
   - enti, associazioni o altre organizzazioni indicate nell'art. 4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta, cioè qualora non esercitino attività commerciale;
   - enti, associazioni o altre organizzazioni indicate all'art. 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta, soggetti che effettuano soltanto operazioni esenti e produttori agricoli qualora, esentati dalla applicazione dell'IVA nello Stato di destinazione abbiano optato per l'applicazione dell'IVA intracomunitaria ovvero abbiano effettuato acquisti nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a euro 10.000,00, determinato al netto dell'IVA, degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e di prodotti soggetti ad accisa;
b) le cessioni di beni indicate alla lettera precedente anche se sottoposti per conto del cessionario ad opera del cedente o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni;
c) le cessioni in base a cataloghi (o per corrispondenza e simili) di beni non soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro, di beni destinati ad essere oggetto, da parte del fornitore o di terzi per suo conto, di operazioni di installazione, montaggio, assiemaggio o simili ***(a).***

Sono cessioni intracomunitarie assimilate:

a) le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovo indicati all'art. 38, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, trasportati o spediti in altro Stato membro anche al di fuori della sfera imprenditoriale o professionale;
b) l'invio a cura del soggetto passivo IVA in Italia (o di terzi per suo conto), in altro Stato membro di beni a titolo diverso:
   - dalle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi dell'art. 1, comma 3, lettera h), del regolamento CEE 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'art. 18 del Regolamento CEE 25 luglio 1988, n. 2503;
   - dall'esecuzione temporanea di prestazioni o che se importati beneficierebbero ivi dell'ammissione temporanea in esenzione totale dei dazi doganali.

Non sono cessioni intracomunitarie le cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale e cessione di energia elettrica rese nei confronti di soggetti di altro Stato membro nonché le cessioni di beni effettuate da chi applica il regime della franchigia.

(a) Non costituiscono cessioni intracomunitarie i beni inviati in altro Stato membro dell'U.E. per essere oggetto di:
- ***perizie;***
- ***operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate all'art. 38, comma 5, lettera a);***
- ***utilizzazione temporanea per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi riportati beneficerebbero dell'emissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.***

La non imponibilità è subordinata all'onerosità della cessione per cui le cessioni gratuite di beni, anche a carattere intracomunitario, sono soggette alla disciplina interna (e non di IVA intracomunitaria) per cui:

a si applica l'IVA (art. 2, secondo comma, n. 4) per i beni la cui produzione o il cui scambio rientra nell'attività propria dell'impresa;

b l'operazione è esclusa da IVA (art. 2, terzo comma, lettera d) per i beni che costituiscono "campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati";

c l'operazione è esclusa dal computo della base imponibile per i beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali (fatta eccezione per quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata).

Se nel periodo di garanzia i beni sono utilizzati per sostituire quelli ceduti, è esclusa l'IVA trattandosi di una prestazione gratuita di servizi.

Sono cessioni senza corrispettivo (R.M. 19 agosto 1977, n. 362143) i beni ceduti gratuitamente, a titolo di regalo, alla cui produzione e scambio non è diretta l'attività dell'impresa.

La cessione intracomunitaria si considera effettuata all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato.

condizione che tali cessioni non abbiano superato nell'anno solare precedente e non superino in quello in corso l'ammontare di € 100.000 (determinato con riferimento a ciascuno Stato membro) ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato.
Nel calcolo sono da considerare tutte le cessioni effettuate nel territorio dello Stato membro, comprese anche le cessioni "imponibili" effettuate nei confronti di cessionari non soggetti passivi d'imposta o esonerati senza opzione. Il limite deve essere superato contemporaneamente sia nell'anno precedente sia nell'anno in corso per cui se nell'anno solare precedente le cessioni hanno superato il limite, nell'anno in corso, le cessioni effettuate a cessionari comunitari esonerati continuano ad essere imponibili fino al limite suddetto.
Se l'altro Stato prevede un limite inferiore rispetto a € 100.000, il cedente italiano può optare per l'applicazione dell'imposta in tale Stato, anteriormente all'effettuazione della prima operazione imponibile. L'opzione può essere fatta anche in corso di esercizio, producendo immediatamente i suoi effetti, ovvero dal 1° gennaio dell'anno in corso comunicandola nella dichiarazione IVA, valida fino a revoca (e comunque per almeno un biennio).

7. L'invio di beni in altro Stato

La regola della "non imponibilità" si applica oltre che alle cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi del tributo nel Paese di origine, anche nei confronti di cessionari esonerati di cui all'art. 38, comma 5, lettera c) (enti, ecc.) che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta (poiché in tal caso sorge la qualifica di soggetto passivo dell'imposta). Tuttavia sotto l'aspetto oggettivo, la norma non si applica per i beni destinati ad essere installati dal fornitore nel territorio dello Stato membro, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera c), per i beni soggetti ad accisa e per i mezzi di trasporto nuovi.

8. Le cessioni di mezzi di trasporto

Le cessioni di mezzi di trasporto nuovi indicati all'art. 38, comma 4, trasportati o spediti in altro Stato membro, dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto (anche se non effettuate nell'esercizio d'imprese, arti o professioni e anche se l'acquirente non è soggetto passivo d'imposta) sono cessioni intracomunitarie assimilate.
Per i mezzi di trasporto nuovi si applica sempre il regime di non imponibilità purché si tratti di una cessione a titolo oneroso.
Costituiscono mezzi di trasporto le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 Kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 72 Kw, destinati al trasporto di persone o cose, escluse le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e gli aeromobili di cui all'articolo 8-bis, primo comma, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
I mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione: hanno percorso oltre seimila chilometri e la cessione è effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti (ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti).
La fattura emessa per la cessione di beni nuovi deve indicare la data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e il numero dei chilometri percorsi (o delle ore navigate o volate).

9. Gli effetti delle cessioni intracomunitarie

I corrispettivi delle cessioni intracomunitarie concorrono alla determinazione dello *status* di esportatore abituale nonché alla formazione del plafond per gli acquisti senza imposta. *Status* rilevabile dalle fatture registrate.
L'effettuazione di cessioni intracomunitarie dà il diritto di ottenere il rimborso dell'eccedenza detraibile IVA liquidata in dichiarazione annuale e per ciascuno dei primi tre trimestri solari (rispettivamente, dagli artt. 30 e 38, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

10. Le perizie su beni inviati in altro Stato membro dell'Unione Europea

Dal 1° gennaio 2013, non sono operazioni assimilate alle cessioni intracomunitarie le perizie eseguite su beni inviati nel territorio di altro Stato membro per ivi essere oggetto di perizie oltre che di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate all'art. 38, comma 3, lett. a), o per essere ivi temporaneamente utilizzati per eseguire prestazioni o che, se fossero ivi importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

L'adozione di un registro sezionale comporta una numerazione distinta rispetto alla sequenza adottata per il registro delle fatture relative a cessioni all'interno del territorio dello Stato ed all'esportazione. Non sussiste l'obbligo del registro riepilogativo.

3. Le operazioni "triangolari" nell'U.E.

La cessione intracomunitaria (cioè la cessione ad un cliente comunitario con consegna o spedizione ad un cliente comunitario di questi) non imponibile è condizionata dal movimento fisico dei beni da uno Stato membro all'altro per cui va conservata la documentazione relativa (ad esempio, la lettera di vettura, il CMR, ecc.).
La non imponibilità sussiste anche quando l'operatore nazionale dà l'incarico al proprio fornitore comunitario di consegnare i beni al proprio cliente in altro Stato dell'U.E.

4. La cessione in triangolazione in Italia

Nella triangolazione nazionale i beni non sono consegnati nel territorio dello Stato, ma sono spediti o trasportati direttamente nell'altro Stato comunitario a nome e cura del committente.
Se il fornitore italiano, su incarico del proprio cessionario italiano, consegna la merce a cliente di questi domiciliato nell'U.E., la prima cessione è un'operazione "non imponibile ai sensi dell'art. 58 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331" e concorre a formare il plafond per gli acquisti agevolati del fornitore e non è oggetto di segnalazione Intrastat. Per la seconda cessione, il cessionario-cedente nazionale emette la fattura non imponibile sul cliente comunitario (art. 41) e beneficia della formazione del plafond con la seguente particolarità:

- **a** la differenza tra il corrispettivo di vendita e il costo d'acquisto è liberamente utilizzabile per acquisti di beni e servizi;
- **b** l'ammontare del costo d'acquisto, indicato nella fattura emessa dal fornitore nazionale, è utilizzabile soltanto per l'acquisto di beni da esportare o da cedere nell'U.E. nello stato originario entro sei mesi dalla data di consegna.

Il regime agevolato si applica anche qualora i beni siano sottoposti per conto del cessionario a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni ad opera del cedente stesso o di terzi.

☞ **Non sussiste la triangolazione (ma è una cessione interna) se i beni transitano dal fornitore nazionale al proprio cedente, il quale ne acquista la disponibilità.** Tuttavia, il beneficio della non imponibilità è riconosciuto non solo quando la spedizione o il trasporto sono effettuati dal cedente ma anche quando il cessionario nazionale stipula il contratto di trasporto su mandato e in nome del cedente.

5. Le cessioni di prodotti agricoli

Per le cessioni di prodotti agricoli non si applica l'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e va osservato l'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, anche se il cedente determina l'IVA applicando il regime speciale.

6. Il momento di effettuazione della cessione

Le cessioni intracomunitarie si considerano effettuate all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato.
Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate alla data in cui si producono tali effetti e comunque dopo un anno dalla consegna.
Qualora i beni siano trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, la cessione intracomunitaria si ravvisa al momento della loro rivendita a terzi o del prelievo operato dal ricevente ovvero, se i beni non sono stati restituiti anteriormente alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla data del ricevimento.
Nei casi di contratti con effetto traslativo sospeso e di contratti estimatori e simili va osservato l'obbligo di tenere un "registro di carico e scarico" ai sensi dell'art. 50, comma 5.
Se anteriormente al momento di inizio del trasporto (o dell'evento traslativo differito) è emessa la fattura, la cessione intracomunitaria si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data di emissione del documento.
Le cessioni intracomunitarie e i trasferimenti di beni di cui all'art. 41, comma 1, lett. a), e comma 2 lett. b) e c), qualora siano effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.
Vedasi la tabella al paragrafo 2, punto b) del capitolo "Gli adempimenti per l'acquisto intracomunitario".

La periodicità degli elenchi

Periodicità	Ammontare delle operazioni (in euro)	Termine ultimo di presentazione
CESSIONI DI BENI E SERVIZI RESI (Modelli Intra 1)		
Mensile	oltre 50.000	25 del mese successivo.
Trimestrale	fino a 50.000	25/4; 25/7; 25/10; 25/1.
ACQUISTI DI BENI E SERVIZI (Modelli Intra 2)		
Mensile	oltre 50.000	25 del mese successivo.
Trimestrale	fino a 50.000	25/4; 25/7; 25/10; 25/1.

1. Gli importi delle cessioni non vanno cumulati con quelli degli acquisti ma vanno considerati separatamente per ciascuna categoria. Se nell'anno precedente gli acquisti fatti nell'U.E. erano stati 120.000 e le cessioni e i servizi resi 40.000, la periodicità nel corso dell'anno è annuale per i primi e mensile per i secondi.
2. Chi inizia l'attività da meno di quattro trimestri presenta gli elenchi con periodicità trimestrale, salvo che nei trimestri già trascorsi non sia stata superata la soglia di € 50.000.
3. Gli elenchi devono essere presentati entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento.
4. "Non si considerano giorni lavorativi le domeniche e gli altri giorni previsti dalla legge" (C.M. 5 febbraio 1993, n. 39).
5. Non è necessario presentare gli elenchi se nel mese di riferimento, non sono state effettuate operazioni.
6. Gli elenchi devono essere presentati esclusivamente in via telematica.
7. Con apposita procura, è possibile delegare terzi soggetti a sottoscrivere gli elenchi. La delega è conferita in forma scritta, con autenticazione della sottoscrizione effettuata "con le modalità previste dall'art. 38 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445" (art. 2 della Determinazione 22 febbraio 2010).
8. La periodicità trimestrale fa riferimento ai quattro trimestri che compongono l'anno solare.

4. L'oggetto delle informazioni

Gli elenchi indicano le operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo di riferimento secondo i criteri individuati dalle disposizioni in materia di IVA intracomunitaria (art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331). Più in particolare vanno ricordati i seguenti termini di annotazione:

Fatture	Termine
Cessione intracomunitaria di beni	entro ***il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione***.
Acquisto intracomunitario di beni	entro il ***giorno 15 del*** mese ***successivo a quello di*** ricevimento ***con riferimento al mese precedente.***
Regolarizzazione di acquisto intracomunitario nel caso di: ***– mancato ricevimento della fattura entro il secondo mese successivo*** ***– ricevimento di fattura con corrispettivo inferiore a quello reale***	***autofattura (da emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) da annotare entro il termine di emissione (con riferimento al mese precedente);*** ***autofattura integrativa (da emettere entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura (da annotare entro il termine di emissione (con riferimento al mese precedente).***
Prestazioni di servizi (a) (b): a) regola generale b) se di carattere periodico o continuativo c) pagamento anticipato, in tutto o in parte, limitatamente all'importo pagato d) prestazioni effettuate in modo continuativo per un periodo superiore all'anno, se non comportano pagamenti parziali in tale periodo	 ultimazione della prestazione; maturazione dei corrispettivi; data del pagamento; al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni.
Acquisti intracomunitari effettuati: a) nell'ambito non commerciale da enti associazioni e altri organismi (art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) b) da soggetti passivi per i quali l'IVA è totalmente indetraibile (art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) c) agricoltori esonerati (art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)	 entro il mese successivo di entrata in possesso della fattura; entro il mese successivo di entrata in possesso della fattura; entro il mese successivo di entrata in possesso della fattura.

(a) "Per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. È dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento". Pertanto, a fronte della ricezione della fattura emessa dal "prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di prestazioni "generiche" ex art. 7-ter applica l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile, con la tempistica definita dalla specifica disciplina richiamata in materia di acquisti intracomunitari" (circ. 20 settembre 2012, n. 35/E).

Tabella B allegata al D.M. 22 febbraio 2010

Natura della transazione	Codice per gli acquisti e le cessioni	Codice per le operazioni triangolari
Acquisto o vendita (compreso il baratto)	1	A
Restituzione o sostituzione di merci	2	B
Aiuti governativi, privati o finanziati dalla Comunità europea, altri aiuti pubblici di carattere generale, altri aiuti (privati, organizzazioni non governative)	3	C
Operazioni in vista di una lavorazione per conto terzi	4	D
Operazione successiva ad una lavorazione per conto terzi	5	E
Movimento di merci senza trasferimento di proprietà (per noleggio e leasing operativi)	6	F
Operazioni nel quadro di progetti di difesa comune o di altri programmi di protezione intergovernativi comuni	7	G
Fornitura di materiale e attrezzature per lavori nel quadro di un contratto generale di costruzione o di genio civile per il quale non è richiesta alcuna fatturazione separata dalle merci e per il quale sarà emessa una fattura per l'intero contratto	8	H
Altre transazioni	9	I
Avvertenza: il codice alfabetico va utilizzato solo nel caso di operazioni triangolari comunitarie in cui l'operatore è intervenuto come acquirente-cedente.		

8. Il raccordo tra gli elenchi e le scritture contabili

Gli elenchi riepilogativi sono la sintesi delle operazioni intracomunitarie annotate nei registri IVA nel periodo di riferimento. Tuttavia, l'identità, in pratica, non sussiste poiché le fatture per acquisti intracomunitari devono essere annotate entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e le fatture per cessioni sono da annotare entro ***il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, secondo l'ordine di numerazione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;*** ma queste regole divergono per la compilazione degli elenchi.
Le fatture di acconto e quelle emesse anticipatamente alla consegna (o spedizione) dei beni vanno comprese negli elenchi in cui è eseguita la consegna (o la spedizione) dei beni per l'ammontare complessivo dell'operazione (art. 50, comma 7, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331).

9. L'immissione in libera pratica di beni con destinazione U.E.

Se vengono immessi in libera pratica in Italia beni destinati a proseguire verso altro Stato membro dell'U.E., per ottenere la sospensione dell'IVA è necessario attenersi a quanto indicato nel telex 13 maggio 1993, prot. 616/VII. La merce destinata ad altro soggetto IVA, operante nello Stato di destinazione, è oggetto di una cessione intracomunitaria che va segnalata, nel Mod. INTRASTAT da compilare relativamente al periodo in cui è fatta la spedizione (C.M. 22 luglio 1993, n. 723). La rilevazione è effettuata in modo distinto dalle altre cessioni fatte nei confronti dello stesso cliente, con evidenza, in calce, anche i dati relativi alle bollette di importazione, ovvero sul retro se la formalità è eseguita mediante supporto magnetico).

10. L'operatore "minimo" italiano

a) *L'acquisto di beni e di servizi*

L'operatore che applica l'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, nel rapporto con un soggetto passivo d'imposta in altro Stato deve:
- integrare la fattura ricevuta con l'aliquota IVA e l'imposta;
- non esercita la detrazione;
- compila l'elenco Intrastat degli acquisti intracomunitari.

L'art. 16, comma 5-bis, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, interpreta la lettera h) del comma 4 dell'art. 50-bis nel senso che "le prestazioni di servizi ivi indicate, relative ai beni consegnati al depositario costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA", senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto. Le "prestazioni di servizi, comprese le manipolazioni usuali di cui al Regolamento CEE n. 2454/93, costituiscono ad ogni effetto, introduzione nel deposito IVA anche se effettuate negli spazi limitrofi o adiacenti al deposito stesso" (nota dell'Agenzia delle dogane 24 febbraio 2009, n. 22321).

9. La mancata introduzione di beni immessi in libera pratica

Qualora i beni importati immessi in libera pratica senza pagamento dell'IVA non siano introdotti nel deposito IVA, operazione comprovata dal documento doganale con l'attestazione del depositario di avvenuta presa in carico, si applica la sanzione del 30% del tributo.

La violazione si concretizza nelle seguenti ipotesi:

- **a** il dichiarante ha restituito all'ufficio doganale una copia del documento doganale con la falsa attestazione di presa in carico nonché la falsa sottoscrizione del depositario; dalle indagini penali può ravvisarsi la responsabilità del depositario per le sanzioni amministrative;
- **b** il dichiarante ha restituito all'ufficio doganale una copia del documento doganale contenente l'annotazione e la sottoscrizione del depositario ma i beni non sono materialmente entrati nel deposito; in tale ipotesi è configurata la corresponsabilità del depositario.

La circ. 27 luglio 2007, n. 23/D, ha precisato che:

- **a** "l'eventuale successivo compimento delle operazioni di cui al citato comma 6 dell'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993 per attestare l'estrazione dei beni dal deposito stesso, non comporta il venir meno del presupposto per l'applicazione delle sanzioni";
- **b** la sanzione per l'omesso pagamento dell'IVA all'importazione, calcolata al momento dell'operazione doganale, cioè all'accettazione della dichiarazione, va "contestata al dichiarante, in quanto autore dell'omesso versamento"; nei confronti del depositario, nel secondo caso, si ravvisa il concorso di persone, in base al quale (art. 9 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) "ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta";
- **c** le irregolarità "nell'utilizzo del deposito IVA, comportano la nascita dell'obbligazione tributaria a titolo di IVA all'importazione, che non viene meno per l'avvenuto assolvimento di obblighi che attengono alla liquidazione e all'eventuale pagamento dell'IVA interna";
- **d** l'ufficio competente per l'accertamento "è quello presso il quale è stata presentata la dichiarazione doganale";
- **e** entrambe le violazioni comportano l'obbligo di rapporto all'autorità giudiziaria "ai sensi degli artt. 331 e 347 c.p.p. per l'ipotesi di contrabbando aggravato, prevista dall'art. 295, comma 2, lettera c), del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43".

10. L'attività del depositario quale rappresentante fiscale

La **ris. 1° luglio 2009, n. 180/E**, ha precisato che quando i beni:

- **a** sono introdotti nel deposito IVA a seguito di un acquisto intracomunitario, la fattura ricevuta deve essere integrata ai sensi dell'art. 46, comma 1, "indicando il luogo dell'imposta la causa di "non pagamento" ai sensi dell'art. 50-bis, comma 4, lettera a)";
- **b** sono ceduti all'interno del deposito IVA, le operazioni avvengono "senza pagamento dell'imposta e, quindi, dovranno essere formalizzate attraverso l'emissione di una fattura che, in luogo dell'imposta, indicherà il titolo di inapplicabilità del tributo e la relativa norma (art. 50-bis, comma 4, lettera e)";
- **c** al momento dell'estrazione dal deposito avviene "il pagamento dell'imposta, come prevede l'art. 50-bis, comma 6" che viene assolta da che estrae i beni mediante il meccanismo di inversione contabile di cui all'art. 17, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Se non sono state osservate le prescrizioni previste dal D.M. 20 ottobre 1997, n. 419, il gestore del deposito risponde solidalmente con il soggetto passivo per la mancata o irregolare applicazione dell'IVA sull'estrazione.

11. I locali limitrofi ai depositi IVA

L'art. 34, comma 44, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, allarga i benefici previsti in materia di deposito IVA. Secondo la normativa in vigore sono effettuate senza pagamento di IVA le "prestazioni di servizi, com-

prese 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 sempre che, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a 60 giorni" (art. 50, comma 4, lett. b), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331).

L'art. 16, comma 5-bis, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, interpreta la norma nel senso che le suddette prestazioni di servizi, "relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA, senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto".

In pratica, l'innovazione allarga i benefici poiché:

a) "l'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito IVA, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito;

b) "si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione posta agli artt. 1766 e seguenti del codice civile (cioè la disciplina del contratto di deposito)";

c) al momento dell'estrazione della merce dal deposito IVA per la sua immissione in consumo nel territorio dello Stato, se sono state esattamente rispettate le prescrizioni indicate al comma 6 del citato art. 50-bis, l'IVA si deve ritenere correttamente assolta.

L'evoluzione normativa

a) art. 50-bis, comma 4, lett. b), del D.L. n. 331/1993
Sono effettuate senza pagamento dell'IVA le prestazioni di servizi comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi nel deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locai limitrofi, sempreché le operazioni siano di durata non superiore a 60 giorni.

b) art. 16, comma 5-bis, del D.L. n. 185/2008
Le suddette prestazioni di servizi, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA.

c) art. 8, comma 21-bis, del D.L. n. 16/2012
Le prestazioni indicate alla lettera precedente non sono soggette a "tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto".

d) art. 34, comma 44, del D.L. n. 179/2012
L'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito IVA senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito.
Si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia e la condizione posta agli artt. 1766 e seguenti c.c. che disciplinano il contratto di trasporto.

In sostanza, gli spazi limitrofi al deposito IVA costituiscono, in base alla novella disposizione, un'estensione del deposito stesso, senza che sia necessaria la preventiva introduzione e custodia dei beni nel deposito. Il beneficio si estende anche ai beni presenti negli spazi limitrofi in attesa di essere sottoposti alle operazioni di perfezionamento, di manipolazione usuale, per i quali si applicano le regole di ordine civilistico sul contratto di deposito, con conseguente responsabilità posta a carico del depositario.

La nozione di "spazi limitrofi"

a) risoluzione 2 ottobre 2000, n. 149/E
Per locali limitrofi si intendono "i locali che pur non costituendo parte integrante del deposito sono a questi funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientranti nel complesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione, con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario".

b) nota 24 febbraio 2009, n. 22321, dell'Agenzia delle dogane
Non si applica l'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993 nel caso di inesistenza giuridica o simulazione del contratto di deposito.

Per l'estrazione dei beni dal deposito IVA vanno osservate le regole fissate dal comma 6 dell'art. 50-bis citato, cioè:

a) l'estrazione può essere effettuata solo da soggetti passivi IVA iscritti alla CCIAA da almeno un anno che dimostrino un'effettiva operatività e attestino la regolarità dei versamenti IVA; e comporta il pagamento dell'imposta;

b) la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'IVA per effetto dell'introduzione ovvero, qualora i beni siano stati oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore dell'ultima cessione, aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi sono stati oggetto durante il periodo di giacenza;

c) l'imposta è dovuta dal soggetto che effettua l'estrazione, ai sensi dell'art. 17; tuttavia, se i beni estratti sono stati oggetto di un precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'IVA, chi procede all'estrazione provvede ad integrare la fattura con l'indicazione dei servizi eventualmen-

te resi e dell'imposta, annotando la variazione in aumento nel registro delle fatture entro 15 giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data nel registro degli acquisti entro il mese successivo a quello dell'estrazione;

d) chi effettua l'estrazione comunica al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia che era stata prestata al momento dell'introduzione dei beni (previsti dalla lettera b) del comma 4).

Dalla lettura dell'innovazione normativa sembra esatto desumere che la corretta introduzione dei beni nel deposito fiscale e negli spazi adiacenti e il corretto rispetto degli obblighi contabili e formali connessi all'estrazione dei beni dal deposito, nonché la corretta rilevazione del depositario rendano definitiva la liquidazione dell'IVA per cui l'amministrazione finanziaria non può percepire il mancato versamento dell'imposta.

1. L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO

1. Il controllo formale della dichiarazione

a) ***La regola***

Entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione presentata dal contribuente (art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e ai dati e agli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria.

Il controllo delle dichiarazioni

L'amministrazione finanziaria effettua le seguenti operazioni:
a) corregge gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume di affari e delle imposte;
b) corregge gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
c) controlla la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché delle liquidazioni periodiche.

Se dal controllo automatico emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente ai sensi e per gli effetti di cui al sesto comma dell'articolo 60, nonché per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali e la segnalazione all'amministrazione di eventuali dati ed elementi che non sono considerati nella liquidazione.
Le somme che risultano dovute a seguito del controllo automatico eseguito ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono iscritte a ruolo a titolo definitivo. Tuttavia, l'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente provvede a pagare le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento del c.d. "avviso bonario" (ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute a seguito dei chiarimenti forniti all'amministrazione finanziaria) unitamente alle sanzioni ridotte a un terzo (cioè dal 30% al 10%) e agli interessi, dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione (art. 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462).
Ai sensi dell'art. 25, primo comma, lett. a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, l'agente della riscossione notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

I termini di notifica della cartella di pagamento a seguito di liquidazione automatica

periodo d'imposta	*anno di presentazione della dichiarazione o accertamento definitivo*	*termine per la notifica*
2009	***2010***	***31.12.2013***
2010	***2011***	***31.12.2014***
2011	***2012***	***31.12.2015***
2012	***2013***	***31.12.2016***

b) ***Il pagamento rateale***
Le somme dovute in base al controllo formale possono essere versate in forma rateale.

La rateazione (art. 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462)

Somme	Rateazione
fino a € 5.000 oltre € 5.000	fino a 6 rate trimestrali fino a 20 rate trimestrali
Avvertenza: Il beneficio non è subordinato alla richiesta del contribuente, nei casi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà. Il contribuente non deve presentare alcuna garanzia.	

Le rate, di pari importo, vanno pagate:
a la prima, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione;
b le successive, entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre, unitamente agli interessi del 3,5% annuo calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.

Il mancato pagamento della prima rata entro il termine di 30 giorni ovvero anche di una sola delle rate successive entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo ancora dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena è iscritto a ruolo. La notificazione della cartella di pagamento va eseguita entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata. Nel caso di decadenza della rateazione, il contribuente può chiedere all'agente della riscossione di beneficiare del pagamento rateale delle somme indicate nella cartella di pagamento di cui all'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, subendo l'aggravio della sanzione nella misura del 30% commisurata sulle somme ancora dovute e dell'aggio. Il tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione commisurata all'importo della rata pagata in ritardo e degli interessi legali. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se l'interessato si avvale del c.d. "ravvedimento operoso" entro il termine di pagamento della rata successiva.

2. I termini per la notificazione dell'avviso di accertamento

A pena di decadenza, l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di dichiarazione omessa il termine è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Periodo d'imposta	*Anno di presentazione della dichiarazione*	Termine ultimo per notificare l'avviso di accertamento	
		Dichiarazione presentata	Dichiarazione omessa
2008	***2009***	31/12/2013	31/12/2014
2009	***2010***	31/12/2014	31/12/2015
2010	***2011***	31/12/2015	31/12/2016
2011	***2012***	31/12/2016	31/12/2017
2012	***2013***	31/12/2017	31/12/2018

Avvertenze:

1. Nel caso di utilizzazione di crediti inesistenti, l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo, salvi i più ampi termini previsti se la violazione comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per il reato previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.
2. Se la violazione comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui la violazione è stata commessa (art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223). L'ampliamento del termine è collegato all'obbligo di denuncia della violazione e non all'esito del procedimento penale instaurato per effetto della denuncia (circ. 23 dicembre 2009, n. 54/E).
3. Fino alla scadenza del termine previsto, le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'atto devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi o fatti.
4. L'intermediario autorizzato che provvede, in nome e per conto dei contribuenti, a presentare in via telematica i modelli di versamento F24 in forma cumulativa (c.d. Mod. F24 Online cumulativo) acquisisce dai contribuenti le autorizzazioni all'addebito dei conti correnti e le eventuali revoche di tali autorizzazioni e le conserva e custodisce per il periodo di dieci anni decorrente dalla data del rilascio o della revoca della singola autorizzazione.
5. ***Per i contribuenti che chiedono l'applicazione dell'art. 10, commi da 1 a 8, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, i termini di decadenza per l'accertamento sono ridotti di un anno; la disposizione non si applica nel caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.***
6. ***Per i contribuenti soggetti al regime di accertamento in base agli studi di settore, ai sensi dell'art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146, che dichiarano anche, per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi medesimi, i termini di decadenza per l'attività di accertamento sono ridotti di un anno; la disposizione non si applica nel caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (art. 10, comma 9, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201).***

3. La proroga del termine per i rimborsi

Quando viene richiesto il rimborso del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a 15 giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il 16° giorno e la data di consegna.
Se l'ufficio finanziario non è in grado di funzionare regolarmente a causa di eventi di carattere eccezionale, i termini di prescrizione e di decadenza nonché quelli di adempimento delle obbligazioni e delle formalità previsti dalle norme riguardanti le imposte e le tasse a favore dell'erario, che scadono in periodo di mancato o irregolare funzionamento, sono prorogati fino al 10° giorno successivo alla data in cui il D.M. che accerta il fatto è pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* (art. 1 del D.L. 21 giugno 1961, n. 498).

Fattispecie	Art.	Comma	Termine
Rimborso al contribuente	(c)		entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza, unitamente agli interessi decorrenti dalla data di pagamento
Sanzioni:			
– senza ricorso	60	3°	entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso
– con ricorso	(d)		come l'imposta
Omesso versamento			
– ingiunzione con ordine di pagare	62 (e)	1°	entro 30 giorni
– riscossione coattiva per omesso pagamento in base all'ingiunzione	62 (e)	2°	trascorsi 30 giorni dalla notificazione
Elenchi di contribuenti sottoposti a rettifica o accertamento			annualmente per la durata di un anno
– pubblicazione	66-bis	1° e 2°	
– deposito	66-bis	2°	

(a) Nel caso di accertamento con adesione il termine di impugnazione di 60 giorni è sospeso per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente.
(b) Art. 68 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
(c) Unitamente agli interessi maturati sull'imposta riscuotibile.
(d) Ai sensi dell'art. 19 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, su richiesta dell'interessato (in condizioni economiche disagiate) l'ufficio può consentire il pagamento fino a 30 rate mensili; in ogni momento il debito può essere estinto in un'unica soluzione; nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio e deve versare il residuo debito entro 30 giorni dalla scadenza della rata non adempiuta.
(e) Attualmente la riscossione delle somme liquidate in base al controllo automatizzato è effettuata mediante la cartella di pagamento di cui agli artt. 25 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, atto che contiene l'intimazione ad adempiere entro 60 giorni pena l'avio delle procedure esecutive. Per le somme dovute in base all'avviso di rettifica o di accertamento l'atto contiene l'intimazione a pagare entro 60 giorni pena l'avvio delle procedure di riscossione coattiva.

L'agente della riscossione notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo cioè nei casi di mancata impugnazione dell'avviso di rettifica o accertamento e di sentenza non più impugnabile o non impugnata entro i termini previsti (art. 25, primo comma, lett. c), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602).

Termine di notifica della cartella di pagamento nel caso di accertamento definitivo

Anno in cui l'accertamento è divenuto definitivo	*Termine di notifica*
2011	***31.12.2013***
2012	***31.12.2014***
2013	***31.12.2015***

e) ***La sospensione del pagamento***

Ai sensi dell'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (e del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37), anche in pendenza di giudizio (o nel caso di non impugnabilità) di atti illegittimi o infondati, l'amministrazione finanziaria può annullare o revocare la pretesa ovvero disporre la sospensione dell'atto.
Nel caso di pendenza del giudizio, la sospensione cessa con la pubblicazione della sentenza.
La sospensione degli effetti dell'atto, disposta anteriormente alla proposizione del ricorso, cessa con la notificazione di un nuovo atto che modifica o sospende quello sospeso; il contribuente ha la facoltà di impugnare entrambi gli atti unitamente all'ultimo.
Con il ricorso è possibile chiedere alla commissione tributaria la sospensione dell'esecuzione dell'atto se questo può procurargli un danno grave e irreparabile. Gli effetti cessano con la pubblicazione della sentenza (art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

7. La solidarietà per il pagamento dell'IVA

a) ***Il cessionario***

In base all'art. 60-bis, sussiste la solidarietà passiva a carico dell'acquirente ma la sola cessione di beni individuati con il D.M. 22 dicembre 2005***, integrato con il D.M. 31 ottobre 2012.***

I beni rilevanti

a) autoveicoli, motoveicoli e rimorchi (v.d. 87.02; v.d. 87.03; v.d. 87.04); b) prodotti di telefonia e loro accessori (v.d. 85.17; v.d. 85.25; v.d. 85.28; v.d. 85.29); c) personal computer, componenti e accessori (v.d. 84.71; v.d. 84.73); d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche (capitolo 01; capitolo 02); ***d-bis) pneumatici nuovi, di gomma (v.d. 4011); pneumatici rigenerati o usati di gomma; gomme piene o semipiene; battistrada per pneumatici e protettori ("flaps"), di gomma (v.d. 4012)***.

La circolare 26 settembre 2005, n. 41/E, ha chiarito che la norma si applica al contestuale verificarsi delle seguenti condizioni:

a la cessione è effettuata ad un prezzo inferiore al valore normale;
b il cessionario è un soggetto passivo IVA;
c il cedente non ha versato l'imposta relativa alla cessione.

La responsabilità sussiste per la sola imposta.
Il cessionario non risponde in via solidale se, su base documentale, dimostra che il prezzo è vantaggioso e che lo stesso non è correlato al mancato versamento del tributo ma è stato determinato in ragione di eventi o di situazioni di fatto oggettivamente non rilevabili ovvero di specifiche disposizioni di legge.

b) ***I fabbricati***

Ai sensi dell'art. 60-bis, comma 3-bis, se l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione di un immobile e nella relativa fattura è diverso da quello effettivo, il cessionario (che non agisce nell'esercizio di un'impresa, di un'arte o di una professione) è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'IVA dovuta sulla differenza di corrispettivo e della sanzione.
Tuttavia, questi può regolarizzare la violazione, entro 60 giorni dalla stipula dell'atto, mediante il versamento della maggiore imposta e presentando all'ufficio delle entrate competente per territorio nei suoi confronti la copia dell'attestazione di pagamento e della fattura regolarizzata.

8. L'atto di accertamento – riscossione

Per effetto dell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, la riscossione delle somme dovute ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA e con il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni avviene con l'avviso di accertamento che deve contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di proposizione del ricorso, all'obbligo del pagamento (ovvero nel caso di proposizione del ricorso, nella misura di un terzo). L'intimazione è contenuta anche nei successivi atti da notificare ai sensi dell'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dell'art. 19 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e degli artt. 48 comma 3-bis e 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché nel caso di definitività.

☞ **L'avviso di accertamento diventa esecutivo decorsi 60 giorni dalla notifica** e deve contenere espressamente l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione, in deroga all'iscrizione a ruolo, è affidata in carico all'agente della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata. L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di 180 giorni dall'affidamento in carico all'agente della riscossione.

9. I contratti di appalto

Ai sensi dell'art. 13-ter del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, l'appaltatore, nei limiti del corrispettivo dovuto, risponde in solido con il subappaltatore del versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA cui è tenuto il subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La disciplina si applica anche per il committente nei confronti dell'appaltatore (circ. 8 ottobre 2012, n. 40/E).

☞ **La responsabilità è esclusa se l'appaltatore/committente acquisisce la documentazione attestante gli eseguiti versamenti fiscali.** Il pagamento può essere sospeso fino all'avvenuta acquisizione, che può essere attestata mediante l'asseverazione del responsabile di un CAF o di un soggetto abilitato (art. 35, domma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e art. 3, comma 3, lettera a), del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) o altra documentazione quale la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Gli errori che non richiedono l'avviso di rettifica

a) IVA sulle operazioni imponibili (VL1) diversa da quella del Quadro E (rigo VE26);
b) IVA a debito (VL3) diversa per difetto dalla differenza tra i codici VL1 e VL2;
c) IVA portata in detrazione diversa da quella ammessa in detrazione;
d) IVA detraibile eccedente da quella effettivamente detraibile;
e) IVA liquidata diversa da quella effettivamente liquidabile;
f) indicazione del credito IVA chiesto a rimborso per l'anno precedente ma computato in detrazione senza l'autorizzazione dell'ufficio;
g) omessa indicazione dei rimborsi infrannuali richiesti o delle compensazioni effettuate;
h) indicazione di un credito dell'anno precedente di importo superiore a quello spettante;
i) versamenti indicati in misura superiore a quelli effettivi;
l) versamenti integrativi relativi ad anni precedenti eseguiti nel periodo d'imposta.

Avvertenza: Non rientra tra gli errori materiali o di calcolo il computo in detrazione dell'eccedenza di credito dell'anno solare precedente per il quale la dichiarazione è stata omessa.

g) ***La dichiarazione di inizio, variazione o cessazione di attività***

È irrogata la sanzione amministrativa da € 516 a € 2.065 se è stata omessa la presentazione di una delle dichiarazioni previste dall'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, cioè relative all'inizio, alla variazione ed alla cessazione di attività. La stessa sanzione si applica se la dichiarazione è stata presentata con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o i luoghi in cui è esercitata l'attività o in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e gli altri documenti.

➔ **La sanzione va ridotta a 1/5 del minimo se il contribuente regolarizza l'atto entro 30 giorni dall'invito trasmesso dall'ufficio.** Tale attenuante non esclude la possibilità che l'interessato regolarizzi spontaneamente la posizione entro il termine più ampio previsto dall'art. 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con il pagamento della somma di € 64, pari a 1/8 del minimo della sanzione.

3. La documentazione e la registrazione delle operazioni

a) ***Il quadro delle sanzioni (art. 6)***

Violazione	Sanzione amministrativa
Documentazione e registrazione di operazioni imponibili	dal 100% al 200% dell' IVA relativa all'imponibile non documentato o non registrato, con un minimo di € 516; nel caso di violazione di più obblighi inerenti la stessa operazione, la sanzione si applica una sola volta.
Documentazione e registrazione di operazioni non imponibili o esenti ***o non soggette all'IVA***:	
- regola generale	dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati, con un minimo di € 516; nel caso di violazione di più obblighi inerenti la stessa operazione, la sanzione si applica una volta;
- se la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito	da € 258 a € 2.065.
Mancata emissione di documenti di trasporto, ricevute e scontrini fiscali (o emissione con corrispettivo inferiore)	100% dell'importo non documentato, con un minimo di € 516 (1) (2); nel caso di violazione di più obblighi inerenti la stessa operazione, la sanzione si applica una sola volta.
Detrazione illegittima	sanzione pari alla detrazione.
Omessa autofattura ai sensi dell'art. 34, comma 6	dal 100% al 200% l'imposta (ovvero dal 5% al 10% del corrispettivo non imponibile o esente) con un minimo di € 516.
Omessa o tardiva regolarizzazione per mancata emissione della fattura o per fattura irregolare:	
- regola generale	100% dell'imposta con un minimo di € 258 (3) (4);
- regolarizzazione spontanea entro 30 giorni (con versamento dell'IVA)	nessuna sanzione (4).
Omessa procedura di inversione contabile di cui agli artt. 17 e 74, 7° e 8° comma	dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di € 516 (5).

segue