

b) I beni non oggetto dell'attività dell'impresa

Se i beni sono di costo unitario non superiore a € 25,82 la cessione è esclusa da IVA ed è ammessa la detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto.

Se, invece, sono di importo unitario superiore, la cessione non va assoggettata ad IVA ma non è ammessa la detrazione, essendo considerate spese di rappresentanza.

c) Le spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza devono rispettare il principio dell'inerenza. Il diritto alla detrazione va verificato alla luce dell'art. 19-bis 1, lettera h), secondo cui "non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito" di cui all'art. 108, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Le spese di rappresentanza hanno per oggetto anche quelle sostenute per beni distribuiti gratuitamente poiché nel rispetto delle regole di inerenza. Sono tali anche quelle sostenute per beni "di valore unitario non eccedente € 50,00" le quali hanno pieno riconoscimento a titolo di costo d'esercizio ma la detrazione dell'IVA è ammessa soltanto per gli acquisti di beni di costo unitario non superiore a € 25,82.

Gli artisti ed i professionisti devono considerare l'art. 54, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui "sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito". La C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E afferma che "l'indetraibilità... è operante per l'imposta relativa alle spese di rappresentanza sostenute da tutti gli assoggettati e non solo nei confronti dei titolari dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo".

Sono operazioni esenti da IVA (art. 10, n. 27-quinquies), le cessioni che hanno per oggetto beni per i quali non sussiste il diritto totale alla detrazione ai sensi degli artt. 19, 19-bis e 19-bis 2. "Non essendo richiamata anche l'indetraibilità derivante dall'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, la cessione di detti beni non fruisce del temperamento introdotto dal citato n. 27-quinquies dell'art. 10 (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

Il trattamento IVA degli omaggi

| Casistica | IVA sulla cessione | Detrazione IVA sull'acquisto |
|--|--------------------|------------------------------|
| Beni prodotti o commerciati dall'impresa di costo unitario: | | |
| - non superiore a € 25,82 | NO-SI(1) | NO-SI(1) |
| - superiore a € 25,82 | NO-SI(1) | NO(2)-SI(1) |
| Campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati | NO(3) | SI |
| Beni la cui produzione o commercio non rientra nell'attività dell'impresa di costo unitario: | | |
| - non superiore a € 25,82 | NO | NO-SI (1) |
| - superiore a € 25,82 | NO | NO |
| Beni per i quali non è stata operata la detrazione ex art. 19 | NO | NO |
| Beni ceduti in omaggio ai dipendenti | NO | NO |
| Beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in base a contratto (4) | NO | SI |

(1) Sì qualora i beni non siano considerati spese di rappresentanza.

(2) Se all'atto dell'acquisto non è nota la finalità promozionale ed è esercitata la detrazione, quando i beni sono utilizzati a scopi promozionali va versato l'importo dell'imposta a suo tempo detratto.

(3) L'art. 19, comma 3, lettera c), consente la detrazione.

(4) L'IVA si applica se la cessione è soggetta ad aliquota più elevata.

Avvertenza: 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-bis1 e 19-bis2 sono "operazioni esenti" (art. 10, n. 27-quinquies).

4. I beni ritirati dal mercato

Si considerano distrutti ai fini dell'IVA i prodotti alimentari non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili, nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati nell'art. 10, n. 12), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e da questi ritirati presso i luoghi di esercizio dell'impresa (art. 6, comma 5, della L. 13 maggio 1999, n. 133).

I prodotti alimentari non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili nonché in prossimità della scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati all'art. 10, n. 12), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (cioè, enti, associazioni riconosciute o fondazioni con finalità di assistenza, beneficenza, educazione, studio o ricerca scientifica e Onlus), si considerano distrutti agli effetti dell'IVA. Dal 1° gennaio 2014 è soppresso l'inciso "e da questi ritirati presso i luoghi di esercizio dell'impresa" (art. 1, comma 238, della L. 27 dicembre 2013, n. 147).

11. Le organizzazioni di volontariato

Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente a scopo di solidarietà non sono imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 2, della L. 11 agosto 1991, n. 266.

L'art. 1, comma 448, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 ha abrogato il n. 41-bis), parte II della tabella A, che prevedeva l'applicazione dell'aliquota del 4% sulle prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenze domiciliare o ambulatoriale o in comunità o simili ovunque rese, in favore degli anziani e invalidi adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale. La disposizione si applica alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013. 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, previste dall'art. 41 della L. 23 dicembre 1978, n. 833, da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS, sono operazioni esenti da IVA (art. 10, primo comma, n. 27-ter).



Per i contratti stipulati dopo il 31 dicembre si applica l'aliquota del 10% per le prestazioni indicate all'art. 10, primo comma, numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter), rese in favore dei soggetti indicati al successivo art. 27-ter da cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni in generale (n. 127-undecies, della terza parte della Tabella A).

12. I contributi pubblici

I contributi erogati dalla pubblica amministrazione sono mere movimentazioni di denaro escluse dall'IVA ma sono assoggettati al tributo quando sono configurabili come corrispettivi cioè in presenza di un rapporto giuridico nel cui ambito rappresentano il controvalore effettivo del servizio prestato o del bene ceduto.

L'IVA non si applica quando chi "riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione" (circ. 21 novembre 2013, n. 34/E).

La classificazione delle somme

Sono contributi pubblici:

- a) aiuti di Stato automatici;
- b) agevolazioni a favore di particolari categorie di soggetti;
- c) sovvenzioni, sussidi, contributi, ausili finanziari e attribuzione di vantaggi economici erogati, mediante criteri di evidenza pubblica, secondo le regole indicate all'art. 12 della L. 7 agosto 1990, n. 241;
- d) somme erogate se il procedimento è definito a livello comunitario e mediante bandi o delibere pubblici;
- e) somme erogate dai soci in base alle norme del codice civile.

Sono corrispettivi:

- a) erogazioni fatte a seguito della stipulazione di contratti in base al codice dei contratti pubblici;
- b) erogazioni fatte a titolo di corrispettivo;
- c) presenza nel contratto di clausole risolutive o penali.

Il ricevimento di contributi erogati a fronte di svolgimento di attività ha riflessi in relazione alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti per cui (ris. 25 luglio 2005, n. 100/E) se la somma ricevuta si configura come corrispettivo:

- a) correlato ad operazioni esenti, non è detraibile l'IVA assolta sugli acquisti inerenti all'attività svolta;
- b) correlato ad operazioni esenti e imponibili, si applica la regola del pro-rata di detrazione ai sensi dell'art. 19, secondo comma, in quanto specificatamente afferente ad operazioni escluse, e, dopo aver operato lo scomputo, il pro-rata di cui all'art. 19, quinto comma, e 19-bis.

Non legittima "l'esercizio del diritto alla detrazione la circostanza che il contribuente sia destinatario di un contributo a fondo perduto, dovendosi comunque fare riferimento alla tipologia delle operazioni attive poste in essere in qualità di cedente o prestatore dallo stesso contribuente destinatario del contributo" (ris. 11 marzo 2009, n. 61/E).

13. La web tax

A decorrere dal 1° luglio 2014, i soggetti passivi che acquistano servizi di pubblicità on line, anche attraverso centri media ed operatori terzi, devono rivolgersi a soggetti titolari di partita IVA in Italia.

La disposizione si applica anche nel caso in cui l'operazione di compravendita sia stata effettuata mediante centri media, operatori terzi e soggetti inserzionisti (art. 17-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto con l'art. 1, comma 33, della L. 27 dicembre 2013, n. 147).

L'obbligo della partita IVA italiana per le operazioni di commercio elettronico non sussiste.

L'acquisto di servizi di pubblicità on-line e di servizi ad essa ausiliari deve essere effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario o altri strumenti tracciabili (art. 1, comma 178, della L. 27 dicembre 2013, n. 147).

**Il trattamento delle prestazioni socio-assistenziali rese dalle cooperative sociali
prima e dopo la L. 24 dicembre 2012, n. 228**

| Tipo di cooperative | Prestazioni rese | IVA ante L. 228/2012 | IVA dopo L. 228/2012 |
|--|--|---|--|
| Generiche (non sociali e non ONLUS) | direttamente al fruitore finale in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni | aliquota 4% (n. 41-bis) della tabella A, parte II) | aliquota 22% |
| Sociali e loro consorzi ONLUS di diritto | direttamente al fruitore finale | aliquota IVA 4% oppure esenti da IVA su opzione | esenti da IVA |
| | in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni | | aliquota 4% per appalti stipulati ante 2014 aliquota 10% per appalti stipulati dopo il 2013 |
| Generiche ONLUS | direttamente al fruitore finale | esenti da IVA | esenti da IVA |
| | in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni | | |

Se le prestazioni “sono rese da cooperative sociali (e loro consorzi) in base a contratti di appalto e di convenzioni stipulati entro il 31 dicembre 2013, alle stesse resta alternativamente applicabile l’aliquota agevolata del 4% (di cui al soppresso n. 41-bis) della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972) ovvero il regime di esenzione (di cui all’art. 10, primo comma, n. 18), del citato D.P.R.” (ris. 13 dicembre 2013, n. 93/E). Per le prestazioni sanitarie riabilitative di cui al n. 18) dell’art. 10 nei confronti “di particolari soggetti (disabili fisici, psichici e sensoriali)” si applica l’aliquota del 10% di cui al n. 127-undecies) della tabella A, parte terza, se rese in esecuzione dei suddetti contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013.

Avvertenza

L’art. 1, comma 172, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, ha eliminato le modifiche all’IVA disposte dall’art. 1, commi 488 e 489, della L. 24 dicembre 2012, n. 228, cioè sono soppressi il n. 41-bis) della parte seconda e il n. 127-undecies) della parte terza della tabella A.

Si applica l’aliquota IVA del 4% (nuovo n. 41-bis) della tabella A, parte seconda, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ma non alle società cooperative e loro consorzi diversi da quelli di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381.

Si applica l’aliquota del 22% per le prestazioni socio-sanitarie rese da cooperative non sociali, salva l’opzione per il regime di esenzione nei casi previsti dai numeri 18), 19), 20) e 21) dell’art. 10.

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 € 2,00;
- b** la cessione è soggetta ad imposta di registro con l’aliquota del 9% (ovvero del 2% se “prima casa”) indicata all’art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, all’imposta ipotecaria di € 50 e a quella catastale di € 50.

Il regime fiscale delle cessioni di fabbricati

A) Fabbricati a destinazione abitativa (art. 10, n. 8-bis)

Il regime “naturale” di esenzione dall’IVA è derogato nei seguenti casi:

- a) cessioni effettuate da imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro cinque anni dall’ultimazione della costruzione o dell’intervento;
- b) cessioni fatte dalle suddette imprese oltre il termine di cinque anni se il cedente ha espressamente manifestato l’opzione per l’imposizione nel relativo atto;
- c) cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali il cedente ha espressamente manifestato l’opzione per l’imposizione nel relativo atto.

L’opzione per l’imponibilità è limitata solo alle imprese di costruzione o che realizzano interventi di recupero indicati all’art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

Le cessioni effettuate da operatori economici diversi sono esenti dall’IVA.

Le cessioni fatte dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici sono soggette all’aliquota IVA del 10%, salva l’applicazione dell’aliquota del 4% se il cessionario possiede i requisiti “prima casa”; si applica l’aliquota del 22% se l’abitazione è considerata “di lusso”.

B) Fabbricati strumentali (art. 10, n. 8-ter)

Il regime "naturale" di esenzione dall'IVA è derogata nei seguenti casi:

- a) cessioni effettuate da imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro cinque anni dalla data dell'ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- b) cessioni fatte dalle suddette imprese se il cedente ha espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Le cessioni di fabbricati strumentali per natura sono assoggettate all'IVA, per legge, solo se l'impresa che li ha costruiti o recuperati ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

Le cessioni fatte da operatori economici diversi sono esenti da IVA, fermo restando che il cedente può manifestare l'opzione per l'assoggettamento all'IVA nell'atto di cessione con l'aliquota del 22%, ovvero del 10% in casi particolari (ad esempio, i numeri 127-undecies) e 127-quinquiesdecies) della Parte III della Tabella A, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

C) Il fabbricato non ultimato

La cessione di un fabbricato non ancora ultimato "è esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, nn. 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto si tratta di un bene che non è ancora uscito dal circuito produttivo la cui cessione, pertanto, deve essere assoggettata ad IVA".

In tal caso, non ricorrendo un'ipotesi di imponibilità opzionale/facoltativa, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile e la cessione, quindi, è assoggettata ad IVA secondo le regole ordinarie (circ. 28 giugno 2013, n. 22/E).

| | | |
|---|-----|--|
| a) socio prima casa | 4% | Tabella A, parte 2 ^a , n. 26 |
| b) socio non prima casa | 10% | Tabella A, parte 3 ^a , n. 127-undecies |
| – Immobili vincolati ai sensi della L. 1 giugno 1939, n. 1089 (attualmente D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42) | 22% | Art. 36, comma 4, n. 14, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 |

b) L'acquisto dell'abitazione principale

L'acquirente può chiedere l'applicazione dell'aliquota IVA del 4% (ovvero, se l'atto è esente o non soggetto, l'imposta proporzionale di registro nella misura del 2%) se si tratta di "prima casa".

Le condizioni richieste

Il beneficio si applica a condizione che l'acquisto abbia per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. dei lavori pubblici 2 agosto 1969, ancorché non ultimate, purché permanga l'originale destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II bis dell'art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, cioè:

- l'immobile deve essere ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro un anno dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa nel territorio italiano; la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente, nell'atto di acquisto;
- l'acquirente, nell'atto di acquisto, deve dichiarare di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- l'acquirente deve dichiarare di non essere titolare, neppure per quote anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso o dal coniuge con le agevolazioni fiscali previste in materia da norme previgenti.

Nel caso di cessioni soggette ad IVA le dichiarazioni suddette, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

Le agevolazioni, sussistendo le predette condizioni, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze e dell'immobile adibito ad abitazione principale. Sono comprese tra le pertinenze, limitatamente a una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2 (magazzini di deposito cioè cantine e soffitte), C/6 (autorimesse e box) e C/7 (tettoie e posti macchina) che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

Nel caso di dichiarazione mendace o di trasferimento a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici suddetti prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonchè una soprattassa pari al 30% delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette ad IVA, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30%. Sono dovuti gli interessi di mora di cui all'art. 55 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella misura del 3,5% annuo.

Avvertenza: A decorrere dal 1° gennaio 2014, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota del 2% gli atti a titolo oneroso traslativi della proprietà devono avere per oggetto case di abitazione non di lusso cioè diverse da quelle indicate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, ferme restando le condizioni sopra indicate.

Per effetto dell'art. 3, comma 13, del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, si applica l'imposta di registro con l'aliquota dell'1%, se il trasferimento avente per oggetto fabbricati (o porzione di fabbricato) è esente da IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8-bis), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro il termine di tre anni. Se non si realizza la condizione, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si applica la sanzione del 30%, oltre agli interessi di mora di cui all'art. 55 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella misura del 3,5% annuo.

c) L'abitazione di lusso

Le caratteristiche di "abitazione di lusso" sono individuate dal D.M. 2 agosto 1969 quali quelle con superficie utile complessiva superiore a mq 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e il posto macchina), le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno mq 80 di superficie o di campi da tennis, ecc.

d) Il fabbricato rurale

Le condizioni di "fabbricato rurale" sono indicate all'art. 9, commi 3, 3-bis, 3-ter e 4, del D.L. 31 dicembre 1993, n. 557. Il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 mq. ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate le colture specializzate in serra, ovvero altra coltura intensiva o il terreno è considerato montano ai sensi dell'art. 1, comma 3, della L. 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite è ridotto a 3.000 mq.



Non sono riconosciuti rurali i fabbricati ad uso abitativo appartenenti alle categorie A/1 e A/8 o che hanno le caratteristiche di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969.

**Imposta di registro dal 1° gennaio 2014
(art. 10 della tariffa, parte prima)**

| | |
|--|----|
| Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di: beni immobili in genere | 9% |
| case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni (vedasi la tabella alla precedente lettera b) | 2% |
| Avvertenze: | |
| 1. L'imposta, comunque, non può essere inferiore a € 1.000. | |
| 2. Gli atti, per gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari, sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di € 50. | |
| 3. In relazione agli atti suddetti sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni previste da leggi speciali. | |
| 4. L'imposta ipotecaria si applica con l'aliquota del 3% e catastale dell'1% per le cessioni di immobili esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter). | |

Per effetto dell'art. 26, comma 2, del D.L. 12 settembre 2013, n. 104, conv. con mod., in L. 8 novembre 2013, n. 128, l'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito nella misura di € 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato a € 200.

11. L'IVA sui beni immobili

a) Le cessioni di fabbricati ad uso abitativo

Il regime di esenzione non si applica soltanto per le cessioni di fabbricati, abitativi o strumentali, ultimati o ristrutturati da non più di cinque anni effettuate da imprese di costruzione o ristrutturazione (cioè quelle che hanno eseguito interventi di recupero e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia o urbanistica di cui all'art. 3, lettere c), d) ed f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380).

L'esenzione sussiste soltanto se la cessione avviene oltre il suddetto periodo di cinque anni salvo il caso dell'opzione per l'applicazione dell'IVA manifestata dal cedente nell'atto di acquisto nonché di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal D.M. 22 aprile 2008 per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione nel relativo atto.



L'IVA si applica anche se l'intervento di recupero edilizio, in base ad un contratto d'appalto, **ha affidato a terzi l'esecuzione dei lavori**. Sono considerate "imprese costruttrici" anche "quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori" (circolare 4 agosto 2006, n. 27/E). La qualifica di "impresa costruttrice" è ancorata esclusivamente al realizzo della costruzione dell'immobile senza la necessaria presenza di altri requisiti.

Le cessioni di fabbricati ad uso abitativo

| Cedente | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-------------|----------|------------|-----------|
| Impresa costruttrice o ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione: | | | | |
| - prima casa | 4% | 200 | 200 | 200 |
| - casa non di lusso | 10% | 200 | 200 | 200 |
| - casa di lusso | 22% | 200 | 200 | 200 |
| Impresa non costruttrice o impresa costruttrice o ristrutturatrice oltre 5 anni dall'ultimazione e altre imprese: | | | | |
| - prima casa | esente | 2% | 50 | 50 |
| - casa non di lusso | esente | 9% | 50 | 50 |
| - altri fabbricati | esente | 9% | 50 | 50 |
| Privato non soggetto IVA: | | | | |
| - prima casa | fuori campo | 2% | 50 | 50 |
| - altri fabbricati | fuori campo | 9% | 50 | 50 |

Se i lavori di finitura non rispettano l'originaria destinazione (ad esempio, il fabbricato diventa "di lusso") l'acquirente deve versare la differenza d'imposta dovuta.

L'assoggettamento all'IVA è condizionato dal fatto "che i lavori edili, ancorché in misura parziale, siano stati effettivamente realizzati, non ritenendosi sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative all'esecuzione dell'intervento" (ris. 8 maggio 2007, n. 91/E).

Un fabbricato si intende "ultimato" quando il direttore dei lavori attesta l'avvenuta ultimazione, che, di norma, coincide con la dichiarazione da rendere per l'accatastamento.

La cessione di opere di urbanizzazione (ad esempio, parcheggi, ecc.) è soggetta all'aliquota del 10%, salvo il regime di esenzione se sono trascorsi cinque anni dalla realizzazione; invece è esente se la cessione è effettuata da un'impresa non costruttrice.

Il provvedimento 22 luglio 2013 va utilizzato per segnalare l'opzione per l'imponibilità ad IVA dei contratti di locazione di fabbricati abitativi effettuati dalle imprese costruttrici in corso al 26 giugno 2012 e per i contratti di locazione destinati ad alloggi sociali in corso al 24 gennaio 2012, nonché qualora prima della scadenza nel contratto si verifichi il subentro di un terzo in qualità di locatore.

Il pagamento dei canoni di locazione

Fatta eccezione per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica i pagamenti dei canoni di locazione di unità abitative, a prescindere dall'importo, sono corrisposti obbligatoriamente in forme e modalità che escludono l'uso del contante e ne assicurino la tracciabilità anche ai fini dell'asseverazione dei patti contrattuali per consentire al locatore e al conduttore l'ottenimento di agevolazioni e detrazioni fiscali (art. 1, comma 50, della L. 27 dicembre 2013, n. 147).

d) Il meccanismo del "reverse charge"

Se la cessione del fabbricato è esente dall'IVA il cessionario deve assolvere il tributo integrando la fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta e deve annotarla nel registro delle fatture e degli acquisti.

La procedura

- A) Fattura con IVA (e senza reverse charge) se l'impresa costruttrice cede l'immobile abitativo o strumentale entro cinque anni.
 B) Fattura esente da IVA ai sensi del n. 8-bis (fabbricati abitativi) e n. 8-ter (fabbricati strumentali) e reverse charge se l'impresa cedente esercita l'opzione per l'IVA ed è:
 a) costruttrice, per i fabbricati abitativi o strumentali ceduti dopo cinque anni;
 b) non costruttrice, per i fabbricati strumentali.

e) Le cessioni di terreni

Un terreno è considerato edificabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo (art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223).

Il concetto di "area fabbricabile" va utilizzato ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'IMU.

Le imposte sulle cessioni di terreni

| Tipo di terreno | IVA | Registro | Ipotecario | Catastale |
|--|-------------|----------|------------|-----------|
| A) cedente con partita IVA: | | | | |
| - area edificabile | 22% | 200 | 200 | 200 |
| - terreno agricolo | fuori campo | 9% | 50 | 50 |
| - area non edificabile e non agricola | fuori campo | 9% | 50 | 50 |
| B) cedente senza partita IVA | | | | |
| - area edificabile compresa in piano particolareggiato destinato a edilizia residenziale | Fuori campo | 9% | 50 | 50 |
| - terreno agricolo | Fuori campo | 9% | 50 | 50 |
| - area non edificabile e non agricola | Fuori campo | 9% | 50 | 50 |

L'art. 1, comma 608, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, ha disposto il ripristino dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina: l'imposta di registro ed ipotecaria si applicano nella misura fissa e l'imposta catastale con l'aliquota dell'1% (art. 2 del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194) e gli oneri notarili sono ridotti alla metà.

È elevata dal 9% al 12% l'aliquota dell'imposta di registro per i trasferimenti di terreni a favore di soggetti privi della qualifica di imprenditore agricolo.

L'appesantimento dell'imposta di registro su cessioni di terreni agricoli è stato operato con l'art. 1, comma 609, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, che eleva al 12% l'aliquota dell'imposta di registro sui trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

Le imposte sui trasferimenti di terreni

| Oggetto del trasferimento | IVA | I. registro | I. ipotecaria | I. catastale |
|------------------------------|-----|-------------|---------------|--------------|
| terreno edificabile: | | | | |
| – fatto da soggetto IVA | 22% | 200 | 200 | 200 |
| – fatto da altro soggetto | – | 9% (a) | 50 | 50 |
| acquirente: | | | | |
| – coltivatore diretto o IAP | – | 200 | 200 | 1% (b) |
| – soggetto diverso | – | 12% (a) | 50 | 50 |
| (a) Importo minimo: € 1.000. | | | | |
| (b) importo minimo: € 200. | | | | |

f) L'affitto di azienda

Le norme in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di azienda il cui valore sia costituito, per più del 50%, dal valore normale dei fabbricati determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (art. 35, comma 10-quater, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223). Questa regola "non opera in via generale ma impone che sia derogato il regime di tassazione previsto per la locazione d'azienda quando si verificano contestualmente due condizioni:

- a) il valore normale dei fabbricati, come determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 633 del 1972, sia superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
- b) l'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro secondo le regole previste per le locazioni d'azienda, unitamente considerata, consente di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella prevista per le locazioni di fabbricati" (circolare 4 agosto 2006, n. 27/E).

In sostanza, la valutazione deve essere riferita ad entrambi gli elementi del rapporto comparativo, cioè il complesso aziendale e i fabbricati, per cui se il valore dell'immobile non supera il 50% del valore dell'azienda l'imposta di registro si applica nella misura fissa di € 200 e se è superiore l'aliquota proporzionale dell'1%.

L'affitto di azienda

| Locatore | IVA | Registro |
|---|-----|--|
| Imprenditore individuale che affitta: | | |
| a) l'unica azienda | NO | 3% |
| b) l'unica azienda con canone separato per i beni mobili e immobili | NO | 3% per i mobili 2% per gli immobili |
| c) una delle aziende possedute | 22% | 200 |
| Società | 22% | 200 |

g) La detrazione

Il regime di esenzione dall'IVA esplica i suoi riflessi anche sul regime della rettifica della detrazione secondo quanto previsto dall'art. 35, comma 9, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, in deroga a quanto è stabilito dall'art. 19-bis2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'art. 19-bis2

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> a) la rettifica va operata quando i beni immobili hanno un'utilizzazione diversa da quella per la quale la detrazione è stata operata; b) il periodo di rettifica è di dieci anni, decorrenti dall'anno di acquisto o di ultimazione; c) la rettifica va eseguita se la percentuale di detrazione è superiore al 10%. |
|---|

La rettifica è effettuata aumentando o diminuendo l'IVA annuale in ragione di 1/10 della differenza tra l'ammontare dell'imposta detratta e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza. Se l'anno di acquisto o di produzione non coincide con quello di entrata in funzione, la prima rettifica è eseguita per tutta l'imposta relativa al bene in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno anche se lo scostamento non è superiore a dieci punti.

h) Il valore

Per le sole cessioni fra persone fisiche, che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di immobili ad uso abitativo la base imponibile ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale è determinata ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

i) Le dichiarazioni da inserire nell'atto di compravendita

Le parti hanno l'onere di indicare nell'atto di compravendita, in modo analitico, le modalità di pagamento del corrispettivo; l'omissione, anche solo in parte, fa sì che le imposte siano dovute sull'intero importo e sia irrogata la sanzione del 50% della differenza d'imposta, detratto l'importo della sanzione per insufficiente dichiarazione di valore irrogata eventualmente ai sensi del successivo art. 71, cioè se il valore accertato ridotto di un quarto supera quello dichiarato, si applica la sanzione dal 100% al 200% della maggiore imposta.

Il compratore e il venditore hanno l'obbligo di dichiarare se si sono avvalsi dell'intervento di un mediatore; in caso affermativo, va dichiarato l'ammontare della spesa sostenuta, le analitiche modalità di pagamento e il numero di partita IVA o di codice fiscale dell'agente immobiliare.

NOTA BENE:

L'omessa, o incompleta o mendace indicazione di tali dati è punita con la sanzione da € 500 a € 10.000 e i beni sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Il compenso comunque denominato pagato al soggetto di intermediazione immobiliare per l'acquisto dell'abitazione principale legittima il riconoscimento della detrazione del 19% ai fini dell'IRPEF per un importo non superiore a € 1.000 (art. 35, comma 22-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223).

l) Le cessioni di contratti di leasing

Sono assoggettate all'imposta proporzionale di registro del 4% le cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto beni immobili strumentali, anche da costruire ed ancorché assoggettati all'IVA di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (art. 1, comma 164, della L. 27 dicembre 2013, n. 147).

L'imposta di applica sul corrispettivo pattuito per la cessione aumentata della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto.

m) Le cessioni di azienda con beni immobili

Dal 1° gennaio 2014 la cessione di un'azienda comprensiva di beni immobili viene modificata poiché si applicano:

a) l'imposta di registro con l'aliquota:

- del 9% sui beni immobili, elevata al 12% per i terreni agricoli e relative pertinenze a favore di chi non è imprenditore agricolo professionale iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale;
- del 3% sul valore dell'azienda, al netto del valore dei beni immobili;

b) l'imposta ipotecaria di € 50 (contro quella del 2%);**c) l'imposta catastale di € 50 (contro quella dell'1%);****d) l'imposta di bollo, i tributi speciali catastali e le tasse ipotecarie non si applicano poiché i trasferimenti immobiliari ne sono esenti.****n) L'attestato di prestazione energetica**

L'art. 6 del D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 192, dispone che nei contratti di compravendita immobiliare, negli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso o nei nuovi contratti di locazione di edifici o di singole unità immobiliari è inserita apposita clausola con la quale l'acquirente o il conduttore dichiarano di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato in ordine alla prestazione energetica degli edifici". L'attestato (APE) deve essere allegato al contratto con esclusione delle locazioni di unità immobiliari. L'omessa dichiarazione o allegazione, se prevista, è punita con la sanzione, dovuta in solido dalle parti, da € 3.000 a € 18.000, ridotta da € 1.000 a € 4.000 per i contratti di locazione di singole unità immobiliari (ridotta alla metà se la durata non supera tre anni).

Con la risoluzione 22 novembre 2013, n. 83/E, è stato precisato che:

a) è possibile presentare in allegato all'atto l'attestato di prestazione energetica;**b) l'ufficio dell'Agenzia delle entrate registra il contratto e l'allegato senza applicare, su questo, l'imposta di registro;****c) se il contratto di locazione è registrato telematicamente, mediante le applicazione "Locazioni web", "SIRIA" e "IRIS", non è prevista la possibilità di trasmettere gli allegati;****d) se successivamente alla registrazione è prodotto volontariamente l'attestato per la registrazione, è dovuta l'imposta fissa di registro di € 200;****e) l'attestato non è soggetto all'imposta di bollo; tuttavia, se al contratto di locazione è attestata copia dell'atto con dichiarazione di conformità all'originale rilasciata da un pubblico ufficiale, è dovuta l'imposta di bollo di € 16 per ogni foglio.**

o) La registrazione dei contratti di locazione

Con il Provvedimento 10 gennaio 2014, a decorrere dal 3 febbraio 2014 va utilizzato il modello RLI, in luogo del Modello 69 per richiedere la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili ed eventuali proroghe, cessioni e risoluzioni, nonché per l'esercizio dell'opzione o della revoca della c.d. "cedolare secca" (art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23).

Il Modello RLI va utilizzato esclusivamente per:

- a) le richieste di registrazione di contratti di locazione e affitto di beni immobili;
- b) le proroghe, le cessioni e le risoluzioni dei contratti di locazione e affitto di beni immobili;
- c) le comunicazioni dei dati catastali ai sensi dell'art. 19, comma 5, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78;
- d) l'esercizio o la revoca dell'opzione per la cedolare secca;
- e) le denunce relative ai contratti di locazione non registrati, ai contratti di locazione con canone superiore a quello registrato o ai comodati fittizi.

Il modello va presentato in modalità telematica direttamente o per il tramite dei soggetti indicati nell'art. 15 del decreto direttoriale del 31 luglio 1998 o presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti non obbligati alla procedura.

Nel caso di richiesta di registrazione, il modello può essere presentato, sempre in via telematica ma senza dover allegare il contratto in presenza delle seguenti caratteristiche:

- a) numero di locatori e conduttori, rispettivamente, non superiore a tre;
- b) una sola unità abitativa e numero di pertinenze non superiore a tre;
- c) tutti gli immobili devono essere censiti con attribuzione di rendita;
- d) il contratto contiene esclusivamente la disciplina del rapporto di locazione (per cui non comprende ulteriori pattuizioni);
- e) il contratto è stipulato tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di un'impresa, arte o professione.

Per il modello RLI è reso disponibile il prodotto software "Contratti di locazione e affitto di immobili (RLI)"; tuttavia, fino al 31 marzo 2014 è consentito l'utilizzo dei prodotti software Contratti di locazione, Iris e Siria. Sempre fino a tale data è possibile presentare per la registrazione anche il modello 69.

Dal 1° febbraio, l'imposta di registro, i tributi speciali, l'imposta di bollo, le sanzioni e gli interessi connessi alla registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili sono versati mediante il modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), esclusivamente con modalità telematiche da parte dei soggetti titolari di partita IVA. Fino al 31 dicembre 2014 è possibile utilizzare il Modello F23 (Provvedimento 3 gennaio 2014).

12. Gli interventi di manutenzione sugli immobili

Si applica l'aliquota del 10% sulle prestazioni di servizi per interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria effettuati su edifici a prevalente destinazione abitativa. È rilevante il momento non di esecuzione dei lavori ma di pagamento del corrispettivo. Per applicare correttamente l'aliquota del 10% nella fattura vanno indicati separatamente i beni di valore significativo indicati nel D.M. 29 dicembre 1999. L'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento al netto del valore di tali beni.

L'aliquota

| Prestazione su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata | Manutenzione (1) | Restauro e risanamento (2) |
|---|------------------|----------------------------|
| Contratto: | | |
| – di appalto | 10% | 10% |
| – di subappalto | 22% (3) | 10% |
| Consulenze professionali | 22% | 22% |
| Cessioni di beni finiti | | |
| – con posa in opera (4) | 10% | 10% |
| – senza posa in opera (4) | 22% | 10% |
| Cessioni di altri beni materiali | | |
| – con posa in opera | 10% | 10% |
| – senza posa in opera | 22% | 22% |

(1) Art. 3, lettere a) e b), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

(2) Art. 3, lettere c), d) e f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

(3) 10% per gli edifici di edilizia residenziale pubblica.

(4) Per i beni finiti di valore significativo (D.M. 29 dicembre 1999) impiegati nella prestazione l'aliquota del 10% si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento al netto del valore degli stessi.

| Anno | Soggetti senza cassa di previdenza (a) | Soggetti iscritti ad altre forme pensionistiche |
|------|--|---|
| 2012 | 27% | 18% |
| 2013 | 27% | 20% |
| 2014 | 28% | 21% |
| 2015 | 30% | 22% |
| 2016 | 31% | 24% |
| 2017 | 32% | 24% |
| 2018 | 33% | 24% |

(a) È dovuta anche l'aliquota aggiuntiva dello 0,72%.

c) Il contributo INPS alla gestione separata dall'anno 2014

Per l'anno 2014 resta ferma al 27% l'aliquota INPS dovuta alla gestione separata dai professionisti con partita IVA e sale al 28% quella dovuta dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa iscritti alla gestione separata. Resta invariata l'aliquota del 22% per i pensionati e le persone assicurate presso altre forme previdenziali obbligatorie.

L'art. 1, comma 491, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, ha modificato le aliquote dovute alla gestione separata all'INPS elevandole dal 21% al 22% per l'anno 2014 e dal 22% al 23,5% per l'anno 2015 per chi è assicurato ad altra forma obbligatoria.

Le nuove aliquote percentuali di contribuzione alla gestione separata dell'INPS

| Anno | Partita IVA in via esclusiva | Soggetto senza partita IVA in via esclusiva | Pensionati e iscritti ad altra gestione |
|------|------------------------------|---|---|
| 2013 | 27 | 27 | 20 |
| 2014 | 27 | 28 | 22 |
| 2015 | 30 | 30 | 23,5 |
| 2016 | 31 | 31 | 24 |
| 2017 | 32 | 32 | 24 |
| 2018 | 33 | 33 | 24 |

12. L'indennità per la perdita dell'avviamento

L'indennità per la perdita dell'avviamento di cui all'art. 34 della L. 27 luglio 1978, n. 392, che il proprietario corrisponde all'impresa (pari a 18 mensilità dell'ultimo canone corrisposto, elevata a 21 per le attività alberghiere) non ha natura risarcitoria per cui se è corrisposta alla naturale cessazione della locazione dell'immobile ad uso commerciale rappresenta il corrispettivo di un'obbligazione (ris. 3 giugno 2005, n. 73/E).

Il diritto all'indennità è escluso solo nel caso di risoluzione del contratto per causa imputabile al conduttore o in presenza di una procedura concorsuale.



Per i **beni ammortizzabili acquistati mediante contratti di appalto, la rettifica della detrazione opera dall'anno della loro entrata in funzione.**

Se l'acquisizione deriva da atti di fusione, scissione e cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi ai singoli rami dell'impresa, la rettifica considera la data in cui i beni sono stati acquistati per cui il cedente (o conferente) ha l'obbligo di fornire al cessionario (o conferitario) i dati necessari per rettificare la detrazione. I fabbricati (o porzioni di fabbricati) sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in 10 anni compreso quello di acquisto o di ultimazione. Per l'acquisto di aree fabbricabili, l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime. L'imputazione dell'imposta relativa al fabbricato (o alle singole unità immobiliari) soggetto a rettifica, che sia compreso in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, va determinata in base a parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o da parametri simili, che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione, e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta (art. 19-bis2).

15. L'accertamento

Nel caso di avvisi di accertamento o rettifica, il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tale ipotesi, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggior imposta, addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'originaria operazione (art. 93 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 93).

I chiarimenti della circolare 17 dicembre 2013, n. 35/E

- a) **Ambito di applicazione: accertamenti divenuti definitivi dopo il 24 gennaio 2012.**
- b) **Presupposti:**
- **definizione dell'accertamento con pagamento (anche mediante compensazione) dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi;**
 - **accertamento definitivo a seguito di:**
 - **accertamento con adesione (art. 6 e seguenti del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);**
 - **adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio (art. 5, commi 1-bis e seguenti, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);**
 - **adesione ai processi verbali di constatazione (art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);**
 - **acquiescenza (di cui all'art. 15 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);**
 - **conciliazione giudiziale (art. 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);**
 - **mediazione (art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);**
 - **mancata impugnazione dell'avviso di accertamento;**
 - **passaggio in giudicato della sentenza nel caso di contestazione, in sede giudiziale, della pretesa fiscale;**
 - **riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e conoscibilità del cessionario o committente.**
- c) **Esclusione della procedura:**
- **IVA dovuta a seguito di accertamento induttivo;**
 - **IVA non riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di committente o cessionario conoscibile;**
 - **IVA pagata a titolo provvisorio in pendenza di giudizio; tuttavia se l'accertamento si consolida la procedura è consentita;**
 - **IVA pagabile in maniera rateale; tuttavia, nel caso di imposta definitivamente accertata, la rivalsa può essere esercitata in relazione al pagamento delle singole rate;**
 - **IVA relativa a violazioni al regime di inversione contabile (salvo i casi di indetraibilità oggettiva o soggettiva) mancando il pagamento.**
- d) **Detrazione in luogo della rivalsa per:**
- **il soggetto che al momento della violazione non possedeva la partita IVA (utilizzando la partita IVA attribuita in sede di accertamento);**
 - **l'importatore in relazione all'accertamento doganale; il termine decorre dal pagamento della maggiore imposta accertata dall'Agenzia delle dogane; è superato il contenuto della ris. 21 agosto 2007, n. 228/E, che si riferiva al momento di effettuazione dell'importazione;**
 - **il superamento del plafond per gli acquisti agevolati; l'operazione va effettuata, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuto il pagamento dell'IVA, degli interessi e delle sanzioni;**
 - **la società incorporante relativamente alla società incorporata per prestazioni rese nei suoi confronti;**
 - **il rappresentante fiscale di soggetto non residente nominato anche successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria, fino al pagamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa, "purché si tratti di adempimento cui il soggetto non residente non fosse già tenuto".**

e) Adempimenti:

- *per cessioni di beni o prestazioni di servizi, emissione della fattura (o di una nota di variazione in aumento) con l'indicazione degli estremi identificativi dell'accertamento; la fattura va annotata solo per memoria poiché l'IVA applicata per rivalsa non partecipa alla liquidazione periodica e alla dichiarazione annuale; la controparte annota il documento nel registro degli acquisti ai fini della detrazione;*
- *nel caso di coincidenza tra debitore e creditore (importazione, splafonamento, ecc.), predispone di un documento (cui vanno allegati l'atto di accertamento e l'attestato di versamento da annotare nel registro degli acquisti (e non in quello delle fatture).*

Nel caso di importazione l'IVA diventa esigibile con l'accettazione della dichiarazione doganale (e non con il pagamento) per cui l'IVA accertata sugli acquisti in sospensione d'imposta nei due anni anteriori non è esclusa dal beneficio della detrazione, previa annotazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti, ai sensi dell'art. 19 (ris. 18 aprile 2008, n. 161/E).

Nel processo di fatturazione intervengono:

- a) le imprese e i professionisti che emettono la fattura, nota, ecc. nei confronti della pubblica amministrazione;
- b) gli intermediari di trasmissione, se l'invio non è fatto direttamente;
- c) il Sistema di Interscambio, che presidia le procedure di ricezione e di inoltro delle fatture elettroniche;
- d) la pubblica amministrazione, che è il destinatario delle fatture tramite il Sistema di Interscambio; la stessa può anche fornire beni e servizi.

19. I professionisti senza ordine e albo

Chi esercita l'attività professionale non organizzata in ordini o collegi deve contraddistinguere la propria attività in ogni documento e rapporto scritto con il cliente pena l'irrogazione della sanzione di cui al titolo III della parte II del codice del consumo di cui al D.Lgs. 6 settembre 2005, n. 206 (art. 1, comma 3, della L. 14 gennaio 2013, n. 4). Pertanto, nella fattura va indicato "professionista ai sensi della L. n. 4/2013" o formula simile.

**L'aliquota per la somministrazione di alimenti e bevande dal 1° gennaio 2014
(tabella A, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)**

| |
|--|
| <p>A) aliquota del 4% (parte II) per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nelle mense aziendali ed interaziendali, nelle mense delle scuole di ogni ordine e grado nonché nelle mense per indigenti anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto o di apposite convenzioni (n. 37) (1), (2), (3); - [somministrazioni di alimenti e bevande effettuate mediante distributori automatici collocati in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme, e altri edifici destinati a collettività (n. 38)] (abrogato dall'art. 20, D.L. 4 giugno 2013, n. 63). <p>B) aliquota del 10% (parte III) per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - somministrazioni di alimenti e bevande, effettuate anche mediante distributori automatici (fino al 31 dicembre "somministrazioni di alimenti e bevande"); prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande (n. 121). |
| <p>(1) Sono comprese le somministrazioni fatte dagli enti locali nelle scuole di ogni ordine e grado, nonché nelle scuole materne e negli asili nido (art. 43 della L. 21 novembre 2000, n. 342).</p> <p>(2) L'aliquota agevolata si applica anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto (art. 8, comma 33, della L. 11 marzo 1988, n. 67).</p> <p>(3) Art. 75, comma 3, della L. 30 dicembre 1991, n. 413. L'aliquota del 4% si applica anche per le somministrazioni rese in dipendenza di contratti, anche di appalto aventi per oggetto servizi sostitutivi di mensa aziendale, sempreché siano commesse da datori di lavoro.</p> |



Non è ammessa in detrazione l'IVA relativa alla somministrazione di alimenti e bevande da chiunque effettuata nei confronti di datori di lavoro, tranne quella effettuata nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa aziendale o interaziendale.



Si applica l'aliquota del 10% per le somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi commesse da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mense aziendali, per le quali l'imposta è detraibile.



L'agevolazione compete anche alle imprese che provvedono alla fornitura periodica di pasti in mense aziendali e scolastiche, confezionati e recapitati giornalmente al domicilio delle imprese clienti, le quali provvedono direttamente alla distribuzione al personale dipendente (R.M. 2 maggio 1989, n. 551392).



Fino al 31 dicembre 2013, erano escluse dall'aliquota del 4% le operazioni fatte mediante i distributori automatici collocati in pubblici esercizi (per le quali l'aliquota era del 10%) e quelli collocati in locali non aperti al pubblico, diversi da scuole, stabilimenti ed uffici (per le quali l'aliquota è quella ordinaria).

Sono esenti da IVA (art. 10, n. 20), le prestazioni relative al vitto, rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni di vitto, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati.

**Le somministrazioni di alimenti e bevande mediante distributori automatici
secondo la L. 27 dicembre 2013, n. 147**

Le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate mediante distributori automatici collocati in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme e altri edifici destinati a collettività era soggetta all'aliquota IVA del 4% fino al 31 dicembre 2013 e, dal 1° gennaio 2014 per effetto dell'art. 20 del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, a quella del 10% per le "somministrazioni di alimenti e bevande, effettuate anche mediante distributori automatici", a prescindere dall'utilizzazione".

Per effetto dell'art. 1, comma 173, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, le modifiche apportate con il D.L. citato si applicano alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2014. A decorrere da tale data, i prezzi delle operazioni effettuate in attuazione dei contratti di somministrazione stipulati entro la data di conversione del suddetto D.L. possono essere rideterminanti al solo fine di adeguarli all'incremento dell'aliquota IVA.

8. La vendita per corrispondenza

L'impresa che vende per corrispondenza non ha l'obbligo di emettere la fattura.

Per assolvimento dell'obbligo fiscale, è importante il momento di conclusione del contratto: di solito la vendita, è effettuata in base ad un ordine del cliente mentre il pagamento è condizionato al gradimento espresso al mo-

mento della consegna per cui la conclusione del contratto si verifica quando perviene l'ordinativo di spedizione, con l'incontro delle volontà delle parti.

9. L'emissione della fattura

Chi esercita una delle attività indicate all'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, emette la fattura soltanto se è richiesta dal cliente. L'imprenditore che acquista beni che formano oggetto dell'attività propria d'impresa è obbligato a richiedere la fattura per acquisti fatti presso commercianti al minuto.

La fattura deve essere emessa con tutte le indicazioni previste dall'art. 21 avendo la possibilità di indicare il corrispettivo al lordo dell'IVA e, separatamente, l'aliquota dell'imposta e il relativo ammontare. L'importo dell'IVA si determina applicando il **c.d. "metodo matematico"**:



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 conto proprio consistenti quantitativi di merci e li somministrano a persone cui sono tenuti, per statuto o per contratto, e, pertanto, sotto tale profilo sono assimilabili agli **utilizzatori professionali**.

L’acquirente di merci destinate al consumo personale non è considerato utilizzatore professionale o utilizzatore in grande in base al quantitativo di prodotto acquistato, pur se è obbligato a conservare lo scontrino fiscale nelle immediate adiacenze al locale in cui è stato effettuato l’acquisto, su richiesta degli organi di accertamento.

Se l’attività di somministrazione è un modo di svolgimento dell’attività ricettiva, cioè se la stessa è svolta autonomamente ma è connessa ed accessoria a quella ospedaliera, la disciplina della ricevuta fiscale per tale attività si applica anche a quella relativa all’attività di somministrazione, purché tale attività non sia svolta in forma autonoma da un soggetto giuridico diverso.

Attenzione

Il Provvedimento 17 dicembre 2013 ha soppresso l’obbligo dell’utilizzatore di comunicare la messa in servizio, la variazione e la disinstallazione del registratore di cassa di cui agli artt. 8 del D.M. 23 marzo 1983 e 7, comma 1, lett. a), del D.M. 4 aprile 1990. Tali informazioni sono già presenti nel libretto di dotazione. La prima verifica periodica è effettuata all’atto della messa in servizio del laboratorio abilitato.

11. La ricevuta fiscale

a) La normativa

L’obbligo del rilascio della ricevuta fiscale è avvenuto non in maniera simultanea ma in forma scaglionata nel tempo secondo le seguenti articolazioni:

| Norma | Decorrenza dell’obbligo | Categoria interessata |
|--------|--------------------------|--|
| DD.MM. | 13 ottobre 1979 | alberghi |
| | 7 gennaio 1980 | ristoranti e agriturismo |
| | 18 gennaio 1980 | rifugi alpini (per il solo alloggio) |
| D.M. | 18 settembre 1981 | rifugi alpini (anche per somministrazioni di pasti e di bevande) |
| D.M. | 2 luglio 1980 | a) cessioni di pietre preziose, pelli da pellicceria, mobili per arredamenti, ecc. b) lavorazione, manutenzione e riparazione di autoveicoli e motoveicoli c) parrucchieri per signora |
| D.M. | 28 gennaio 1983 | altre categorie di artigiani (per l’esclusione: D.M. 22 dicembre 1983, a decorrere dal 1° gennaio 1984) laboratori di barbieri e di parrucchiere per uomo; |
| D.M. | 29 gennaio 1992 | attività di noleggio di beni mobili, cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali non è obbligatoria l’emissione della fattura (art. 12 della L. 30 dicembre 1991, n. 413) |
| D.P.R. | 21 dicembre 1996, n. 696 | regolamento recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi. |

b) I DD.MM. 13 ottobre 1979, 7 gennaio 1980 e 18 gennaio 1980

È disposto l’obbligo dell’emissione della ricevuta fiscale per:

- a** la somministrazione di pasti e bevande escluse quelle di sole bevande e le somministrazioni rese in mense aziendali, in mense popolari gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza e beneficenza nonché quelle rese dagli esercizi indicati nel primo comma, lettere b) e c), dell’art. 23 del D.M. 28 aprile 1976 di esecuzione della L. 11 giugno 1971, n. 426 (attualmente, D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 114);
- b** prestazioni alberghiere, comprese quelle rese da complessi ricettivi complementari a carattere turistico-sociale di cui alla L. 21 marzo 1958, n. 326.

Il concetto di “prestazione alberghiera” comprende sia la prestazione di alloggio sia tutte le operazioni ad essa connesse od accessorie (ad esempio lavanderie, garage, prenotazioni, ecc.).

La “prestazione alberghiera” non comprende l’uso di locali, impianti, ed attrezzature alberghiere, per finalità diverse dall’alloggio (ad esempio l’uso di sale per convegni di studio, per mostre, ecc.); tali prestazioni di servizi sono soggette all’IVA con la normale aliquota del 22%.

15. L'attivazione del POS

A decorrere dal 1° gennaio 2014, per effetto dell'art. 15, comma 4, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, i soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazioni di servizi, anche professionali, sono tenuti ad accettare anche pagamenti effettuati attraverso carte di debito.

Pertanto, commercianti al minuto, artigiani, prestatori di servizi e professionisti devono dotarsi di POS per consentire al cliente di effettuare il pagamento per il tramite bancomat, carte di credito e carte prepagate.

È considerata scorretta la pratica commerciale che richieda un sovrapprezzo dei costi per il completamento di una transazione elettronica con un fornitore di beni o servizi (art. 21, comma 4-bis, del D.Lgs. 6 settembre 2005, n. 206).

Non sono previste sanzioni per l'impresa o il professionista che non si doti del POS e che, quindi, non è in grado di accettare pagamenti in formato elettronico con carte di debito.

Ad un d.P.C.M. (attualmente non ancora pubblicato) è demandata la disciplina degli eventuali importi minimi, modalità e termini di attuazione (art. 13, c. 2-*quater*, del d.l. 21 giugno 2013, n. 69).

La bozza di decreto di attuazione prevede che, fino al 30 giugno 2014, l'obbligo debba essere applicato soltanto nei confronti di chi nel 2013 abbia realizzato un volume d'affari superiore a € 200.000 e solo per pagamenti di importo superiore a € 30. Successivamente verranno definiti gli obblighi per gli altri soggetti.

Il contenuto della registrazione (circ. 15 marzo 2007, n. 13/E)

- a) data del pagamento;
- b) estremi della fattura emessa dal professionista;
- c) generalità e codice fiscale del professionista;
- d) ammontare del corrispettivo riscosso;
- e) modalità di pagamento (contante, tipo ed estremi del documento emesso/ricevuto per pagamenti alternativi al contante).



L'omesso incasso del compenso in nome e per conto del professionista e l'omessa annotazione del compenso sono puniti con la sanzione da € 1.033 a € 7.747 e l'omessa o incompleta trasmissione con quella da € 258 a € 2.066.

Esulano dalla norma le prestazioni rese direttamente al paziente dalla struttura sanitaria per il tramite del professionista e le prestazioni rese in regime di intramoenia (ris. 13 luglio 2007, n. 171/E).

12. I notai

Ai sensi dell'art. 1, commi da 63 a 67, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, il notaio o altro pubblico ufficiale è obbligato a tenere un "conto corrente dedicato" nel quale devono essere versate:

- a** le somme dovute a titolo di onorario, diritti, accessori, rimborsi spese e contributi, nonché a titolo di tributi per i quali egli sia sostituto o responsabile d'imposta, in relazione agli atti dallo stesso ricevuti e/o autenticati e soggetti a pubblicità immobiliare, ovvero in relazione ad attività e prestazioni per le quali lo stesso sia delegato dall'autorità giudiziaria;
- b** ogni altra somma affidatagli e soggetta all'obbligo di annotazione nel registro delle somme e dei valori di cui alla L. 22 gennaio 1934, n. 64, comprese le somme dovute a titolo di imposta di successione;
- c** l'intero prezzo o corrispettivo, ovvero il saldo degli stessi, se determinato in denaro, oltre alle somme destinate ad estinguere le spese di condominio non pagate o di altri oneri dovuti in occasione del ricevimento o dell'autenticazione, di contratti di trasferimento della proprietà o di trasferimento, costituzione o estinzione di altro diritto reale di immobili o aziende.

Le disposizioni non si applicano agli importi inferiori a € 100.000 e per la parte di prezzo o corrispettivo oggetto di dilazione. La norma si applica in relazione agli importi versati contestualmente alla stipula di atto di quietanza. Sono esclusi i maggiori oneri notarili.

Gli importi depositati presso il conto corrente dedicato:

- a** costituiscono "patrimonio separato", escluso dalla successione del notaio e dal suo regime patrimoniale della famiglia e non pignorabile; sono crediti da restituire;
- b** sono svincolati ad eseguita registrazione e pubblicità.

Se è stato convenuto che il prezzo sia pagato dopo l'avveramento di un evento o dopo l'adempimento di una determinata prestazione, il notaio svincola la somma in presenza della prova risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero secondo le modalità concordate tra le parti, che l'evento si è manifestato.

Gli interessi sulle somme depositate, al netto delle spese di gestione del servizio, sono finalizzati a rifinanziare i fondi di credito agevolato individuati con D.M., operante anche in materia di condizioni contrattuali omogenee per la tenuta dei conti correnti dedicati.

Se non sussiste una delle suddette condizioni, la dichiarazione annuale può essere inclusa nel modello UNICO, che comprende la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e i dati rilevanti ai fini degli studi di settore o dei parametri; la dichiarazione ai fini dell'IRAP è presentata separatamente, al pari di quella di sostituto d'imposta. La dichiarazione annuale va presentata sempre in via telematica direttamente ovvero mediante un intermediario abilitato. Il collegamento telematico con l'Agenzia delle entrate è gratuito.

Gli intermediari abilitati (art. 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322)

- a) dottori commercialisti;
- b) ragionieri e periti commerciali;
- c) consulenti del lavoro;
- d) iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle C.C.I.A.A. per la sub-categoria tributi, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- e) avvocati;
- f) revisori contabili di cui al D.Lgs. 21 gennaio 1992, n. 88;
- g) associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettera e), b) e c), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241; nonché quelle che associano prevalentemente soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- h) centri autorizzati di assistenza fiscale cioè CAF-dipendenti e CAF-imprese;
- i) coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale;
- l) dottori agronomi, dottori forestali, agrotecnici e periti agrari;
- m) studi professionali e società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà della compagine sociale è posseduta da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli come specificato nel D.D. 18 febbraio 1999;
- n) società ed enti che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo (art. 73, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) limitatamente alla dichiarazione relativa a tale imposta.

Avvertenza: l'abilitazione è concessa dall'amministrazione finanziaria.



L'abilitazione viene revocata nei seguenti casi:

- a) se nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità;
- b) se l'ordine di appartenenza professionale ha adottato provvedimenti di sospensione;
- c) se al centro di assistenza fiscale è revocata l'autorizzazione.

Per ogni dichiarazione trasmessa è riconosciuto un compenso, a carico del bilancio dello Stato, di un euro, che non costituisce corrispettivo agli effetti dell'IVA.

La dichiarazione presentata tramite una banca o un ufficio postale è ritenuta redatta su modello non conforme per cui rende irrogabile la sanzione da € 258 a € 2.065 (circ. 19 giugno 2002, n. 54/E).



Non è previsto un termine di consegna della dichiarazione all'intermediario ma è stabilito soltanto il termine entro il quale va effettuata la trasmissione telematica.



La dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza è valida, ferma restando l'irrogazione delle sanzioni. Se è presentata successivamente, la dichiarazione è considerata omessa ma costituisce titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.



Si applica la sanzione da € 516 a € 5.164 a carico dell'intermediario che incorra nell'infrazione di tardiva od omessa trasmissione telematica di dichiarazioni e di atti per i quali aveva assunto il relativo impegno (art. 1, comma 616, della L. 27 dicembre 2013, n. 147).



Nel caso di tardiva od omessa trasmissione telematica da parte dell'intermediario, questi è punito con la sanzione da € 516 a € 5.164 (art. 7-bis del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241), fermo restando che questi può avvalersi del c.d. "ravvedimento operoso" (circ. 27 settembre 2007, n. 52/E).

2. Il contenuto

Dal 1° febbraio al 30 settembre di ciascun anno il contribuente deve presentare la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità all'apposito modello approvato. La dichiarazione inviata in via telematica si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa e, più precisamente, nel giorno in cui l'Agenzia delle entrate ha concluso la ricezione dei dati (circolare 25 gennaio 2002, n.6/E).

La dichiarazione presentata tramite un ufficio postale è da considerare redatta su modello non conforme a quello approvato per cui si applica la sanzione da € 258 a € 2.065 (circ. 19 giugno 2002, n. 54/E).

I contribuenti con rimborso in via prioritaria

| D.M. | categoria interessata |
|---|--|
| 22 marzo 2007 | contribuenti che effettuano, in modo prevalente nel periodo di riferimento della richiesta, le prestazioni di servizi di cui all'art. 17, sesto comma, lettera a) (1). |
| 25 maggio 2007 | operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 37.10.1 (recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici). |
| 1 luglio 2007 | operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 27.43.0 (produzione di zinco, piombo e stagno e semilavorati). |
| 21 dicembre 2007 | operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 27.42.0 (produzione di alluminio e semilavorati). |
| (1) Attività di prestazione 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. Avvertenza: devono sussistere i presupposti di cui all'art. 30, lettera a). | |

→ **Per beneficiare** della norma devono sussistere contestualmente le **seguenti condizioni**:

- a) esercizio dell'attività da almeno tre anni;
- b) eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore a € 10.000 in caso di rimborso annuale ed a € 3.000 in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
- c) eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

I rimborsi vengono eseguiti in via prioritaria rispetto agli altri rimborsi previsti dall'art. 30 relativi allo stesso periodo di riferimento.

7. La richiesta di rimborso

Il rimborso del credito IVA va richiesto esclusivamente con la dichiarazione annuale, compilando il quadro VR e il quadro VX, a partire dal 1° febbraio e fino al 30 settembre, termine ultimo di presentazione della stessa.

I termini per l'erogazione del rimborso

| Procedura | Organo erogante | Termine |
|--------------|--------------------------|--|
| ordinaria | Agenzia delle entrate | entro tre mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione, per importi superiori a € 516.000 e nel caso di procedure concorsuali; |
| semplificata | Agente della riscossione | entro 60 giorni dall'invio della dichiarazione, per importi non superiori a € 516.000 . |

Avvertenze:

1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso il termine di decadenza è sospeso per un periodo pari a quello che intercorre tra il 15° giorno successivo alla data in cui è notificata la richiesta di documentazione necessaria per verificare la spettanza del rimborso e la data in cui la stessa è consegnata.
2. Analoga sospensione si applica per gli interessi dovuti nel caso di liquidazione del rimborso oltre il 90° giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.
3. La mancata, eventuale, prestazione della garanzia "non è idonea a prolungare illimitatamente il termine di decadenza del potere di accertamento (circ. 6 maggio 2011, n. 17/E).

I rimborsi richiesti con procedura semplificata sono erogati direttamente dall'Agente della riscossione **con le seguenti avvertenze** (circ. 6 maggio 2011, n. 17/E):

- 1 la garanzia ha la durata di tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento;
- 2 se la garanzia non è prestata entro i 40 giorni successivi alla data di presentazione della dichiarazione, la richiesta di rimborso non ha corso, a differenza dei rimborsi richiesti con la procedura ordinaria.

NOTA BENE:

Il contribuente, in qualsiasi caso, può rettificare la richiesta di rimborso del credito presentando una dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, al fine di indicare, alternativamente, il medesimo credito (o parte di esso):

1. come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del quadro VX);
2. come eccedenza da erogare tramite procedura ordinaria (variazione del quadro VR).



L'agente della riscossione può operare il rimborso fino all'importo di € 516.000 (elevato a € 1.000.000 per i subappaltatori che nell'anno solare precedente hanno registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto).



Se la richiesta di rimborso differisce da quanto esposto nella dichiarazione, si applica la sanzione da una a due volte l'imposta.

Attenzione

A decorrere dall'anno 2014 il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti titolari di conto fiscale è fissato in € 700.000 (art. 9, comma 2, del D.L. 8 aprile 2013, n. 35).

Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo senza dover annotare nel registro degli acquisti, o di utilizzarlo in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero di chiederlo a rimborso.



Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a € 2.582,28, all'atto della presentazione della dichiarazione nei seguenti casi:

- a** quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni; devono essere computate anche le operazioni effettuate ai sensi dell'art. 17, quinto e sesto comma (oro da investimento e prestazioni di subappalto). L'art. 3, commi 5 e 6, del D.L. 28 giugno 1995, n. 250, precisa che il rimborso spetta "quando l'aliquota mediamente applicata sulle operazioni registrate o soggette a registrazione per il periodo di riferimento, con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili, è inferiore a quella mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni registrati o soggetti a registrazione per lo stesso periodo, con esclusione degli acquisti di beni ammortizzabili e delle spese generali" e che il rimborso "spetta se l'aliquota mediamente applicata su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni supera quella mediamente applicata su tutte le operazioni effettuate, maggiorata del 10%; nel calcolo non si tiene conto degli acquisti, delle importazioni e delle cessioni di beni ammortizzabili"; le spese generali sono comprese tra gli acquisti;
- b** se effettua operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; nel computo sono incluse anche le cessioni intracomunitarie di beni (art. 57, comma 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
- c** limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- d** quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli artt. da 7 a 7-septies;
- e** quando si trova nelle condizioni previste dal 3° comma dell'art. 17.

Le avvertenze procedurali**A) Aliquota media**

1. Nel calcolo dell'aliquota media si tiene conto della seconda cifra decimale.
2. Le operazioni attive da considerare sono esclusivamente le operazioni imponibili, comprese le cessioni di oro da investimento imponibile a seguito di opzione, di oro industriale e di argento puro, le cessioni di rottami di cui all'art. 74, 7° comma, e le cessioni effettuate nei confronti di terremotati.
3. Le operazioni passive sono costituite da acquisti e importazioni per i quali è ammessa la detrazione dell'imposta, compresi i canoni di leasing (circ. 19 giugno 2012, n. 25/E).
4. Nel calcolo dell'aliquota media:
 - a) devono essere esclusi gli acquisti e le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili;
 - b) tra gli acquisti vanno comprese anche le spese generali.

11. Il visto di conformità per le imposte sui redditi

Dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 il contribuente che utilizza in compensazione crediti relativi alle imposte sui redditi e alla relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP per importi superiori a € 15.000 annui ha l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativamente a ciascuna singola dichiarazione dalla quale emerge il credito.

→ Fino a € 15.000 di credito non è prevista alcuna formalità.

La norma non prevede limitazioni, a differenza di quanto è previsto per l'IVA qualora la compensazione sia di importo superiore a € 5.000. Pertanto, la compensazione è possibile già dal giorno 1° gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione del credito, anche se la dichiarazione è presentata entro il successivo 30 settembre. Ad esempio, se per l'anno 2013 il credito è superiore a € 15.000, l'interessato può utilizzarlo già a gennaio 2014 pur se la dichiarazione dei redditi è presentata entro il 30 settembre 2014 ma munita del visto di conformità.

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, in alternativa, la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dal rappresentante legale, anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, se è esercitato il controllo contabile ai sensi dell'art. 2409-bis c.c. (art. 1, comma 574, della L. 27 dicembre 2013, n. 147).

→ L'infedele attestazione è punita con la sanzione da € 258 a € 2.582 e nel caso di violazioni ripetute o gravi è fatta la segnalazione per ulteriori provvedimenti.

Le operazioni escluse dalla comunicazione

Provvedimento 2 agosto 2013:

- a) importazioni;
- b) esportazioni di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) e b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- c) operazioni intracomunitarie;
- d) acquisti fatti presso operatori della Repubblica di S. Marino di cui all'art. 16, lett. c), del D.M. 24 dicembre 1993;
- e) operazioni attive documentate dalla fattura di importo unitario inferiore a € 3.600 (al lordo dell'IVA) emesse dai soggetti indicati agli artt. 22 (dettaglianti) e 74-ter (agenzie di viaggio e turismo), limitatamente agli anni 2012 e 2013;
- f) operazioni di importo pari o superiore a € 3.600 effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi IVA, non documentate da fattura, se il pagamento è avvenuto mediante carte di credito, carte di debito o prepagate;
- g) operazioni finanziarie esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 (nota 6 marzo 2012);
- h) operazioni relative a rapporti tra operatori finanziari di mero regolamento contabile;
- i) rapporti e operazioni di tipo finanziario fatte tra compagnie di assicurazione nonché operazioni di coassicurazione e riassicurazione che non comportano variazioni nelle condizioni contrattuali;
- l) cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi c.d. "black list" di cui al D.M. 4 maggio 1999 e al D.M. 21 novembre 2001;
- m) operazioni oggetto di comunicazione all'anagrafe tributaria ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605;
- n) operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri organismi di diritto pubblico per gli anni 2012 e 2013. Dal 2014 l'obbligo sussiste per operazioni non documentate con la fattura elettronica.

Provvedimento 22 dicembre 2011:

- a) contribuenti che applicano l'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2012, n. 98 e cioè regime fiscale di vantaggio.

Circolare 30 maggio 2011, n. 24/E:

- a) compravendite di immobili; tuttavia le fatture di acconto vanno segnalate se l'atto di compravendita è registrato nell'anno successivo;
- b) operazioni comunicate all'anagrafe tributaria ai sensi dell'art. 78, comma 25, della L. 30 dicembre 1991, n. 413;
- c) operazioni che non sono rilevanti in Italia sotto il profilo territoriale;
- d) spese anticipate in nome e per conto del cliente, in quanto escluse dalla base imponibile IVA;
- e) operazioni in regime del margine di cui all'art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, limitatamente all'importo che non costituisce la base imponibile IVA.

D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (art. 7, comma 2, lett. o)):

- a) operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali se il pagamento avviene mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari che applicano l'art. 7, sesto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605.

Comunicato 22 dicembre 2011:

- a) operazioni indicate all'art. 74, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La comunicazione va trasmessa in via telematica compilando il "Modello di comunicazione polivalente", da utilizzare anche per le operazioni legate al turismo effettuate in contanti in deroga all'art. 49, comma 1, del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 (art. 3, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16), gli acquisti da operatori della Repubblica di S. Marino (art. 16, lett. c), del DM 24 dicembre 1993) e le operazioni effettuate con controparti residenti o domiciliate in Paesi black list.

La comunicazione va presentata entro il 10 aprile successivo all'anno di riferimento da chi liquida l'IVA con cadenza mensile e il 20 aprile dagli altri soggetti; per l'anno 2012 i termini sono fissati, rispettivamente, al 12 e al 21 novembre 2013 (ma il canale comunicativo è aperto fino al 31 gennaio 2014 (comunicato 8 novembre 2014)). La procedura di annullamento dei file inviati è attiva fino al termine di un anno dai termini suddetti, al pari della procedura di sostituzione.

Per le operazioni attive e passive vanno segnalati:

- a) la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale della controparte;
- b) l'importo delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti, nonché delle operazioni con IVA non esposta nella fattura;
- c) l'importo delle note di variazione;
- d) l'imposta sulle operazioni imponibili e sulle note di variazione.

Avvertenza per i beni in godimento ai soci e lo spesometro

Sono validi gli invii effettuati entro il 31 gennaio 2014 delle comunicazioni aventi per oggetto i beni concessi in godimento ai soci o ai familiari dell'imprenditore, i finanziamenti all'impresa fatti dai soci o familiari dell'imprenditore e il c.d. "spesometro" (Comunicato Stampa 6 dicembre 2013). Entro lo stesso termine è possibile anche annullare o sostituire i precedenti invii.

2. Le comunicazioni per operazioni con Paesi c.d. “black list”

Ai sensi dell'art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, i soggetti passivi IVA che hanno effettuato operazioni nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati e territori a regime fiscale privilegiato (c.d. “Paesi black list”) individuati nei DD.MM. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001 devono presentare, in via telematica, un'apposita comunicazione entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo (mensile o trimestrale) di riferimento.

La formalità ha per oggetto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di importo superiore a e 500. La segnalazione ha per oggetto anche l'esportazione di beni preceduta dalla loro custodia in un “deposito IVA” e

| Codice ISO | Stato Membro | Numero dei caratteri del codice IVA |
|------------|---------------|-------------------------------------|
| HR | CROAZIA | 11 |
| GB | GRAN BRETAGNA | 5 ovvero 9 ovvero 12 |
| IE | IRLANDA | 8 |
| IT | ITALIA | 11 |
| LV | LETONIA | 11 |
| LT | LITUANIA | 9 ovvero 12 |
| LU | LUSSEMBURGO | 8 |
| MT | MALTA | 8 |
| NL | OLANDA | 12 |
| PL | POLONIA | 10 |
| PT | PORTOGALLO | 9 |
| RO | ROMANIA | da 2 a 10 |
| SE | SVEZIA | 12 |
| SI | SLOVENIA | 8 |
| SK | REP. SLOVACCA | 10 |
| HU | UNGHERIA | 8 |

Dal 1° gennaio 2014 non adottano l'euro i seguenti Stati: Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, Danimarca, Svezia, Polonia, Repubblica Ceca, Ungheria, Croazia, Romania, Bulgaria e Lituania.

Ai sensi del D.M. 28 gennaio 1993, chi effettua operazioni intracomunitarie può chiedere all'Ufficio delle entrate di competenza la conferma del numero di identificazione fiscale residente in altro Stato dell'U.E. nonché di tutti i dati. La procedura è opportuna nel caso di prestazioni di servizi rese e di cessioni intracomunitarie poiché l'attestazione, permette di sottrarsi all'irrogazione delle sanzioni.



È possibile procedere alla verifica direttamente sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Il codice IVA con prefisso "EU" è attribuito agli operatori extracomunitari che hanno aderito al regime speciale istituito in base alla direttiva del Consiglio 2002/38/CE del 7 maggio 2002 e al Regolamento CE n. 792/2002 e che offrono servizi tramite mezzi elettronici a clienti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea (vedasi la pagina internet V@t on E-Services, sul sito dell'Agenzia delle Entrate).

6. La parte statistica

La parte statistica va compilata da chi presenta gli elenchi con periodicità mensile avendo superato il limite di € 50.000 trimestrali.

Le merci escluse dalla rilevazione statistica

- a) strumenti di pagamento aventi corso legale e valori, compresi pagamenti per servizi quali l'affrancatura, le imposte o i canoni;
- b) oro detto monetario;
- c) merci destinate a un uso temporaneo, restituite dopo tale uso (ad es., locazioni, mutui, leasing operativi) purché:
 - non è prevista né è stata effettuata alcuna lavorazione;
 - la durata prevista dell'uso temporaneo non è stata o non sarà superiore a 24 mesi;
 - la cessione o l'acquisto o l'arrivo non sono da dichiarare come una cessione o un acquisto ai fini dell'IVA;
- d) merci che circolano tra uno Stato membro e le sue zone franche territoriali in altri Stati membri o lo Stato membro di accoglienza e le zone franche territoriali di altri Stati membri o di organizzazioni internazionali; sono comprese le ambasciate e le forze armate stazionate al di fuori del Paese di origine;
- e) beni che veicolano informazioni personalizzate, software compreso;
- f) software scaricato da internet;
- g) beni forniti a titolo gratuito che non siano oggetto di transazioni commerciali, purché siano movimentati unicamente al fine di predisporre o favorire una transazione commerciale successiva, illustrando le caratteristiche dei beni o servizi (ad es., materiale pubblicitario, campioni commerciali);
- h) beni destinati ad essere riparati e restituiti in seguito alla riparazione, nonché i pezzi di ricambio associati e i pezzi difettosi sostituiti. La riparazione di un bene consiste nel ripristino della sua funzione o condizione originaria. L'obiettivo dell'operazione è semplicemente mantenere i beni in condizioni di funzionamento e può comportare lavori di ricostruzione o di miglioria, ma non modifica in alcun modo la natura dei beni;
- i) mezzi di trasporto che si spostano durante il loro funzionamento, compresi mezzi di lancio di veicoli spaziali, al momento del lancio.

Chi ha realizzato nell'anno precedente (o, in caso di inizio dell'attività di scambi intracomunitari presume di realizzare nell'anno in corso) un valore delle spedizioni o degli arrivi superiore a € 200.000,00 indica i dati relativi

Il c.d. "ravvedimento sprint" si aggiunge al ravvedimento breve e lungo: la sanzione minima è ridotta a 1/15 per ogni giorno di ritardo nel versamento, fino a 14 giorni, per ciascuno dei quali è pari allo 0,2% giornaliero (cioè 1/15 per ogni giorno di ritardo).

La tabella delle sanzioni per i versamenti tardivi

| Giorni di ritardo | Sanzione principale | Sanzione ridotta |
|-------------------|---------------------|------------------|
| 1 | 2% | 0.2% |
| 2 | 4% | 0.4% |
| 3 | 6% | 0.6% |
| 4 | 8% | 0.8% |
| 5 | 10% | 1.0% |
| 6 | 12% | 1.2% |
| 7 | 14% | 1.4% |
| 8 | 16% | 1.6% |
| 9 | 18% | 1.8% |
| 10 | 20% | 2.0% |
| 11 | 22% | 2.2% |
| 12 | 24% | 2.4% |
| 13 | 26% | 2.6% |
| 14 | 28% | 2.8% |
| 15 | 30% | 3.0% |
| da 16 a 30 | 30% | 3.0% |
| oltre (a) | 30% | 3.75% |

(a) Entro il termine massimo di presentazione della dichiarazione annuale.

3. Le irregolarità del versamento

Il contribuente beneficia dell'istituto soltanto se sono presenti le seguenti situazioni:

- a** la rimozione formale della violazione;
- b** il contestuale versamento della sanzione ridotta, del tributo, se dovuto e degli interessi moratori (circ. 19 marzo 2009, n. 10/E).

L'entità della sanzione è diversa, cioè 1/10 oppure 1/8 della misura edittale (rispettivamente, 3% e 3,75%), in funzione del periodo di tempo decorso tra la data in cui l'irregolarità è stata commessa e quella dalla regolarizzazione. Gli interessi vengono calcolati solo sul tributo applicando il tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo e degli interessi moratori per cui il beneficio non trova applicazione nei seguenti casi:

- a** solo rimozione della violazione cioè senza pagamento;
- b** rimozione e pagamento:
 - soltanto della sanzione o del tributo o degli interessi;
 - soltanto della sanzione e del tributo o della sanzione e degli interessi o del tributo e degli interessi;
- c** rimozione e pagamento:
 - integrale delle somme dovute oltre il termine previsto;
 - delle somme dovute a titolo di tributo e di interessi entro il termine previsto e della sanzione successivamente;
 - del tributo entro il termine e delle altre somme successivamente.

Avvertenza

Il D.M. 12 dicembre 2013 ha ridotto il saggio degli interessi legali dal 2,5% all'1% in ragione d'anno, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Per gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti riferiti all'anno 2013, la regolarizzazione comporta il conteggio degli interessi applicando il tasso del 2,5% dalla data della scadenza del versamento al 31 dicembre e dell'1% dal 1° gennaio 2014 al giorno dell'effettivo pagamento.

In sintesi, se il contribuente non ha effettuato (o ha effettuato solo in parte) il versamento dell'acconto per l'anno 2013 (ad esempio, € 1.000) entro il 27 dicembre 2013, è riconosciuto il ravvedimento operoso se, entro il 30 settembre 2014, è versata in una o più soluzioni la quota capitale (ad esempio, € 300, € 400, € 100 e € 200) con i correlati sanzione e interessi. La procedura è perfezionata limitatamente all'importo versato, se è eseguito entro il 30 settembre 2014 il pagamento, ad esempio di € 600 (con correlati interessi e sanzione) ma non per quello versato successivamente (cioè € 400 anche se con gli interessi e la sanzione ridotta). Lo stesso dicasi se, nel frattempo, è intervenuto il controllo.



Non è possibile rateizzare il pagamento (circ. 21 giugno 2011, n. 48/E).

I versamenti parziali

Risoluzione 23 giugno 2011, n. 67/E:

il ravvedimento in maniera frazionata (cioè in più soluzioni) è ammesso purchè siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. Pertanto, l'omesso versamento dell'acconto IVA per l'anno 2013, pari a 200, è sanato se entro il 30 settembre 2014 l'importo è versato in più soluzioni (ad esempio, 70, 80 e 50) con i correlati interessi e sanzioni. Il ravvedimento si intende perfezionato per l'importo versato (ad esempio, 70) unitamente alle sanzioni e agli interessi, entro il termine ultimo (ovvero prima del controllo fiscale).

Circolare 2 agosto 2013, n. 27/E:

a) se il contribuente non ha versato il debito IVA risultante dalla dichiarazione annuale entro il 16 marzo ovvero, presentando la dichiarazione unificata, il 16 giugno o il 16 luglio, va considerata la prima scadenza cioè il 16 marzo; sulla somma non regolarizzata viene irrogata la sanzione del 30%,

b) se il contribuente effettua un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi e sanzioni in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi sono commisurati all'imposta versata, il ravvedimento è perfezionato con riferimento alla quota parte proporzionata al quantum complessivamente corrisposto; tuttavia, è necessario che nel modello F24 sia stata imputata parte del versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando il relativo codice tributo; sulla parte non sanata verranno conteggiati gli interessi e le sanzioni.

4. Il versamento trimestrale

Chi liquida l'imposta trimestralmente deve conteggiare gli interessi legali e la sanzione ridotta sull'importo ottenuto considerando sia l'IVA sia la maggiorazione dell'1%.

Ad esempio, se per il primo trimestre l'IVA da versare è di 100.000 e la regolarizzazione è effettuata con ritardo di 20 giorni, il computo avviene come segue:

| | |
|---------------------------------------|---------------------|
| IVA dovuta per il trimestre | € 100.000,00 + |
| interessi 1% | € <u>1.000,00</u> = |
| totale | € 101.000,00 + |
| interessi legali 1% su 101.000 | € 55,34 + |
| sanzione 3% su 101.000 | € <u>3.030,00</u> = |
| totale dovuto | € 104.085,34 |

Se, invece, la regolarizzazione avviene con un ritardo di 31 giorni la sanzione è elevata a € 3.787,50, oltre all'adeguamento degli interessi.

5. Il pagamento rateale

Il contribuente può optare per il versamento rateale dell'IVA dovuta con la dichiarazione annuale (art. 20, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241). La violazione per omesso o insufficiente versamento dell'importo dovuto per la rata alla scadenza prescritta può essere regolarizzata entro 30 giorni dal termine previsto per ogni singola rata mensile corrispondendo la sanzione del 3% e gli interessi. In alternativa, la regolarizzazione può essere differita al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è stata commessa l'irregolarità elevando l'importo della sanzione al 3,75%. La sanzione e gli interessi vanno conteggiati con riferimento a ciascuna rata pagata in ritardo.

6. Le violazioni di ordine sostanziale

a) La regola

La violazione di ordine sostanziale, cioè quella relativa ad errori ed omissioni che incidono sulla determinazione e sul pagamento dell'IVA, può essere sanata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'irregolarità è stata commessa. La regolarizzazione comporta il pagamento della sanzione nella misura di 1/8 del minimo.

b) L'omessa fatturazione

Le irregolarità di omessa fatturazione di operazioni imponibili e di emissione di fatture senza l'indicazione dell'IVA o con l'indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta sono fattispecie che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. La regolarizzazione può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, con il pagamento di una sanzione ridotta a 1/8 del minimo dell'IVA afferente l'operazione non documentata e comunque non inferiore a 1/8 del minimo di € 516.