



CORSO DI SPECIALIZZAZIONE: L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

**L'effettuazione delle operazioni e l'esigibilità dell'imposta
Il debitore d'imposta**

Bologna, 8 novembre 2017

Fatto generatore del tributo ed esigibilità

- articolo 62 direttiva 2006/112/CE
- effettuazione ex articolo 6 = fatto generatore del tributo. Prima di questo momento l'operazione può essere già stata eseguita ma non rileva ai fini del tributo (caso di maggior rilievo prestazioni di servizi all'interno non ancora pagate né fatturate)
- esigibilità del tributo = concorso dell'operazione alla liquidazione periodica e alla dichiarazione annuale
- di regola i due momenti coincidono. Eccezioni art. 6, quinto comma

La liquidazione periodica

- Norma di attuazione: D.P.R. 23.3.1998, n. 100
- l'imposta esigibile sulle operazioni attive deve essere comunque liquidata a debito, anche in assenza di fatturazione e/o di registrazione;
- l'imposta sulle operazioni passive, per la quale ne esista il titolo, può essere detratta alla duplice condizione, da accertare entro il termine per la liquidazione periodica, di: 1) disporre della fattura del fornitore; e 2) averla annotata nel registro acquisti
- La registrazione a libro acquisti non è un obbligo ma un onere, cioè la condizione per detrarre. L'omessa registrazione non ha una sanzione propria, ma quella relativa all'indebita detrazione (art. 6, comma 6, D.Lgs. 471/97 – 90% dell'imposta)

L'esigibilità e i termini per la fatturazione

- in molti casi la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione
- l'esigibilità rimane quella del mese di effettuazione, e pertanto questa imposta deve concorrere alla liquidazione di tale mese
- un solo caso in cui viene spostata l'esigibilità (art. 6, quinto comma, ult. periodo): fatture differite triangolari – consegna a cura di un terzo rispetto al cedente – art. 21, comma 4, terzo periodo, lett. b) > mese successivo alla loro effettuazione
- in teoria il cliente può detrarre nel mese di effettuazione l'imposta addebitata con una fattura differita emessa nel mese successivo (rif. articolo 19, primo comma, secondo periodo), ma nessun programma informatico accetterebbe di detrarre una fattura con la data successiva a quella del mese di liquidazione – **problema: nuova decadenza della detrazione**
- l'importante è che il programma riconosca le fatture differite attive (da liquidare nel mese precedente) distinguendole da quelle immediate o differite entro il mese (da liquidare nel mese della data fattura)

Il momento di effettuazione per le cessioni

- Articolo 6, primo comma
- Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili
- Stipulazione: di regola è il rogito. Ma l'atto pubblico (o scrittura privata autenticata) è richiesto solo per la trascrizione nei registri immobiliari (CC, art. 2657); a pena di nullità è solo richiesto l'atto scritto (CC, art. 1350, n. 1)

Il contratto preliminare

- E' una promessa reciproca di comprare e di vendere, con la stessa forma del contratto da concludere (CC, art. 1351), quindi non ha effetti ai fini IVA nel caso in cui sia prevista soltanto la caparra confirmatoria (CC, 1385). La pattuizione come «caparra e acconto» è tassabile (ris. 197/E-2007). L'incameramento della caparra per inadempimento ha natura di indennizzo e pertanto rimane fuori campo IVA (Corte di Giustizia, sentenza del 18 luglio 2007, nella causa C-277/05 – Société thermale d'Eugénie-les-Bains)
- Deve essere trascritto (CC, art. 2645-bis), a tutela dell'acquirente (CC, art. 2775-bis privilegio del credito da mancata esecuzione del preliminare)
- Nel caso di inadempimento del venditore, il giudice pronuncia una sentenza che costituisce titolo per il trasferimento di proprietà (CC, art. 2932)

Il contratto per persona da nominare

- CC, art. 1401 – riserva di nominare successivamente la persona che acquisirà i diritti e assumerà gli obblighi del contratto
- CC, art. 1402 – dichiarazione di nomina entro tre giorni dalla stipulazione del contratto, se le parti non hanno stabilito un termine diverso – in mancanza il contratto produce l'effetto tra i contraenti originari
- TU registro (131/86), art. 32 – prevede solo i tre giorni
- IVA: problema della rettifica delle fatture di acconto emesse nei confronti del contraente che ha espresso la riserva - risoluzione 212/E dell'11.8.2009, consente di fissare un diverso termine, rispetto ai tre giorni stabiliti dalla legge, purché stabilito in un determinato numero di giorni o a scadenza fissa

Il momento di effettuazione per le cessioni

- Articolo 6, primo comma
- L'effettuazione è rinviata al momento successivo in cui avviene il trasferimento della proprietà (vendite in prova, con clausola di gradimento, soggette a condizione sospensiva, es. vendita immobili vincolati con prelazione pubblica – artt. 60 e 61 TU 42/2004), max. 12 mesi dalla consegna per i beni mobili
- L'effettuazione è immediata alla consegna per le vendite con riserva di proprietà e per le locazioni-vendita (*leasing traslativo*)
- Norma equivalente articolo 109, comma 2, lettera a) TUIR

Momenti particolari di effettuazione per i beni

- IVA, art. 6, secondo comma:
 - a) cessioni per atto della pubblica autorità (esproprio) – pagamento – *idem somministrazioni*
 - b) passaggi di beni al commissionario – vendita a terzi (D.M. 18 novembre 1976, fatturazione entro il mese successivo)
 - c) autoconsumo o destinazione a finalità estranee – prelievo dei beni
 - d) *contratti estimatori*
 - d-bis) assegnazioni in proprietà di abitazioni da parte delle cooperative – rogito notarile

Le prestazioni periodiche o continuative

- CC 1559: La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire, a favore dell'altra, prestazioni (*cioè adempimenti di un'obbligazione*) periodiche o continuative di cose
- siamo quindi nell'ambito delle cessioni di beni. La somministrazione di alimenti e bevande è una prestazione di servizi (art. 3, secondo comma, n. 4)
- articolo 6, secondo comma, lettera a): effettuazione al pagamento del corrispettivo o se anteriore (articolo 6, quarto comma) al momento della fatturazione

Il «conto deposito»

- CC 1556 – contratto estimatorio: una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito
- La situazione è analoga a quella del commissionario (tra cui le registrazioni contabili come beni di terzi), ma nel contratto estimatorio il prezzo di acquisto dei beni è indipendente da quello di rivendita, di cui solo il commissionario deve rendere conto, trattenendo una provvigione
- articolo 6, secondo comma, lettera d): effettuazione al momento della rivendita a terzi (D.M. 18.11.1976 fatturazione entro il mese successivo)

Il momento di effettuazione per i servizi

- art. 63 direttiva 2006/112/CE: il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi (TUIR, articolo 109, comma 2, lettere a, b)
- art. 66, lett. b): criterio del pagamento concesso agli Stati per «talune» operazioni
- IVA, articolo 6, terzo comma: criterio generale pagamento del corrispettivo – prestazioni senza corrispettivo > € 50 con IVA detraibile: momento in cui sono rese o mese successivo per quelle periodiche e continuative
- TUIR, articolo 109, co. 2, lett. b): **ultimazione o maturazione dei corrispettivi periodici**

I servizi transnazionali

- legge IVA, art. 6, sesto comma: prestazioni «generiche» (art. 7-ter) a o da soggetti di imposta stabiliti in altro Stato (UE o non UE) – effettuazione al momento dell'ultimazione del servizio; maturazione dei corrispettivi per le prestazioni periodiche o continuative. Momento anticipatorio: pagamento (no fattura). Prestazioni continuative ultrannuali senza pagamenti anche parziali: 31 dicembre di ogni anno
- circolare 16/E del 21.5.2013: l'invio della fattura da parte del fornitore comunitario (o di un documento contabile da extra-UE) può essere considerato «indice» di ultimazione del servizio

Il momento anticipatorio

- IVA, articolo 6, quarto comma - emissione fattura o pagamento del corrispettivo in tutto o in parte: effettuazione limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o del pagamento
- «indipendentemente» dagli eventi dei commi precedenti: occorre che esista un contratto, altrimenti diventa fattura per operazioni inesistenti
- acconto generico senza esatto riferimento a operazioni specifiche è considerato un deposito cauzionale o caparra (non effettuazione) – Corte di Giustizia, sentenza 21.2.2006, causa C-419/02 – *Bupa Hospitals*

I «preavvisi di parcella»

- IVA, articolo 6, quarto comma, la fatturazione anticipa l'effettuazione dell'operazione (e quindi l'esigibilità del tributo), anche in relazione al primo comma dell'articolo 19 (detraibilità per il cliente)
- nella prassi, specie professionale, occorre evitare il rischio che il preavviso sia considerato una fattura («nota, conto, parcella e simili» – articolo 21, primo comma) irregolare, con le relative conseguenze
- indicare chiaramente che «il presente documento non costituisce fattura e non deve essere da Voi annotato nel registro degli acquisti»
- se al momento del pagamento l'aliquota fosse cambiata, la fattura deve essere emessa con quella nuova, con la richiesta di conguaglio al cliente (no per le fatture a esigibilità differita)
- Un comunicato stampa del 29 ottobre 2012 pubblicato dall'ANIE – Federazione Nazionale Imprese Elettrotecniche ed Elettroniche – riferisce della risposta ad interpellato, in base alla quale l'amministrazione finanziaria considererebbe regolari degli «avvisi di pagamento pro-forma», senza alcuna rilevanza ai fini IVA, a condizione che i documenti abbiano tale dicitura e siano privi dei requisiti della fattura, quali la data, il numero progressivo, l'aliquota IVA e l'imposta dovuta. Il quesito trae origine dalla fatturazione delle manutenzioni degli ascensori a privati o condomini, cioè a soggetti che non possono detrarre il tributo

I vouchers

- Direttiva *vouchers* - (UE)2016/1065 – dall'1.1.2019 – distinzione tra *vouchers multipurpose MPV* (buono multiuso) e *singlepurpose SPV* (buono monouso): il momento di effettuazione per i primi è quando vengono spesi, per i secondi quando vengono emessi
- D.M. 7 giugno 2017, n. 122 – buoni pasto
 - possono essere attribuiti a dipendenti o collaboratori non subordinati
 - possibile utilizzo contemporaneo di otto buoni
 - anche acquisto di generi alimentari, sia in esercizi al dettaglio che presso produttori o agricoltori (compreso agriturismo e ittiturismo)
 - IVA: al momento 4% detraibile (art. 75, commi 3 e 4 legge 30 dicembre 1991, n. 413), da rivedere con il recepimento della direttiva: buono ad utilizzo multiplo = titolo di legittimazione senza IVA, applicata dal soggetto che vende il bene o presta il servizio (cfr. risoluzione 21/E del 22 febbraio 2011 per i buoni acquisto o regalo)

La consegna di dicembre e il cambio di aliquota

- Due bolle di consegna del 12 dicembre aventi ad oggetto 50 paia di scarpe
- Una bolla consegue ad una cessione di beni
- La seconda è il documento conclusivo di una lavorazione (prestazione di servizi)
- Il 1° gennaio cambia l'aliquota IVA – si emettono fatture differite il 7 gennaio
- La cessione si considera effettuata in dicembre, pertanto la fattura di gennaio ha l'aliquota vecchia
- La prestazione si considera effettuata con la fatturazione, quindi con l'aliquota nuova

Le permute

- CC 1552: beni contro beni
- IVA, art. 11: beni contro beni, beni contro servizi, servizi contro servizi
- costituiscono operazioni distinte, ciascuna con il proprio regime soggettivo, oggettivo, territoriale
- mancano regole specifiche per l'effettuazione: l'opinione prevalente è che la prima operazione sia il pagamento della seconda, e che quindi debbano essere fatturate contemporaneamente
- Risoluzione 331/E-2008: pubblicità contro viaggi, rileva la seconda prestazione, in quanto specifica il corrispettivo
- Corte di Giustizia, sentenza 7 marzo 2013, causa C-19/12 - *Efir OOD*: momento della cessione del diritto di superficie contro costruzione di appartamenti, in quanto questa controprestazione era designata con precisione

I corrispettivi incassati dagli eredi

- Articolo 35-bis
- Lavoratori autonomi e imprenditori – se il de cuius aveva già emesso fattura, o avrebbe dovuto emetterla avendo riscosso degli acconti (o per aver consegnato la merce), gli eredi devono completare gli adempimenti entro sei mesi dalla data della morte (remissione in termini per il già scaduto non oltre quattro mesi prima)
- Nel caso di esecuzione della prestazione senza acconti, né fatturazione, gli eredi dell'imprenditore mantengono aperta la posizione sino al termine della liquidazione; gli eredi del lavoratore autonomo riscuotono il compenso a titolo personale (subiscono comunque le ritenute – articolo 7, comma 3 del TUIR in quanto diventano redditi propri degli eredi, a tassazione separata)

Gli incassi dopo la cessazione dell'attività

- Amministrazione finanziaria: ris. 475455 del 16.12.1991 (*irrilevanza*); circolare 11/E, § 7.1 del 16.2.2007 (*conservazione partita IVA sino al termine della riscossione delle rate di cessione della clientela*); ris. 232/E del 20.9.2009 (*idem per fatture ad esigibilità differita*)
- Cassazione: ordinanza n. 24432 del 17.11.2014 – remissione alle SS.UU. – «simpatia» per il collegamento con l'articolo 35-bis (ipotesi di cessazione non volontaria) – **sentenza n. 8059 SS.UU. del 21.4.2016 – sì IVA**

L'esigibilità differita – enti pubblici

- articolo 6, quinto comma: l'imposta diviene di regola esigibile al momento dell'effettuazione; in deroga **può** essere rinviata all'atto del pagamento per:
 - cessioni dei prodotti farmaceutici effettuate dai farmacisti
 - cessioni di beni e prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti
 - cessioni e prestazioni fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza
- regime facoltativo: il paragrafo 2.2.3 della circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E consiglia di indicare sulle fatture:
 - IVA a esigibilità immediata, se non si intende rinviare il debito di imposta;
 - IVA a esigibilità differita, nel caso contrario.
- se l'ente acquista nell'esercizio di una attività economica, deve sospendere la detrazione sino al pagamento

L'esigibilità differita – clientela ordinaria

- IVA, art. 6, quinto comma, terzo periodo - fatture differite triangolari (consegna effettuata da un soggetto diverso dal venditore): esigibilità nel mese successivo all'effettuazione
- IVA, art. 6, quinto comma, quarto periodo – trasportatori iscritti nell'albo legge 298/74: esigibilità all'atto del pagamento (*anche se hanno emesso la fattura*) – art. 74, quarto comma: quattro liquidazioni trimestrali (D.M. 27 marzo 1995); facoltà di annotare, ai fini I.V.A., le fatture emesse in ciascun trimestre entro la fine del trimestre successivo, facendo riferimento in sede di registrazione alla data di annotazione anziché alla data di emissione (circolare 328/E-1995)

L'IVA per cassa

- articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 (da indicare in fattura)
- volume d'affari non superiore a € 2 mio.
- nei soli confronti di altri soggetti di imposta (B2C)
- scarso utilizzo per vincolo triennale (provvedimento AdE 21.11.2012 - circolare 44/E del 26.11.2012), con il rischio di una evoluzione del fatturato verso situazioni non pertinenti (B2C) o irrilevanti (vendite ad esportatori) e per le complicazioni contabili
- il cliente esercita immediatamente la detrazione
- l'aderente al regime detrae l'imposta sui propri acquisti quando paga i fornitori

Il soggetto di imposta e il debitore d'imposta

- I soggetti di imposta – o soggetti passivi – o «contribuenti» in alcuni articoli della legge IVA risalenti al 1972 – sono gli esercenti attività economica in modo indipendente, da noi qualificati negli articoli 4 o 5 e, ai fini della territorialità, dall'articolo 7-ter, comma 2: a) soggetti di imposta, persone fisiche solo quando agiscono in tale attività (articoli 17 a 19 regolamento UE 282/2011); b) enti commerciali anche quando agiscono per finalità istituzionali; c) enti non commerciali titolari di partita IVA (*esercizio anche di attività economica, acquisti INTRA >10.000 euro o per opzione*)
- I soggetti di imposta sono sempre identificati (in IT, all'estero no per i minimi, sì per servizi intraUE), cioè titolari di partita IVA – per le operazioni intracomunitarie occorre anche l'iscrizione al VIES (all'estero solo in alcuni Stati, come la SP)
- I soggetti residenti all'estero possono essere identificati, cioè titolari di partita IVA (identificazione diretta UE o rappresentante fiscale) – ciò non determina la presunzione che siano anche stabiliti, cioè con una presenza fisica di uomini e mezzi (articolo 11 regolamento 282)

Il debitore di imposta

- Il debitore di imposta è colui che deve liquidare a debito il tributo sulla cessione o prestazione
- articolo 17 legge IVA: per effetto del D.Lgs. 11 febbraio 2016 , n. 24 la rubrica «Soggetti di imposta» è stata finalmente corretta in «Debitori di imposta», di cui questa norma si è sempre occupata – dimenticata la correzione dell'articolo 44 del DL 331/93 (operazioni intracomunitarie)
- Il primo comma individua i soggetti di imposta – cedenti dei beni e prestatori dei servizi come debitori «naturali» del tributo. Questa disposizione prosegue richiamando il titolo II della legge IVA, di fatto ridefinito con il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100
- Tutti i commi successivi si occupano di *reverse charge* – argomento collocato anche nell'articolo 74, commi 7 e 8 per i metalli non ferrosi e i materiali di recupero (*disposizioni introdotte per prime a scopo anti-evasione e non trasferite nella sede competente, cioè l'articolo 17*)
- in ogni caso si può parlare di *reverse charge* in base a questi commi solo se il prestatore è un soggetto passivo: es. pulizia dei locali fatta da un prestatore occasionale non è *reverse charge*, ed è documentata da una ricevuta fuori campo - così come il cliente (anche se non stabilito in IT, ma solo identificato - *circolare 21/E del 25.5.2016*)

Le operazioni effettuate dai non residenti

- Articolo 17, secondo comma
- operazioni territorialmente rilevanti in IT («effettuate»):
 - beni esistenti o già introdotti in IT
 - servizi generici 7-ter, committenti soggetti passivi stabiliti in IT, per prestazioni ovunque eseguite
 - servizi a chiunque 7-quater e 7-quinquies
 - servizi a privati rilevanti ex 7-sexies

Le operazioni effettuate dai non residenti

- fornitori residenti all'estero – anche se identificati in Italia – ma privi di stabile organizzazione in IT

- *clienti privati*: applicazione IVA (*di regola registro corrispettivi*)

- *clienti soggetti passivi stabiliti in IT* (compresi assimilati ex 7-ter – enti commerciali o enti non commerciali con partita IVA): «obblighi adempiuti dai cessionari o committenti» - *reverse charge* – la direttiva (articolo 192-bis e seguenti) parla di imposta dovuta, cioè di operazioni imponibili (solo le uniche nel quadro VI della dichiarazione IVA e da indicare negli elenchi – circolare 36/E -21.6.2010 - parte I, §5), mentre l'A.F. interpreta questa disposizione anche per le operazioni non imponibili od esenti (ris. 31.10.1983, n. 390427; 27.3.1984, n. 425079)

- Rinvio agli articoli 46 e 47 DL 331 per le operazioni effettuate da un soggetto passivo stabilito nella UE (anche agli effetti degli elenchi): i loro documenti sono fatture da integrare

Identificazione diretta e rappresentante fiscale

- articolo 17, terzo comma
- se il fornitore estero pone in essere operazioni rilevanti in Italia, ma non in *reverse charge*, deve adempiere previa nomina del rappresentante fiscale (con la notifica mediante modelli AA7 o AA9) o identificazione diretta (art. 35-ter), possibile solo se il soggetto estero è domiciliato nella UE
- uffici competenti: domicilio del rappresentante fiscale, Pescara per l'identificazione diretta
- **il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato**
- adempimenti limitati alla fatturazione nel caso di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti
- articolo 44, comma 3, DL 331/93, secondo periodo: rappresentante «leggero» negli scambi intraUE, se sono effettuate solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta, la rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie di cui all'articolo 46, nonché alla compilazione, anche se le operazioni in tal caso non siano soggette all'obbligo di registrazione, degli elenchi INTRASTAT – di regola il rappresentante leggero è lo spedizioniere o il titolare del deposito per conto terzi

Stabili organizzazioni di non residenti

- articolo 17, quarto comma: le disposizioni del secondo e terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di non residenti, se rese o ricevute dalla sua stabile organizzazione in IT
- come regola generale, il soggetto estero stabilito in Italia ha lo stesso regime di un residente
- direttiva 2006/112/CE, articolo 192-*bis*: il soggetto estero con stabile organizzazione in Italia si considera non stabilito se effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile senza la partecipazione di tale stabile organizzazione
- quindi se esiste una stabile organizzazione, ma la sede vende direttamente al cliente finale, non c'è una *vis attractiva* della stabile
- questo principio è diversamente declinato ai fini della domanda di rimborso dell'IVA da parte del soggetto UE, in quanto l'articolo 38-bis2 attribuisce il rimborso alla stabile organizzazione mediante la detrazione, anche se l'operazione non è stata posta in essere con il suo intervento

Modalità e termini del *reverse charge*

- articolo 17, quinto comma, richiamato dai successivi
- fattura emessa dal cedente senza addebito dell'imposta
- annotazione «inversione contabile»; facoltativa l'indicazione della norma
- integrazione con aliquota e imposta da parte del cessionario entro il mese di ricevimento o comunque entro 15 giorni, ma con riferimento a tale mese
- annotazione sia a registro vendite (dichiarazione annuale in VJ e non in VE) che acquisti (VF)

QUADRO VJ

**DETERMINAZIONE
DELL'IMPOSTA RELATIVA
A PARTICOLARI TIPOLOGIE
DI OPERAZIONI**

		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		,00		,00
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2		,00		,00
VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00		,00
VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)		,00		,00
VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8		,00		,00
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00		,00
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00		,00
VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)		,00		,00
VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00		,00
VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00		,00
VJ16	Acquisti di microprocessori (art. 17, comma 6, lett. c)		,00		,00
VJ17	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00		,00
VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		,00		,00
VJ19	Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter		,00		,00
VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei righe da VJ1 a VJ19)				,00

«Autofattura»

- nella prassi viene chiamata «autofattura» il documento integrato dal cliente
- di regola bisogna parlare di «integrazione della fattura», in quanto il documento del fornitore è una fattura ai sensi della direttiva
- il termine «autofattura», cioè di documento prodotto dal cliente e non dal fornitore, va riservato ai documenti di fornitori extra-UE (primo periodo dell'articolo 17, secondo comma) ed ai casi di mancato ricevimento della fattura nei termini (articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/97; articolo 46, comma 5, DL 331)

Acquisti intracomunitari di beni o servizi

- *articolo 38 D.L. 331/93 (solo beni)*
- assimilazioni: introduzione in IT nell'esercizio di impresa (rifornimento deposito – poi le cessioni sono interne e non intraUE); acquisti di enti non commerciali > 10.000 € o per opzione; acquisti di mezzi di trasporto comunitariamente nuovi (art. 38 co. 4 definisce il non nuovo UE) da parte di chiunque
- esclusioni: introduzione per lavorazione destinata a tornare al committente nel suo Stato; introduzione di beni da installare (la consegna è una cessione interna); acquisti di enti non commerciali < 10.000 €; acquisti di energia elettrica o gas, calore o freddo in rete; acquisti di beni forniti da soggetti minimi UE
- *articolo 46 D.L. 331/93 (beni o servizi per il rinvio da art. 17, co 2)*
- integrazione della fattura del fornitore; autofattura nel caso di mancato ricevimento entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione; fattura integrativa se corrispettivo inferiore, entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione originaria
- *articolo 39 D.L. 331/93 (solo beni)*
- effettuazione dell'acquisto all'inizio del trasporto o spedizione al cliente o a terzi per suo conto. Possibile rinvio al passaggio di proprietà (*consignment stock*) o comunque entro un anno, regole dei commissionari e del contratto estimatorio, con l'onere di annotazione nel registro ex articolo 50, comma 5
- possibile anticipazione per effetto dell'emissione della fattura e non per il pagamento di un acconto (*criterio opposto a quello dei servizi transnazionali, IVA art. 6, sesto comma*) – connessione con i modelli INTRASTAT (negli altri Paesi non esiste il modello combinato con quello statistico)

Oro da investimento e metalli preziosi

- articolo 10, primo comma, n. 11) – l'oro da investimento (lingotti da 995/1000 o monete da 900/1000) è esente; è imponibile su opzione la produzione di oro da investimento, la trasformazione in oro da investimento o il relativo commercio
- articolo 17, quinto comma – per le cessioni imponibili, anche di materiale di oro o semilavorati da 325/1000 – cessioni di oro e argento (> 900/1000) ai dentisti e agli odontotecnici - *reverse charge* per la cessione a soggetti passivi stabiliti in IT – no per le leghe anche se contenenti oro (ris. 26.10.2001, n. 168/E) – liquidazione trimestrale (D.M. 27 settembre 2000, n. 315)
- estensione ai gioielli destinati alla rifondita (ris. 28.11.2002, n. 375/E; ris. 12.12.2013, n. 92/E)

Altre ipotesi di *reverse charge*

- articolo 17, sesto comma (*le lettere sono quelle della norma*):
 - *a) prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;*
 - *a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;*
 - *a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici*
 - *a-quater) servizi delle imprese consorziate al consorzio che fattura in split payment (da autorizzare a livello UE)*

Altre ipotesi di *reverse charge*

Misure a termine (31.12.2018):

- b) cessioni di telefonini (terminali del servizio radiomobile terrestre soggetto alla tassa CCGG) – VJ15 – *circolare 21/E del 25.5.2016: solo nella fase anteriore alla commercializzazione al dettaglio*)
- c) cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop; cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale
- d) *abrogata*
- d-bis) trasferimenti di quote di emissioni di gas serra
- d-ter) trasferimenti di altre analoghe unità e certificati relativi al gas e all'energia elettrica
- d-quater) cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore

Possibile estensione ad altri settori in cui vengano scoperte delle frodi (*quick reaction – direttiva 2013/42/UE*)

Materiali di recupero

- articolo 74, commi 7 e 8
- cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (*anche nuovi - tutte le fasi di rivendita successive alla prima* – circolare 14/E-2015), intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura

Metalli non ferrosi

- a) ghise gregge e ghise speculari in pani, salmoni o altre forme primarie (v.d. 72.01);
- b) ferro-leghe (v.d., 72.02);
- c) prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima in peso, di 99,94%, in pezzi, in palline o forme simili (v.d. 72.03);
- d) graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio (v.d. 72.05)

rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi

- a) rame raffinato e leghe di rame, greggio (v.d. 74.03);
 - b) nichel greggio, anche in lega (v.d. 75.02);
 - c) alluminio greggio, anche in lega (v.d. 76.01);
 - d) piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega (v.d. 78.01);
 - e) zinco greggio, anche in lega (v.d. 79.01);
 - e-bis) stagno greggio, anche in lega (v.d. 80.01);
 - e-ter) filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (vergella) (v.d. 7408.11);
 - e-quater) filo di alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.11);
 - e-quinquies) filo di leghe di alluminio con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.21);
 - e-sexies) barre di ottone (v.d. 74.07.21)
- v.d. = voce doganale prima della tariffa comune TARIC

Le nuove sanzioni connesse al *reverse charge*

- decorrenza 1.1.2016 con *favor rei* per il passato
- articolo 6, D.Lgs. 471/97
- distinzione tra omesso *reverse* con IVA totalmente detraibile e non detraibile o parzialmente detraibile
- distinzione tra violazione solo IVA o anche omessa registrazione in contabilità
- comma 9-bis: omesso *reverse charge* su qualunque acquisto in questo regime
- comma 9-bis1: fatturazione ordinaria anziché in *reverse*
- comma 9-bis2: fatturazione in *reverse* anziché ordinaria
- comma 9-bis3: *reverse charge* (imponibile) su operazioni esenti, non imponibili o non soggette

Omesso *reverse* – comma 9bis

- tutte le ipotesi di obbligo (intraUE, art. 17,34,74), compresa l'emissione di autofattura-denuncia nel caso di mancato ricevimento della fattura entro 4 mesi dall'effettuazione e quello di ricezione di una fattura errata (in entrambi i casi 30 giorni successivi)
- sanzione fissa da € 500 a € 20.000
- se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi: sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con il minimo di € 1.000
- sanzione proporzionale commisurata all'imposta che sarebbe stata detraibile (infedele dichiarazione 90-180% dell'imposta; indebita detrazione 90% dell'imposta)

Fattura ordinaria anziché *reverse* – comma 9bis1

- Fattura imponibile emessa per errore (*sanzione dal 120% al 240% dell'imposta se l'inesatta fatturazione è stata determinata da un intento di evasione o di frode, del quale sia provato che il cliente era consapevole*)
- Condizione che l'imposta fatturata sia stata «assolta» dal fornitore
- Resta fermo il diritto di detrazione
- sanzione fissa al cliente da € 250 a € 10.000, al cui pagamento è solidalmente tenuto il fornitore – no ad un ulteriore assolvimento dell'IVA

Fattura *reverse* anziché ordinaria – comma 9bis2

- Fattura *reverse* emessa per errore (*sanzione dal 120% al 240% dell'imposta se l'inesatta fatturazione è stata determinata da un intento di evasione o di frode, del quale sia provato che il fornitore era consapevole*)
- Condizione che l'imposta relativa alla fattura sia stata «assolta» dal cliente
- Resta fermo il diritto di detrazione
- sanzione fissa al fornitore da € 250 a € 10.000, al cui pagamento è solidalmente tenuto il cliente – no ad un ulteriore assolvimento dell'IVA

Reverse (imponibile) su operazioni senza IVA – comma 9bis3

- conferma che la nozione di *reverse charge* riguarda solo le operazioni imponibili
- se l'operazione era esente, non imponibile o non soggetta, l'accertamento al cliente deve espungere sia l'imposta computata a debito sia la detrazione eseguita – oltre all'imposta considerata detraibile
- in sintesi tutta la rilevazione dell'operazione viene stornata
- nel caso di fatture per operazioni inesistenti, sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con il minimo di € 1.000

Gli acquisti da agricoltori «minori»

- IVA, articolo 34, comma 6
- produttori agricoli con volume d'affari sino a € 7.000, costituito per almeno 2/3 prodotti tabella A, I
- possibile opzione per il regime ordinario
- autofattura anomala: al corrispettivo non viene aggiunta l'aliquota IVA, ma la percentuale di compensazione, stabilita con decreti attuativi, finalizzata a «compensare» la mancata detrazione sugli acquisti
- questo importo non viene versato all'erario, ma al produttore agricolo, mentre il cessionario dei prodotti porta in detrazione questa percentuale

L'anomalo *reverse* sui tartufi

- Legge 311/2004, art. 1, comma 109 - disposizione denunciata alla Commissione europea, in quanto:
 - prevedeva *reverse charge* (vera e propria autofattura) per acquisti da raccoglitori dilettanti/occasionalisti senza partita IVA, che non devono essere identificati
 - vietava il diritto di detrazione per gli acquirenti, che devono quindi versare l'IVA all'erario
 - obblighi ulteriori di comunicazioni e certificazioni nell'ambito della disciplina dei prodotti agricoli
 - aliquota ordinaria (per esclusione dalla voce 5, tabella A, parte II)
- Legge europea 2015 (legge 7.7.2016, n. 122) – abolito questo *reverse* – ricondotti i tartufi all'aliquota 10% - istituita una ritenuta fiscale a carico dei raccoglitori occasionali (nuovo articolo 25-quater DPR 600/73) – decorrenza 1.1.2017

La rivalsa dell'imposta in sede di fatturazione

- IVA, articolo 18
- la rivalsa è un obbligo, anche nei confronti delle pubbliche amministrazioni (*salvo split payment*)
- i prezzi al pubblico sono comprensivi dell'imposta, la fattura a richiesta deve scorporare l'IVA
- rivalsa facoltativa nel caso di cessioni gratuite (opportunità per la detrazione dell'IVA nei rapporti con le imprese) oppure autoconsumo e nelle prestazioni di servizi gratuite
- la rivalsa è un istituto di diritto privato – le liti relative sono di competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria (il fisco è stato soddisfatto dal fornitore) - è nullo ogni patto contrario

La collocazione del credito di rivalsa

- normativa da rivedere in funzione delle nuove disposizioni dell'articolo 26 sulle note di variazione
- il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto

La rivalsa dell'imposta accertata

- IVA, articolo 60, settimo comma
- in origine era sancito il divieto di rivalsa – violazione delle regole UE
- diritto (*non obbligo*) di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica (*in senso lato, anche verbali o inviti al contraddittorio – circolare 35/E-2013*) nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi
- il cliente ha diritto di detrarre questa imposta solo se e quando la paga al fornitore, alle condizioni esistenti nel momento di effettuazione dell'operazione originaria
- possibile lite civilistica (non più tributaria, perché l'erario è stato pagato): il cliente potrebbe eccepire che il fornitore avrebbe dovuto contrastare la pretesa del fisco, e che quindi non è disposto a pagare. Se può detrarre tutta l'IVA non ha però interesse a farlo

L'imposta non dovuta

- considerare una operazione imponibile quando non lo è, oppure applicare un'aliquota più elevata di quella dovuta non è un atto di cautela
- tema di grande rilievo: cessione di beni riqualficata in cessione di azienda
- l'imposta non dovuta non è detraibile e non è rimborsabile ai clienti esteri ex ottava direttiva – Corte di Giustizia europea – causa C-35/05 – *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* – sentenza del 15 marzo 2007
- possibilità di ricorso diretto del cliente allo Stato solo nel caso di impossibile ricorso al fornitore (ad esempio soggetto cessato)

Il recupero dell'IVA errata da parte del fornitore

- al momento in cui il fisco contesta la detrazione al cliente sono passati i due anni dal pagamento previsti dall'articolo 21 D.Lgs. 546/92 che – ad avviso dell'amministrazione finanziaria – comporterebbero la decadenza per l'istanza di rimborso da parte del fornitore
- la Corte di Giustizia, nella causa C-427/10 – *Antonveneta* – sentenza del 15.12.2011 ha stabilito l'illiceità di una norma che abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi
- la Cassazione ha però definito questa lite (sentenza n. 12666 del 20.7.2012) negando il diritto di *Antonveneta*: le sentenze fanno stato solo tra le parti del giudizio, i loro eredi o aventi causa (CC 2909) e nessuno aveva chiamato in giudizio l'amministrazione finanziaria
- il giudice avrebbe deciso sulla non debenza dell'imposta *incidenter tantum*, ma in questo caso la Cassazione si era già pronunciata per la negativa

Il recupero dell'IVA errata da parte del fornitore

- il caso dell'IVA erroneamente applicata sulla tariffa rifiuti, in base alle prescrizioni del fisco – sentenza SSUU 15 marzo 2016, n. 5078 – condanna il gestore al rimborso, ma nulla dice per la mancata chiamata in giudizio dell'erario – problema non trascurabile: imprese e professionisti hanno detratto indebitamente
- una recente apertura della Cassazione (ordinanza 26.1.2016 n. 1426) nega la rilevanza del termine biennale, essendo invece necessario accertare che il cliente ha prestato acquiescenza al diniego di detrazione, restituendo all'erario l'IVA indebitamente detratta, in ottemperanza ad un obbligo conseguente all'accertamento nei suoi confronti, e che il fornitore ha restituito l'IVA al cliente (*«scongiurando il pericolo di perdita di gettito fiscale»*)