

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO



Guida aggiornata a Febbraio 2012

(con le novità in materia di territorialità ed operazioni intracomunitarie, "spesometro", compensazioni, Manovre 2011, Legge stabilità per il 2012, "Decreto Monti", Legge Comunitaria e "Decreto Liberalizzazioni")

*Testo redatto dal Prof. Dott. **Salvatore Forastieri***

Docente S.S.E.F. - Pubblicista - Già Dirigente del Ministero delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate

*La veste grafica è curata dall' **Ufficio Comunicazione Interna, Relazioni Esterne e Relazioni Sindacali della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per la Sicilia.***

IVA - Imposta sulla cifra d'affari (Imposta plurifase sul valore aggiunto, al contrario dell'IGE la quale era un'imposta plurifase sul valore pieno)

1 - CARATTERISTICHE DELL'IVA

- A) GENERALITA'- Si tratta di un'imposizione generalizzata, non limitata a particolari fattispecie
- B) NEUTRALITA'- Essendo un'imposta sui consumi, l'IVA deve gravare soltanto sull'effettivo utilizzatore del bene o del servizio, e quindi non deve incidere in nessuno dei passaggi, numerosi o meno che siano, che precedono la fase del consumo
- C) TRASPARENZA - E' la possibilità della immediata ed esatta quantificazione del tributo in qualsiasi stadio di commercializzazione
- D) PAGAMENTI FRAZIONATI
L'imposta viene pagata in tutti i passaggi nella misura corrispondente all'incremento che il bene o il servizio ha subito rispetto allo stadio di commercializzazione precedente
- E) CONTRAPPOSIZIONE DI INTERESSI TRA FORNITORE E CLIENTE
Il contribuente cessionario del bene o committente il servizio è interessato all'emissione della fattura da parte del cedente o prestatore in quanto detto documento gli è indispensabile al fine di operare la detrazione dell'IVA da lui pagata "a monte".

2 - MECCANISMO DI APPLICAZIONE DELL'IVA

L'applicazione dell'IVA si basa essenzialmente sull'obbligo della rivalsa e sul meccanismo delle detrazioni.

Il pagamento dell'IVA da parte dei soggetti d'imposta, infatti, non corrisponde altro che alla differenza tra l'"IVA a valle", ossia quella addebitata dal contribuente ai suoi clienti per le cessioni o prestazioni da lui effettuate, e l'"IVA a monte", ossia quella che lo stesso contribuente ha pagato ai suoi fornitori per le cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute.

Esempio:

ACQUISTO	a)	1.000 + IVA 21%	210	
	b)	1.000 + "	10%	100
				310
		2.000		
 VENDITA		3.500 + IVA 21%	735	
				425 (IVA da versare)
		1.500 (val.agg.)		=====
		=====		=====

Come si può notare dall'esempio, nel caso ipotizzato, con un ammontare complessivo di acquisti pari a €. 2.000 ed una vendita per €. 3.500, l'IVA da versare all'Erario è pari a €. 425 ed è precisamente corrispondente alla differenza tra l'imposta applicata "a valle" (€. 735) e quella pagata "a monte" (€. 310).

Si può notare, altresì, che l'IVA da versare (€. 425) non corrisponde all'importo che risulterebbe applicando l'aliquota del bene ceduto (21%) all'incremento che il bene stesso ha subito rispetto al suo valore di acquisizione (€. 1.500 = 3.500 - 2.000). Infatti, attraverso il così detto "effetto di recupero", insito nel meccanismo di detrazione "IVA da IVA" (e non "Base da Base"), si realizza la trasparenza e la neutralità dell'imposta per cui, pur in presenza di acquisti soggetti ad una aliquota inferiore a quella relativa al bene ceduto, il carico d'IVA di questo ultimo rimane sempre lo stesso.

Resta da osservare ancora che il menzionato meccanismo di applicazione dell'IVA non viene messo in atto per ogni singola operazione, bensì per MASSE DI OPERAZIONI riferite all'anno solare e con liquidazioni infrannuali a periodicità mensile ovvero, nei casi ed alle condizioni previsti dalla legge, a periodicità trimestrale.

Vediamo ora che, ricollegandoci all'esempio precedente, e lasciando gli acquisti negli importi sopra indicati, se modifichiamo le vendite - considerando il totale di €. 3.500 costituito per €. 1.000 da operazioni imponibili e per €. 2.500 da operazioni non imponibili -, nel periodo d'imposta considerato, anziché un'imposta da versare risulterà un CREDITO di €. 99, così come risulta appresso evidenziato:

Imposta sul valore aggiunto – Appunti

ACQUISTI	Totale 2.000 + IVA compless. detraibile	300
VENDITE	Imponib. 1.000 + IVA 21% 200	
	Non impon. 2.500 " = ==	210
	<hr style="width: 20%; margin: auto;"/>	
	IVA a credito	<hr style="width: 20%; margin: auto;"/> €. 99 =====

Notiamo ancora che, se anziché essere "non imponibili" le cessioni d'importo di €. 2.500 sono costituite da operazioni "ESENTI", la liquidazione è diversa perchè, pur mancando l'applicazione dell'IVA su tali operazioni, in questo caso viene a diminuire l'imposta detraibile in quanto quest'ultima, così come si chiarirà più avanti, subisce una limitazione in relazione all'importo delle operazioni esenti (€. 2.500) nel volume d'affari complessivo (€. 3.500).

ACQUISTI	Totale 2.000 + IVA complessiva	€. 300 =====
	IVA detraib.: 300 x 29%	= €. 87
VENDITE	Imponib.(29%) 1.000 + IVA 21%	€. 210
	Esenti (71%) 2.500 =====	=====
	<hr style="width: 20%; margin: auto;"/>	
	3.500	€. 210
	IVA da versare (210- 87)	<hr style="width: 20%; margin: auto;"/> €. 123 =====

4 - AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'IVA

- A) Cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di IMPRESA

- B) Cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di ARTI E PROFESSIONI

- C) IMPORTAZIONI da chiunque effettuate

5 - PRESUPPOSTI DELL'IVA

- Presupposto OGGETTIVO (artt. 2 e 3 D.P.R. 633)

- a) CESSIONI DI BENI nel concetto espresso dall'art. 2
- b) PRESTAZIONI DI SERVIZI "verso corrispettivo" nel concetto espresso dall'art. 3; nonché quelle senza corrispettivo, eseguite da imprenditori e di valore superiore a € 25,82 (lire 50.000).

- Presupposto SOGGETTIVO (artt. 4 e 5 D.P.R. 633)

A) Deve trattarsi di cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da imprenditori, ovvero di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 C.C. (artt. 2135 e 2195 C.C.).

Si ricorda che IN OGNI CASO si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa e quindi sono sempre soggette ad IVA:

- I - Tutte le cessioni e tutte le prestazioni poste in essere dalle società di ogni tipo
- II - Tutte le cessioni e tutte le prestazioni poste in essere dagli Enti pubblici e privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Per gli Enti che non hanno tale requisito, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA soltanto le cessioni e le prestazioni fatte nell'esercizio, anche secondario, dell'attività commerciale o agricola.

Esempio: Anche quando le FERROVIE DELLO STATO erano un Ente pubblico, avendo per oggetto esclusivo una attività commerciale, tutte le operazioni poste in essere erano (ed evidentemente lo sono ancora) soggette ad IVA; Per il COMUNE, invece, che chiaramente non include tra le proprie attività istituzionali alcuna attività di natura commerciale, sono soggette ad IVA soltanto operazioni come l'erogazione dell'acqua, servizi di trasporti urbani, ecc., in quanto queste sono sempre, anche se svolte in via accessoria, operazioni di natura commerciale.

Non si considera, comunque, attività commerciale, dopo la modifica all'art. 4 introdotta dall'art. 1 del D. leg/vo 313 del 2/9/97:

a)-il possesso e la gestione di unità immobiliari Cat A (tranne A/10), di unità da diporto, di aeromobili da turismo, o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione a essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazione, entri o altre organizzazione.

b)-il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività d'indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

B) ovvero, deve trattarsi di cessioni di beni o prestazioni di servizi rese da persone fisiche artisti o professionisti, nel concetto previsto per le imposte dirette, ossia con il carattere della PROFESSIONALITA' (scopo di ricavarne un utile) e della ABITUALITA' (non occasionali). Sono esclusi espressamente dalla norma i servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e le prestazioni di lavoro degli "associati in partecipazione" di cui all'art. 47 del TUIR 917, a meno che non siano resi da soggetti per i quali detti servizi rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale ([art. 34 L. 21/12/2000 n. 342 e, per gli associati in partecipazione, art. 5 D.L. 282/02](#)).

Sono espressamente incluse, invece, le prestazioni artistiche e professionali rese da società semplici o associazioni senza personalità giuridica.

- **Presupposto della TERRITORIALITA'** (art. 7 D.P.R. 633)

Deve trattarsi di cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte nello Stato. Si considerano fatte nello Stato tutte le cessioni che hanno per oggetto beni che SI TROVANO nel territorio doganale dello Stato, **nonché tutte le prestazioni UTILIZZATE nello Stato, presumendo tali, in linea di massima, tutte le prestazioni rese da soggetti residenti nello Stato nei confronti di privati consumatori (ovunque residenti, anche fuori UE), nonché tutte quelle rese da soggetti passivi (anche se non domiciliati in Italia) nei confronti di soggetti passivi residenti nello Stato. Non sono quindi considerate effettuate in Italia le prestazioni rese nei confronti di committenti "soggetti passivi" stabiliti in un altro Stato (UE ed extra UE).**

E' prevista, comunque, una serie di deroghe che prevedono, per specifiche operazioni, l'esistenza della territorialità legata al luogo in cui si trova il bene, il luogo in cui viene utilizzata la prestazione, ecc..

(Artt. da 7 a 7 septies del D.P.R. 633 in vigore dal 1/1/2010)

Con Circolare n. 37/E del 29/7/2011, l’Agenzia delle Entrate ha fornito dettagliatissime istruzioni ai fini della corretta applicazione delle disposizioni che riguardano la territorialità del tributo.

Verificandosi i tre presupposti, il “contribuente IVA” è tenuto a presentare, entro 30 giorni dall’inizio dell’attività, all’Ufficio delle Entrate o all’Ufficio IVA (se il primo non è stato ancora attivato), l’apposita “Dichiarazione di inizio”, segnalando tutti i dati richiesti dall’art. 35 del D.P.R. 633/72.

In caso di variazione dei dati originariamente dichiarati, lo stesso contribuente è tenuto a presentare, sempre entro il termine di 30 giorni, l’apposita “Dichiarazione di variazione” ed entro lo stesso termine deve presentare, in caso di cessazione dell’attività, l’apposita “Dichiarazione di cessazione”.

Con la disposizione contenuta nell’ art.23, commi 22-23, del D.L. 98 del 6 luglio 2011, che ha inserito nell’ articolo 35 del D.P.R. 633/72 il nuovo comma 15 quinquies, le partite IVA ferme per tre annualità consecutive vengono revocate d’Ufficio se viene accertato il mancato svolgimento dell’attività o la mancata presentazione della dichiarazione annuale. Il provvedimento, comunque, è impugnabile dinanzi la Commissione Tributaria.

Per i contribuenti che si trovano già nell’anzidetta situazione, perché non hanno presentato la dichiarazione di cessazione entro il termine di trenta giorni, possono regolarizzare la loro posizione spontaneamente, prima della contestazione da parte del fisco, versando entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, e quindi entro il 4/10/2011, la sanzione amministrativa prevista per l’omissione, ma ridotta ad un quarto del minimo, ossia l’importo di 129 Euro. Il versamento va effettuato con il modello F24, codice tributo 8110. La prevista indicazione nel citato modello dell’anno di cessazione di attività, rende superflua la presentazione dell’apposito modello AA7 o AA9.

6 - TIPOLOGIA DELLE OPERAZIONI CHE RIENTRANO NELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'IVA

A) OPERAZIONI IMPONIBILI

Sono operazioni imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi le quali, sussistendo i requisiti soggettivo, oggettivo e della territorialità, soggiacciono all'IVA con l'applicazione delle aliquote previste dall'art. 16 del D.P.R. 26/10/72 n. 633 (4%-10%-21% stabilite con l'art. 1 del D. L n. 328 del 30/9/97 e, con riguardo all'aliquota ordinaria del **21% (che fino al 16/9/2011 era del 20%), con l'art.2 del D.L. 138/2011 convertito con la legge 148/2011**), con le modalità e con gli obblighi previsti dal Titolo II[^] dello stesso decreto istitutivo del tributo.

B) OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Sono "non imponibili" alcune cessioni di beni ed alcune prestazioni di servizi per le quali, pur sussistendo tutti i requisiti per comprendere tali operazioni nell'ambito dell'IVA, la legge ne prevede espressamente l'intassabilità.

Si tratta di operazioni per le quali sono previsti gli stessi obblighi e le stesse formalità ai quali devono soggiacere le operazioni imponibili e che, al contrario delle operazioni esenti, non influiscono (limitandola) sulla detrazione dell'IVA sugli acquisti.

Sono operazioni non imponibili le "esportazioni" di cui all'art. 8 (comprese le cessioni intracomunitarie) e le operazioni "assimilate alle esportazioni", quali le cessioni di navi ed aeromobili di cui all'art. 8 bis, nonché le prestazioni di servizio connesse con gli scambi internazionali di cui all'art. 9.

Sono pure considerate non imponibili le operazioni effettuate senza applicazione dell'imposta nei confronti dei così detti "esportatori abituali" ossia di coloro i quali, in presenza delle condizioni richieste dalla legge (operazioni registrate nell'anno precedente costituite per almeno il 10% da operazioni "non imponibili" - dichiarazione d'intento rilasciata al fornitore nonché numerata e annotata su apposito registro - utilizzo del "plafond", annuale o mensile), acquistano, senza addebito d'IVA, beni e servizi, tranne fabbricati ed aree edificabili (D.L. 29/12/83 n.746 - art.1 e Legge 18/2/97 n.28 - art.2, 1[^]c.,lett.b), n.2). Gli "esportatori abituali", dopo le modifiche di semplificazione apportate dal D.P.R. 435/2001, sono tenuti: a) al rilascio al proprio fornitore della "dichiarazione d'intento" (redatta in conformità al D.M. 6/12/86) preventivamente annotata su un apposito registro o su un'apposita sezione dei registri "fatture emesse" o "corrispettivi"; b) alla compilazione, nella dichiarazione annuale, di un apposito prospetto; c) alla dimostrazione, a richiesta degli organi dell'Amministrazione Finanziaria, della corretta costituzione e del corretto utilizzo del "plafond".

Il fornitore, oltre a dovere registrare (entro 15 giorni dalla ricezione) la richiesta dell'esportatore abituale, in base a quanto previsto dal comma 381 dell'art. 1 della legge 30/12/04 n. 311 (finanziaria per il 2005) è tenuto pure a comunicare all'Amministrazione Finanziaria, entro il giorno 16 del mese successivo, esclusivamente in via telematica, i dati contenuti nella dichiarazione d'intento ricevuta. In mancanza, oltre all'applicazione della prevista sanzione, la legge prevede la responsabilità solidale del fornitore

dell'eventuale imposta evasa a seguito dell'applicazione non spettante della procedura prevista per gli esportatori abituali.

Come già detto, la presenza delle operazioni non imponibili nel volume d'affari non limita il diritto alla detrazione dell'imposta in quanto la previsione della non imponibilità è tesa proprio a consentire una detassazione (attraverso l'esenzione e la contemporanea detrazione dell'IVA "a monte") dell'operazione in quel particolare stadio di commercializzazione.

C) OPERAZIONI ESENTI

Sono considerate "esenti" le operazioni previste tali dall'art.10 del D.P.R. 633. Anche in questo caso, pur in presenza dei requisiti per l'applicazione dell'imposta, la legge prevede l'intassabilità, facendo salvi, comunque, tutti gli obblighi formali previsti dal decreto istitutivo dell'IVA.

Al contrario delle operazioni non imponibili, però, la presenza di cessioni o di prestazioni esenti limita (in base al c.d. "pro rata", ossia in base al rapporto tra le dette operazioni esenti ed il volume d'affari) il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti.

In pratica, l'operazione esente beneficia della non applicazione dell'imposta solo limitatamente al "valore aggiunto", non ottenendo, come avviene nel caso delle operazioni non imponibili, la detassazione dell'intero carico d'IVA attraverso la detrazione.

D) OPERAZIONI ESCLUSE

Le operazioni di cui si è detto fino ad ora, sono operazioni per le quali la legge (art. 21-6^ comma) prevede l'obbligo della fatturazione e conseguentemente ne è prevista anche la registrazione e dichiarazione.

Esiste, però, un altro tipo di operazioni, e precisamente alcune cessioni ed alcune prestazioni (indicate negli artt. 2, 3, 4 e 74), le quali sono in possesso di tutti i requisiti per l'applicazione dell'imposta, ma che la legge, per finzione giuridica, NON CONSIDERA CESSIONI O PRESTAZIONI, espressamente escludendone il presupposto soggettivo (all'art.4) o il presupposto oggettivo (agli artt. 2,3 e 74). Sono queste le operazioni escluse le quali, per la "fictio iuris" di cui si è detto, pur se effettuate da "soggetti d'imposta", non sono soggette agli obblighi previsti dal titolo II^ del decreto istitutivo dell'IVA.

Si tratta in pratica di operazioni che, seppure previste dalla legge istitutiva dell'IVA, sono completamente escluse dall'applicazione di tale tributo, restando soltanto eventualmente soggette all'imposta di bollo ed alle disposizioni impositive in materia di tributi diretti.

Va ricordato, comunque, che le operazioni escluse, al pari di quelle esenti, non consentono la detrazione, tranne alcune espressamente previste dal comma 3 dell'art. 19 del D.P.R. 633 modificato dal D. Leg/vo 313/97.

8 – DICHIARAZIONE DI INIZIO, VARIAZIONE E CESSAZIONE DI ATTIVITA'

A norma dell'art. 35 del D.P.R. 633/72, entro 30 giorni da quando si inizia un'attività che rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA, deve essere presentata un'apposita dichiarazione all'Ufficio delle Entrate territorialmente competente.

Va precisato che come "inizio attività" non deve intendersi il compimento della prima operazione attiva, bensì l'effettuazione di qualunque operazione, quindi anche passiva, riconducibile all'attività, professionale o d'impresa, che si intende cominciare a svolgere.

La presentazione della dichiarazione di inizio attività può avvenire direttamente all'Ufficio delle Entrate (anche tramite una persona delegata ovvero tramite raccomandata, *ma in questi casi occorre allegare copia di un documento di riconoscimento del soggetto obbligato a presentare la dichiarazione*), in maniera telematica (direttamente oppure tramite un intermediario abilitato), ovvero, *ma soltanto per i soggetti obbligati all'iscrizione nel registro delle imprese ed al REA (repertorio notizie economiche e amministrative)*, alla Camera di Commercio.

Sempre a norma dell'art. 35, un'apposita dichiarazione deve essere presentata entro 30 giorni dalla variazione di almeno uno dei dati originariamente dichiarati in sede di "inizio", nonché entro 30 giorni dalla cessazione dell'attività, intesa quest'ultima come fine delle operazioni di liquidazione dell'azienda.

Anche la "cessazione", nei casi prima indicati, può essere dichiarata tramite la Camera di Commercio.

La variazione, invece, va comunicata solo direttamente all'Agenzia delle Entrate.

Sulla base della presentazione della dichiarazione di inizio attività l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate attribuisce la posizione IVA.

Il D.L. 223/2006 ha apportato alcune modifiche all'articolo 35 del D.P.R. 633. A partire dal 1/11/2006, ma comunque solo dopo l'emanazione di un apposito decreto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, infatti, l'attribuzione del numero di partita IVA deve essere necessariamente preceduto dalla effettuazione, da parte dell'Ufficio, di appositi controlli (se necessario anche attraverso un apposito accesso) volti ad accertare l'eventuale esistenza di situazioni di rischio connesse all'apertura della citata posizione IVA.

Per l'applicazione di questa disposizione era necessaria l'emanazione di un apposito decreto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, provvedimento che è stato emanato in data 21/12/2006 e pubblicato nella G.U. n. 3 del 4/1/2007.

In base a questo provvedimento, che ha peraltro modificato i modelli AA/7 e AA/9, al momento di richiesta di attribuzione della partita IVA vanno ora indicati alcuni elementi che servono all'Amministrazione Finanziaria per accertare preventivamente e selezionare possibili situazioni "a rischio" da sottoporre, evidentemente, a particolare attenzione.

In caso di richiesta di partita IVA da parte di soggetti che intendono effettuare acquisti intracomunitari di beni elencati all'articolo 60-bis del D.P.R. 633, deve essere presentata una fideiussione o una polizza fideiussoria, con validità tre anni, per un importo rapportato al volume d'affari presunto e comunque non inferiore a 50.000 Euro.

Gli stessi soggetti sono inoltre tenuti a richiedere l'autorizzazione ad effettuare le dette operazioni intracomunitarie, manifestando tale intenzione nell'apposita casella del Quadro "I" del modello AA7 o AA9.

Qualora l'Agenzia delle Entrate non notifichi un provvedimento di diniego entro i 30 giorni successivi, l'autorizzazione si intende concessa con inserimento del contribuente nell'apposito archivio informatico.

9 - MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI (MOMENTO IMPOSITIVO)

(Art. 6 D.P.R. 633)

- a) Per le **cessioni** di beni
- 1) IMMOBILI : Momento di stipula dell'atto
 - 2) Beni MOBILI : Momento della consegna o della spedizione del bene
- b) Per le **prestazioni** di servizi :
- Momento del pagamento del corrispettivo

(Le prestazioni di servizio "senza corrispettivo" ma soggette ad IVA perché di valore superiore a €. 25,82 (L. 50.000) si considerano effettuate al momento in cui esse sono rese)

In ogni caso, se prima del verificarsi degli eventi sopra indicati viene emessa fattura o viene pagato il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata al momento della fatturazione o del pagamento.

Ai sensi dell'art. 6, dopo le modifiche introdotte dall'art. 1 del D. leg/vo 313 del 2/9/97, l'imposta "diviene esigibile", nei modi e nei termini previsti dal Titolo II del D.P.R. 633, nel momento in cui l'operazione si considera effettuata.

Tuttavia, nel caso di cessioni o di prestazioni fatte nei confronti dello Stato, Enti Pubblici territoriali, Camere di Commercio, Enti ospedalieri, Istituti universitari, Unità Sanitarie Locali, Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, Enti di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza, e per le cessioni di prodotti farmaceutici poste in essere dalle farmacie, nonché nel caso di cessioni o di prestazioni nei confronti dei soci, associati o partecipanti di cui al 4^o c. dell'art. 4 del D.P.R. 633, l'imposta diviene esigibile sempre al momento del pagamento del corrispettivo, prescindendo dalla eventuale precedente consegna del bene o emissione di fattura.

In base a quanto previsto dall'art.7 del D.L. 185/2008, convertito nella legge 2/2009, dopo avere ottenuto l'autorizzazione dell'Unione Europea e dopo l'emanazione del Decreto Ministeriale 26/3/2009 (pubblicato nella G.U. n. 96 del 27/4/2009), i contribuenti con volume d'affari inferiore a 200.000 Euro possono rinviare l'esigibilità, operazione per operazione (quindi non in maniera generalizzata ma di volta in volta), al momento del pagamento del corrispettivo da parte del soggetto acquirente o committente, ma in ogni caso non oltre il termine di un anno dalla data dell'operazione (termine che non si applica nel caso di fallimento).

La possibilità del differimento dell'esigibilità è comunque limitata alle operazioni poste in essere nei confronti di soggetti IVA ed è subordinata pure alla espressa indicazione in fattura della volontà di rimandare il pagamento dell'IVA. Sono escluse quindi le operazioni nei confronti di privati consumatori, nonché quelle per le quali si applica il "reverse-charge" e quelle poste in essere da soggetti che applicano regimi speciali).

Il "momento impositivo" delle prestazioni di servizio di cui all'art. 7 ter del DPR 633, continue, poste in essere da un soggetto passivo comunitario nei confronti di altro soggetto passivo stabilito in un altro Stato comunitario, per un periodo superiore ad un anno, e solo se nel frattempo non vengano eseguiti pagamenti di acconti o comunque parziali, l'operazione si considera effettuata sempre alla fine di ogni anno solare e fino alla conclusione della prestazione.

10 - FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI (Art. 21)

Per ciascuna operazione che rientra nel campo di applicazione dell'IVA (operazioni imponibili, non imponibili ed esenti) deve essere emessa una fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella o simile.

Può essere emessa una sola fattura per comprendere operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti del medesimo soggetto.

La fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e deve contenere:

- a) Soggetto emittente e soggetto destinatario. Per l'emittente deve essere indicato anche il numero di partita IVA e, a norma del D.P.R. 784/76, anche il codice fiscale.
- b) Natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione
- c) Corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile
- d) Imponibile, aliquota ed ammontare dell'imposta, con arrotondamento al centesimo di euro. Se l'operazione è "esente" o "non imponibile", deve essere indicata la norma di esenzione.

- La fattura deve essere emessa nel momento in cui si verifica uno degli eventi che, a norma dell'art. 6 del D.P.R. 633/72, segnano il momento impositivo (cessione di beni mobili: consegna o spedizione, - prestazioni di servizi: pagamento del corrispettivo, ecc.).

Comunque, per la cessione di beni risultanti da un documento di trasporto (come previsto dall'art. 1, comma e, del D.P.R. 14/8/96 n. 472, contenente la data di effettuazione dell'operazione, le generalità delle parti e dell'eventuale incaricato del trasporto e la natura, qualità e quantità dei beni ceduti), oppure dallo scontrino fiscale integrato con gli elementi attinenti la natura, la qualità e la quantità dei beni nonché con il numero di codice fiscale dell'acquirente ovvero della ricevuta fiscale integrata con i dati identificativi del cliente (come previsto dall'art. 3, comma 3, del D.P.R. 21/12/96 n. 696), la fattura può essere emessa ENTRO IL GIORNO 15 DEL MESE SUCCESSIVO alla data di effettuazione dell'operazione (art. 3 D.L. 328 del 30/9/97), ed in tal caso può contenere anche più di una operazione purché effettuate nel corso di un mese solare (l'esigibilità dell'imposta, comunque, resta legata al momento della consegna o spedizione). Sempre in tale ipotesi, la fattura deve recare anche l'indicazione del documento o dei documenti al quale o ai quali si riferisce e che ne hanno consentito il differimento.

La fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente (operazioni triangolari), quando sussistono motivate esigenze e comunque previa autorizzazione ministeriale.

Tale autorizzazione è stata concessa dal Ministero -in linea generale e senza necessità di specifica istanza- con la circ. n. 288/E del 22/12/98, a condizione, però, che l'operazione risulti da atto scritto (anche un ordine commerciale) e la cessione col passaggio diretto dal primo cedente al secondo cessionario risulti dal documento di trasporto emesso a norma del D.P.R. 472/96. In questa ipotesi, quindi, la fattura relativa alla seconda cessione, che, come già detto, può essere emessa entro il mese successivo alla data della consegna, va registrata entro lo stesso mese di emissione e liquidata a debito nello stesso periodo.

Un'altra deroga ai principi generali della fatturazione riguarda gli autotrasportatori per conto terzi iscritti all'apposito albo, i quali - nel rispetto del termine ordinario di fatturazione - hanno la possibilità di emettere una sola fattura per le operazioni poste in essere nei confronti del medesimo committente in ciascun trimestre solare. Tali fatture possono essere annotate entro il trimestre solare successivo a quello di emissione (art. 74, comma 4, 4^o periodo, sostituito dall'art. 5 della legge 8/5/98 n. 146 modificato dall'art. 1-bis del D.L. 12/6/98).

Dal 29/2/2004, a seguito dell'entrata in vigore del D.Leg/vo 20/2/04 n. 52, modificativo anche dell'art. 21 del D.P.R. 633, la fattura può essere trasmessa, previo accordo con il destinatario, telematicamente. In questo caso, la fattura elettronica deve contenere l'attestazione della data con l'apposizione del riferimento temporale del documento elettronico. Deve garantire, inoltre, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto mediante l'apposizione della "firma elettronica qualificata" dell'emittente, ovvero mediante l'utilizzo dei sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati.

Il citato D. leg/vo 52/04 ha previsto pure la possibilità che la fattura venga emessa dal cessionario o committente, oppure da un soggetto terzo. Qualora il soggetto delegato alla fatturazione sia residente in uno stato fuori UE con il quale non sussiste reciproca collaborazione, occorre pure un'apposita comunicazione all'Amministrazione Finanziaria (approvata con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 9/12/2004), ed inoltre il soggetto cedente o prestatore deve avere iniziato l'attività da almeno 5 anni e non avere ricevuto contestazioni di natura sostanziale nei cinque anni precedenti.

**In base alle disposizioni in vigore dal 1/1/2010, per le prestazioni di servizi "fuori ambito IVA" poste in essere nei confronti di soggetti d'imposta "identificati" di un'altro Stato Europeo, la fattura deve essere emessa obbligatoriamente, con l'indicazione del numero identificativo del committente UE.
Dette prestazioni, seppure fatturate, non influiscono, comunque, sul volume d'affari.**

11 - REGISTRAZIONE DEI CORRISPETTIVI (Artt. 22 e 24)

-- Per tutte le operazioni espressamente previste dall'art. 22 del D.P.R. 633/72 (commercio al minuto AUTORIZZATO, prestazioni alberghiere e somministrazioni di bevande e alimenti in pubblici esercizi, prestazioni di trasporto di persone, prestazioni di servizi in locali aperti al pubblico, ecc.) la fatturazione non è obbligatoria a meno che non venga espressamente chiesta dal cliente al momento dell'effettuazione dell'operazione.

Si ricorda comunque che, anche acquistando presso un "dettagliante", l'imprenditore che acquista beni CHE FORMANO OGGETTO DELLA SUA ATTIVITA' è obbligato a richiedere la fattura.

-- Nei casi ora cennati, per i quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, i soggetti d'imposta sono obbligati soltanto ad annotare, ENTRO IL GIORNO NON FESTIVO SUCCESSIVO, i corrispettivi complessivamente riscossi nel giorno, intendendo per tali tutti gli importi riscossi, compresa l'IVA relativa. I corrispettivi devono comunque essere suddivisi per aliquota. Nell'importo complessivo giornaliero vanno compresi gli importi riscossi con emissione di fattura (evidentemente emessa a richiesta del cliente).

Per i corrispettivi riscossi con emissione di scontrino o ricevuta fiscale, può essere eseguita un'unica registrazione relativa a tutti i corrispettivi riscossi in ciascun mese solare. Tale registrazione va eseguita entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento (D.P.R. 9/12/96 n. 695 e art. 15 D.P.R. 7/12/2001 n. 435).

-- Si ricorda, infine, che nella ipotesi in cui il registro destinato a contenere l'annotazione dei corrispettivi giornalieri da parte dei commercianti al minuto (e solo da parte di questi ultimi) venga tenuto in un luogo diverso dal posto in cui viene svolta l'attività, deve essere posto in essere un altro registro (Registro Prima Nota) il quale deve contenere la stessa annotazione del Registro dei corrispettivi ma deve essere sempre custodito presso il locale, o i locali, in cui viene eseguita la vendita.

Tale obbligo non sussiste, comunque, quando per le operazioni effettuate nel luogo in cui è svolta l'attività di vendita viene rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale (D.P.R. 695/96).

In base a quanto previsto dall'articolo 1, commi 429 e seguenti, della legge finanziaria 311/2004 ed a seguito dell'emanazione dell'apposito e recente Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 12 marzo 2009, i soggetti dispensati dall'obbligo della fatturazione operanti nella grande distribuzione commerciale e di servizi (*settore individuato nei commi 430 e 430 bis della stessa legge 311/04*), a partire dal 1^o Giugno 2009 hanno la possibilità di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni ed alle prestazioni di servizio effettuate, distintamente per ciascuna giornata e per ogni punto di vendita, nonché distintamente per aliquota IVA e regime d'imposta applicato (imponibile, non imponibile, esente, regimi speciali, ecc.).

I corrispettivi vanno comunque aggregati per mese e trasmessi entro il quindicesimo giorno lavorativo del mese successivo a quello di riferimento con le modalità previste dal citato provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

L’ adempimento telematico è sostitutivo sia dell’obbligo di registrazione dei corrispettivi, sia dell’obbligo della certificazione, tranne nel caso in cui venga richiesta la fattura dal cliente.

In caso di violazione del nuovo obbligo, si applicano le sanzioni amministrative e la sanzione accessoria di cui al D.leg/vo 471 ed espressamente previste dal comma 432 della stessa legge 311/08.

In base a quanto previsto dall’art. 1, comma 271, della legge 244/2007 (legge finanziaria 2008), a partire dal 1° gennaio 2009 i misuratori di cassa dovevano essere idonei alla trasmissione telematica dei corrispettivi.

Tuttavia, con l’art.16, commi 1 e 2, del D.L. 185 del 29/11/2008, tutte le disposizioni che prevedevano la trasmissione telematica dei corrispettive, tranne quella relativa alla "grande distribuzione", sono state abrogate.

Con Circolare n. 2 del 25 gennaio 2010, l’Agenzia delle Entrate, nell’illustrare le disposizioni che riguardano la trasmissione telematica dei corrispettivi ed il relativo provvedimento del Direttore dell’Agenzia in data 8 luglio 2005, ha fornito importanti chiarimenti sulla possibilità (per opzione) di applicare la cennata disposizione.

Possono avvalersi di tale facoltà le imprese che operano nel settore della grande distribuzione commerciale e di servizi, che abbiano più punti di vendita di cui almeno uno avente una superficie superiore a mq.150 (mq. 250 per i comuni con popolazione superiore a 10.000 abitanti).

La comunicazione riguarda i corrispettivi di ciascun mese e va fatta entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento.

La trasmissione telematica dei corrispettivi fa venir meno l’obbligo della certificazione dei corrispettivi, tranne quello della eventuale fattura su richiesta del cliente.

Restano ferme tutte le altre disposizioni in materia di IVA.

12 - REGISTRAZIONE DELLE FATTURE (Art. 23)

- Le fatture emesse devono essere annotate in apposito registro entro 15 giorni dall'emissione, nell'ordine della loro numerazione e con l'indicazione, per ciascuna di esse, del destinatario, dell'importo dell'operazione (distintamente per aliquota), dell'aliquota e dell'imposta addebitata.

- Solo le fatture che sono state emesse fruendo del termine più lungo consentito dalla seconda parte del 4^o comma dell'art. 21, vanno registrate ENTRO LO STESSO TERMINE PREVISTO PER L'EMISSIONE.

L'imposta relativa a tali fatture, comunque, va inserita nella liquidazione periodica di competenza tenendo conto del momento della consegna o spedizione dei beni.

- Come già detto nella parte riguardante l'obbligo della fatturazione, l'annotazione delle fatture emesse dai soggetti che si avvalgono delle particolari semplificazioni per le operazioni "triangolari" deve avvenire entro lo stesso mese di emissione; l'annotazione delle fatture emesse dagli autotrasportatori che si avvalgono della disposizione semplificativa di cui all'art. 74, 4^o comma, 4^o periodo, deve essere eseguita entro il trimestre solare successivo a quello di emissione.

- Per le fatture di importo inferiore a L. 300.000 (€ 154,94) può essere registrato, in luogo di ciascuna di esse, un documento riepilogativo.

Si ricorda che, a seguito delle modifiche introdotte con il D.Leg/vo 313/97, anche le fatture aventi per oggetto operazioni per le quali l' "esigibilità" è successiva al "momento impositivo" (5^o comma art. 6) vanno registrate entro il termine ordinario (viene meno il "registro in sospenso"), fermo restando il differimento del pagamento dell'imposta al momento della corresponsione del corrispettivo al cedente o prestatore.

14 - VARIAZIONI (Art. 26)

Quando l'ammontare imponibile di una operazione, ovvero l'ammontare dell'imposta, viene ad aumentare per qualsiasi motivo, occorre provvedere alla "variazione" in aumento, osservando le disposizioni relative alla fatturazione e quelle consequenziali della registrazione e versamento.

Quando, invece, l'ammontare di una operazione, ovvero l'ammontare dell'imposta, diminuisce (anche in conseguenza di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose), occorre procedere alla "variazione" in diminuzione che comporta, per il cessionario o committente, l'aumento, e per il cedente o prestatore, la riduzione, dell'ammontare dell'IVA dovuta.

La variazione in diminuzione, tuttavia, non può essere effettuata dopo un anno dalla data di effettuazione dell'operazione originaria quando è conseguente ad un sopravvenuto accordo tra le parti, ovvero alla rettifica di inesattezze della fatturazione.

15 - TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI (Art. 39)

I registri previsti dalla normativa IVA (registro fatture emesse, acquisti, corrispettivi, ecc.) devono essere numerati progressivamente in esenzione dall'imposta di bollo e tenuti ai sensi dell'art. 2219, ossia senza abrasioni, cancellature e spazi in bianco.

La numerazione non deve necessariamente avvenire per blocchi di pagine; occorre solo che il numero venga attribuito a ciascuna pagina prima dell'utilizzo.

Con R.M. 12/3/2002 n. 85/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la numerazione deve essere progressiva per anno, con l'indicazione in ogni pagina, oltre che del numero, anche dell'anno al quale si riferisce (esempio: 2004/1, 2004/2, 2004/3, ecc.).

Fino al 24/10/2001 c'era anche l'obbligo della bollatura e della vidimazione. Ma con l'entrata in vigore dell'art. 8 della legge 18/10/2001 n. 383 (che ha modificato anche l'art. 2215 del C.C. nonché l'art. 22 del D.P.R. 29/9/1973 n. 600), il citato adempimento, con decorrenza 25/10/2001, è stato soppresso per tutti i registri fiscali.

E' possibile l'utilizzo di mezzi elettrocontabili per effettuare le annotazioni. In questo caso il termine di registrazione viene differito di 60 giorni (D.M. 11/8/75).

Inoltre, in base a quanto previsto dall'art. 7 del D.L. 357/1994, modificato dall'art. 1, comma 161, della legge finanziaria per il 2008, nel caso di tenuta di registri contabili con sistemi meccanografici, si considera valida la registrazione, avvenuta esclusivamente attraverso la semplice digitazione e senza la trascrizione sul supporto cartaceo, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano ancora trascorsi 3 mesi dalla scadenza del termine della relativa dichiarazione annuale, a condizione che gli stessi dati vengano immediatamente riprodotti nel caso di una eventuale richiesta da parte degli organi accertatori.

Per tutti i soggetti di cui all'art. 13, 1^a c., del D.P.R. 600/73, che tengono i libri previsti dall'art. 2214 del C.C., e per gli artisti e professionisti di cui all'art. 19 che hanno optato per la contabilità ordinaria, è sufficiente la tenuta di un "registro unico" rappresentato dal libro giornale (o dal "registro cronologico" per gli artisti e professionisti), destinato a contenere tutte le operazioni soggette a registrazione IVA, a condizione che vengano rispettati i termini previsti dalla relativa normativa e che, su eventuale richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, il contribuente provveda a fornire, in modo organico, tutti i dati che sarebbero risultati dai singoli registri se fossero stati tenuti (D.P.R. 435/2001).

Per quanto riguarda i termini di conservazione della documentazione, l'art. 39 stabilisce che i registri e i documenti devono essere conservati a norma dell'art. 22 del D.P.R. 600/73, ossia fino a quando non viene definito l'eventuale accertamento riguardante l'annualità interessata dal documento o dal registro, eventualmente anche oltre il termine di dieci anni previsto dall'art. 2220 del C.C..

16 - LIQUIDAZIONI PERIODICHE D'IMPOSTA (Artt. 27 e 32)

- Le liquidazioni, in linea generale, hanno PERIODICITA' MENSILE e vanno effettuate (a norma dell'art.1 del D.P.R. 23/3/1998 n.100) :

ENTRO IL GIORNO 16 DEL MESE SUCCESSIVO

- TUTTAVIA

a) con un aggravio di interessi nella misura dell'1% (era 1,50% fino al 31/12/2000)

b) con un'apposita opzione (vincolante solo un anno), da comunicare in dichiarazione annuale, ovvero con la dichiarazione di inizio attività

- NEL CASO DI

. contribuenti che esercitano attività d'impresa costituita da prestazioni di servizi (D.M. 17/1/92 in G.U. 15 del 20/1/92) ovvero che esercitano arti e professioni e che, nell'anno solare precedente, hanno conseguito un volume d'affari non superiore a 400.000 Euro (fino al 2011 l'importo era €. 309.874,14) (vedasi DPR 12/4/2001 n. 222 e poi legge stabilità per il 2012)

nonché di

. contribuenti esercenti altre attività che, nell'anno solare precedente, hanno conseguito un volume d'affari non superiore a 700.000 Euro (fino al 2011 l'importo era €. 516.456,90)

== Per i contribuenti che effettuano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, e provvedono alla distinta contabilizzazione dei corrispettivi, l'attività prevalente non ha alcuna rilevanza, per cui per essere "trimestrale" occorrerà che non venga superato nessuno dei due limiti di volume d'affari (400.000 Euro per i servizi e 700.000 Euro per le altre attività).

Nel caso di mancata distinta annotazione dei corrispettivi, il limite massimo per rientrare nella fascia dei contribuenti trimestrali è di 700.000 Euro == (vedasi DPR 12/4/2001 n. 222 e Legge di stabilità per il 2102)

(DAL 1^ GENNAIO 2012, IL LIMITE PER ESEGUIRE LE LIQUIDAZIONI CON PERIODICITA' TRIMESTRALE, ANZICHE' MESNILE, COINCIDE CON IL LIMITE (DI RICAVI) ESISTENTE PER LA TENUTA DELLA CONTABILITA' SEMPLIFICATA (€ 400.000 PRESTAZIONI DI SERVIZI- € 700.000 ALTRE OPERAZIONI)Art.14, c.11, Legge stabilità)

Le liquidazioni possono avere periodicità TRIMESTRALE ed in questo caso vanno effettuate (a seguito della modifica apportata al D.Leg.vo 241/97, art. 1, dal D.P.R. 542/99 e della disposizione contenuta nell'art. 11 del D.P.R. 435/01):

ENTRO IL GIORNO 16 DEL SECONDO MESE
SUCCESSIVO A CIASCUNO DEI TRE TRIMESTRI
SOLARI

(16 maggio per il 1[^] trim., 16 agosto per il 2[^] trim. e 16 novembre
per il 3[^] trim., *mentre per il 4[^] trim. si include nella dich. annuale*)

A norma del 4[^] comma dell'art. 74, alcune categorie di contribuenti sono state autorizzate ad eseguire le liquidazioni periodiche ed i versamenti con periodicità trimestrale, a prescindere dal volume d'affari conseguito.

Tra queste categorie si ricordano gli esercenti impianti di distribuzione di carburante per uso autotrazione e gli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla Legge 6/6/74 n. 298.

In questo caso le liquidazioni ed i versamenti saranno quattro all'anno (la 4[^] entro il 16/2) e sono dovuti gli interessi dell'1 % (1,50% fino al 31/12/2000), tranne che dagli autotrasportatori.

--- Per adempiere all'obbligo di liquidazione periodica dell'imposta deve essere calcolata, nei termini precedentemente indicati, la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e l'ammontare complessivo dell'imposta detraibile ("IVA a valle" meno "IVA a monte"). In base all'art. 1 del D.P.R. 600 del 23/3/98 modificato dal D.P.R. 435/2001, le liquidazioni non devono più essere necessariamente eseguite nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, ma il contribuente deve essere in grado di fornire gli elementi di calcolo in caso di eventuale richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

--- A meno che dalla detta operazione algebrica non emerga una situazione creditoria, l'IVA che risulta dovuta deve essere versata, con il modello F24, a norma dell'art.18 del D.Leg.vo 9/7/1997 n.241, entro lo stesso termine previsto per la liquidazione. Solo per il 4[^] trimestre resta fermo, come termine di pagamento, quello stabilito per il versamento dell'imposta relativa alla dichiaraz. annuale.

L'eventuale credito, invece, viene computato in detrazione nel periodo successivo.

--- Per effettuare l'anzidetta liquidazione periodica, evidentemente, deve essere prima rilevato l'ammontare dell'IVA "a valle" e l'ammontare dell'IVA "a monte".

Tale ultimo importo lo si ricava, in pratica, dal registro degli "acquisti". L'esercizio della detrazione, comunque, non è condizionato dalla formalità della registrazione, essendo subordinato soltanto al verificarsi del momento della esigibilità in capo al cedente o prestatore ed al possesso del documento che costituisce il titolo alla detrazione medesima. Si deve sempre tenere conto, tuttavia, della misura della detrazione spettante

al momento in cui il diritto è sorto (e non della misura applicabile al momento del suo esercizio).

L'importo dell'IVA "a valle", invece, lo si ricava la registro "fatture emesse" ovvero, per i soggetti di cui all'art. 22, dal registro dei "corrispettivi".

L'imposta "a valle" va conteggiata, in ogni caso, tenendo conto della data di emissione della fattura o di riscossione dei corrispettivi e, nel caso di "fatturazione differita", ai sensi dell'art. 3 del D.L. 328/97, della data della consegna o spedizione dei beni.

Con riguardo al citato registro dei "corrispettivi", previsto dall'art.24, va ricordato ancora che lo stesso non consente una rilevazione immediata dell'imposta in quanto contiene le annotazioni degli incassi giornalieri AL LORDO DELL'IVA.

Per determinare l'IVA inclusa nei corrispettivi, pertanto, bisogna procedere effettuando il così detto "scorporo dell'imposta".

Lo scorporo dell'IVA avviene nel modo seguente:

- Dividendo i corrispettivi lordi per un numero formato da 100 più l'aliquota (121 per l'aliquota del 21%, 110 per l'aliquota del 10% e 104 per l'aliquota del 4%) e moltiplicando il quoziente per 100, ed applicando poi all'importo imponibile così ottenuto l'aliquota relativa per determinare l'IVA a debito.

Esempio: corrispettivo lordo (al 21%) € 100.000

$$\begin{array}{r}
 100.000 \\
 \hline
 \text{-----} \times 100 = \text{€ } 82.645 \text{ (importo imponibile)} \\
 121 \\
 83.333 \times 21\% = \text{€ } 17.355 \text{ (IVA a debito)} \\
 \hline
 \text{-----} \\
 \text{€ } 100.000 \text{ (corrispettivo lordo)}
 \end{array}$$

Il risultato (l'IVA frutto dello scorporo) va arrotondato al centesimo di euro.

Fino al 16 settembre, ossia prima dell'entrata in vigore del D.L. 138/2011, convertito nella legge 148/2011, lo scorporo poteva essere effettuato anche attraverso l'applicazione delle specifiche "percentuali" previste dal 2° comma dell'art.27 del D.P.R. 633/72, modificato dalla recente citata disposizione.

Esempio: Corrispettivo lordo (al 20%) 100.000

$$\begin{array}{r}
 100.000 \times 16.65\% = 16.650 \text{ (IVA incorporata nei} \\
 \text{corrispettivi)} \\
 100.000 - 16.650 = 83.350 \text{ (importo imponibile)} \\
 83.350 \times 20\% = \text{€ } 16.670 \text{ (IVA a debito)} \\
 83.350 + 16.670 = 100.020 \text{ (corrispettivo lordo)}
 \end{array}$$

--- Si ricorda che, in virtù delle disposizioni di cui all'art. 1 del D.L. n. 151/91 convertito nella L. 12/7/91 n. 202,

a) il contribuente che affida a terzi la tenuta della propria contabilità può, dandone comunicazione all'ufficio con la dichiarazione annuale, effettuare le liquidazioni mensili prendendo a base i dati (IVA a valle ed IVA a monte) del periodo precedente anziché di quello in riferimento;

b) a decorrere dall'anno 1991, ai sensi dell'art. 6 della L. 29/12/1990 modificato dall'art. 3 del D.L. 26/11/93 n. 477, i contribuenti devono versare un "acconto d'imposta" entro il giorno 27 dicembre. In particolare devono pagare un importo (in ogni caso non inferiore a 200.000, ossia a €. 103,29) pari all'88% dell'importo dovuto per il mese di dicembre dell'anno precedente se "mensili", o con la dichiarazione annuale dell'anno precedente, se "trimestrale". In alternativa, possono effettuare il versamento dell'imposta che scaturisce da una speciale liquidazione relativa al periodo 1[^] Dicembre - 20 Dicembre dello stesso anno, per i soggetti "mensili", ed al periodo 1[^] Ottobre-20 Dicembre dello stesso anno, per i soggetti "trimestrali".

17 - COMUNICAZIONE DATI IVA

Dall'annualità 2002 (*dopo la soppressione della dichiarazione periodica*), e quindi a partire dal 2003, si presenta, ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. 435/01, entro il mese di febbraio dell'anno successivo, una "comunicazione" relativa ai dati dell'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno precedente. La presentazione deve avvenire esclusivamente in maniera telematica (direttamente oppure tramite intermediari abilitati).

Sono dispensati da tale adempimento le persone fisiche che hanno realizzato, nel periodo di riferimento, un volume d'affari non superiore a 25.000 Euro (fino al 2009 era 50 milioni di lire).

Sono dispensati pure altri soggetti tra cui:

- gli agricoltori in regime di "esonero"
- i soggetti che esercitano attività di giochi ed intrattenimenti e che applicano il regime speciale
- le associazioni sportive dilettantistiche
- gli Organi e le Amministrazioni dello Stato
- i soggetti sottoposti a procedure concorsuali

In base a quanto previsto dall'art.10 del D.L. 78/2009 convertito nella Legge 102/09, dal 2010 la comunicazione dati IVA non è necessaria quando la dichiarazione annuale IVA viene presentata entro il mese di febbraio.

18 - APPLICAZIONE DELL'IVA NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI

Com'è noto, dal 1^o gennaio 1993 ha avuto concretamente inizio l'armonizzazione fiscale degli Stati europei aderenti alla CEE.

In materia di IVA, tale armonizzazione si realizza in due fasi e su due direttrici.

Per quanto riguarda i periodi, sono previste due fasi: una fase provvisoria (che doveva andare dal 1/1/93 al 31/12/1996) ed una fase definitiva (che doveva partire dal 1/1/1997).

Per quanto riguarda le direttrici sulle quali si sviluppa l'armonizzazione, queste sono pure due e precisamente: l'armonizzazione delle aliquote e le nuove modalità degli scambi intracomunitari.

Nel nostro paese le direttive comunitarie che hanno dettato le regole fondamentali ai fini della cennata armonizzazione IVA sono state recepite nell'ordinamento giuridico italiano con il D.L. n. 331 del 30/8/93 il quale, dopo numerose reiterazioni dell'originario decreto, ha ricevuto l'approvazione parlamentare con la legge 29/10/1993 n. 427.

- Con tale provvedimento, è stata abolita l'aliquota del 38% ed alcuni beni e servizi che prima scontavano il 4% ed il 9% sono transitati rispettivamente all'aliquota del 9% e del 12% (percentuali oggi non più in vigore).

In linea generale, comunque, è stata mantenuta l'aliquota ordinaria del 19% (oggi 20%), mentre l'aliquota ridotta del 4% è stata mantenuta solo per quei beni e servizi (ritenuti agevolabili dalla CEE) risultanti nell'allegato "H" della Direttiva n. 77 del 19/10/1992.

- Con lo stesso decreto legge 513, sono state previste le nuove modalità che vanno seguite nell'effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari.

Queste operazioni, non costituendo più esportazioni ed importazioni, e mancando quindi della bolletta doganale (che prima, all'importazione, dava luogo all'applicazione dell'IVA), restano ora soggette soltanto ad altre forme di controllo basate principalmente sullo scambio di informazioni tra i vari paesi comunitari, informazioni che le varie amministrazioni finanziarie europee acquisiscono attraverso l'obbligo, imposto agli operatori intracomunitari, di presentare appositi elenchi di cessioni e di acquisti posti in essere con partners comunitari (listing).

Le modalità da seguire nell'effettuazione di cessioni nei confronti di acquirenti comunitari "soggetti d'imposta" non si discostano notevolmente, nel periodo transitorio, da quelle comuni.

Anche queste operazioni, infatti, costituiscono "operazioni non imponibili" ai sensi del 1^o comma dell'art. 8 del D.P.R. 633/72, ed addirittura continuano a far parte dell'ammontare di operazioni non imponibili di cui si deve tenere conto al fine di acquisire

lo status di "esportatore abituale" ed al fine di formare il plafond utilizzabile per acquistare "in sospensione d'imposta" ai sensi del 3^o comma dell'art. 8 del D.P.R. 633. Devono essere soltanto indicate nella dichiarazione annuale separatamente dalle altre operazioni poste in essere con clienti o fornitori italiani oppure extracomunitari.

Le modalità che vanno seguite, invece, dai "soggetti d'imposta" italiani che acquistano presso altri soggetti d'imposta comunitari, sono diverse.

In questi casi, infatti, l'acquirente italiano, che non sarà più in possesso della bolletta doganale e che, pertanto, non avrà più modo di pagare l'IVA presso gli Uffici doganali di frontiera, dovrà compiere alcune particolari operazioni contabili volte a "documentare" l'operazione di acquisto ed a versare l'imposta. In particolare dovrà:

- a) utilizzare l'originale fattura passiva emessa dal fornitore comunitario
- b) indicare il numero identificativo del cedente
- b) attribuire al documento una numero progressivo
- d) indicare il controvalore in lire italiane del corrispettivo fatturato
- e) indicare l'aliquota applicabile (secondo il tipo di operazione ed il bene ceduto) e l'imposta relativa
- f) annotare "separatamente" la fattura - integrata secondo le modalità ora descritte - sul registro delle fatture emesse (art. 23 L. IVA), entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 giorni da quando il soggetto ne viene in possesso.
- g) annotare "separatamente" la fattura - integrata secondo le modalità prima descritte - sul registro degli acquisti (art. 25 L. IVA), entro lo stesso termine previsto per la registrazione ai sensi dell'art. 23 e comunque non anteriormente al mese di annotazione sul registro delle fatture emesse.
- h) tenere conto delle cennate annotazioni sui registri di cui agli artt. 23 e 25 ai fini delle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27 e 33 L. IVA.

E' opportuno ricordare che se il cessionario o committente intracomunitario non riceve la fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve lui stesso emettere tale documento, entro il mese seguente, evidenziando il numero identificativo del fornitore o prestatore. Se riceve la fattura con un corrispettivo inferiore a quello reale, deve emettere una fattura integrativa entro il mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

Con la disposizione contenuta nell'art.27 del D.L. 78 del 31/5/2010, convertito nella legge 122 del 30/7/2010, che ha modificato l'art.35 del D.P.R. 633/72, nonché con provvedimento del Direttore del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 29 dicembre 2010 (prot. 2010/188376), prima di effettuare operazioni intracomunitarie è necessario ottenere un'apposita autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. La richiesta va fatta con la dichiarazioni di inizio attività e l'eventuale diniego deve essere comunicato al contribuente entro 30 giorni. In mancanza di tale provvedimento, l'autorizzazione si intende concessa ed il contribuente viene inserito nell'apposito archivio informatico.

Tale archivio (VIES), contenente i soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie, è stato istituito con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 29 dicembre 2010 (prot. 2010/188381). La sua consultazione da parte degli operatori interessati consente di applicare regolarmente le disposizioni che rendono "non imponibile" la cessione comunitaria e soggette ad IVA nel nostro paese gli acquisti effettuati (in regime di non imponibilità) presso un fornitore di un altro Stato Europeo.

In fase di prima applicazione di queste disposizioni, i soggetti che hanno presentato dichiarazione di inizio attività prima del 31 maggio 2010, sono inclusi automaticamente nell'archivio, a meno che non risultino da loro presentati "elenchi INTRASTAT" per gli anni 2009 e 2010 (anche quelli dell'ultimo periodo del 2010 e presentati nel 2011 entro il 26 gennaio), oppure sia mancante la dichiarazione annuale IVA 2009. Per ottenere l'inclusione nell'archivio era necessaria la presentazione di apposita istanza entro il 31 gennaio 2011 per evitare l'esclusione a far data dal 28 febbraio.

Entro il 31/12/2011 (originariamente il termine era 31/7/2011) l'Agenzia delle Entrate verificherà la legittimità di queste posizioni (vedasi Circolare n. 39/E del 1/8/2011).

Per i soggetti, invece, che hanno presentato la dichiarazione di inizio attività a partire dal 31 maggio 2010 ed hanno espresso la richiesta nel Quadro I, l'inclusione nell'elenco è automatica a meno che non sia stato notificato il diniego da parte dell'Agenzia delle Entrate. In mancanza della comunicazione nel quadro I della dichiarazione, l'inclusione è pure automatica se, nel corso del secondo semestre 2010 sono stati presentati modelli INTRASTAT. Diversamente, occorre l'apposita richiesta dell'autorizzazione ed attendere il "silenzio assenso" nei trenta giorni successivi.

MODELLI INTRASTAT - Periodicità DI presentazione (agli uffici doganali competenti) (D.P.R. 7/1/99 n. 10, Decreto Direttoriale 12/12/2002, Legge Finanziaria 2007e D.M. 22/2/2010)

INTRA 1 - cessioni: MENSILE (entro il 25 del mese successivo) se l'ammontare delle cessioni è superiore a 50.000 Euro, TRIMESTRALE (entro il 25 del mese successivo a ciascun trimestre) nel caso di importi inferiori.
(Superando la soglia di 50.000 Euro si transita nel "mensile" dal primo mese successivo al trimestre nel quale la soglia è stata superata)

INTRA 2 - acquisti: MENSILE (entro il 25 del mese successivo) se l'ammontare degli acquisti è superiore a 50.000, TRIMESTRALE (entro il 25 del mese successivo a ciascun trimestre) nel caso di importi inferiori.
(Superando la soglia di 50.000 Euro si transita nel "mensile" a partire dal primo mese nel quale il limite è stato superato, presentando anche un elenco riepilogativo dei mesi precedenti).

E' obbligatorio il sistema di trasmissione telematica degli elenchi INTRASTAT, tramite Sistema Telematico Doganale oppure, dal 10/5/2010, anche tramite ENTRATEL dell'Agenzia delle Entrate.

(Fino al 30/4/2010, gli elenchi potevano essere presentati anche direttamente in Dogana in formato elettronico e la scadenza era il 20 del mese successivo al periodo di riferimento).

19 - OBBLIGO DI COMUNICAZIONE OPERAZIONI "BLACK LIST"

A partire dalle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010 (*la prima scadenza è stata fissata al 2/11/2010 con Decreto 5/8/2010*), sono operative le disposizioni previste dal D.L.25/3/2010 n.40, convertito nella legge 22/5/2010 n.73, e dal relativo Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 30/03/2010, per il contrasto alle frodi fiscali IVA internazionali e nazionali. In base a tale decreto, tutti i soggetti passivi IVA sono obbligati a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, telematicamente, entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento, una comunicazione avente per oggetto :

a) cessioni di beni; b) prestazioni di servizi rese; c) acquisti di beni; d) prestazioni di servizi ricevute,

effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori c.d. black list (*paesi definiti con decreti del 4/5/1999 e del 21/11/2001, da ultimo aggiornati con D.M. del 27 luglio 2010*).

La comunicazione (*il cui modello è stato approvato con Provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate in data 28/5/2010*) è presentata con riferimento:

- a periodi trimestrali, per i soggetti che hanno realizzato, nei 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro (*i soggetti che presentano una comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia di 50.000 euro, presentano la comunicazione con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui la soglia è superata. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi*)

- a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni sopra indicate.

La comunicazione deve contenere:

- a) codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;
- b) numero del codice fiscale ovvero, in mancanza, altro codice identificativo del soggetto residente nello stato estero
- c) se la controparte è persona fisica, ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale;
- d) se la controparte non è persona fisica, denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa;
- e) periodo di riferimento della comunicazione;
- f) importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell'IVA, al netto delle relative note di variazione;
- g) relativamente alle operazioni imponibili, l'importo complessivo della relativa imposta;
- h) note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti.

20 – NUOVI ELENCHI CLIENTI E FORNITORI (“SPESOMETRO”)

A partire dalle operazioni effettuate dal 1° Gennaio 2010, sono operative le disposizioni previste dall’art.21 del D.L. 31 maggio 2010 n.78, convertito nella legge 30 luglio 2010 n.122 e dal relativo Decreto del Direttore dell’Agenzia delle Entrate in data 22/12/2010 (prot. 2010/184182), disposizioni in base alle quali tutti i soggetti passivi IVA (compresi gli enti non commerciali, seppure limitatamente alle operazioni di natura commerciale) sono obbligati a trasmettere all’Agenzia delle Entrate, telematicamente, annualmente, entro il 30 aprile dell’anno successivo a quello di riferimento, un elenco (così detto “spesometro” considerata anche la sua funzione di controllo delle spese effettuate dai contribuenti, onde consentire il calcolo del reddito emergente attraverso in nuovo accertamento sintetico) contenente:

- **cessioni di beni e prestazioni di servizio rese e ricevute (anche quelle non documentate da fattura)**
- **d’importo pari o superiore a 3000 Euro, al netto d’IVA (in caso di dispensa dalla fatturazione l’importo è di € 3.600 IVA compresa). In caso di corrispettivi frazionati (contratto di appalto, fornitura, somministrazione, ecc.), l’importo va assunto in maniera globale.**

Sono escluse dalla comunicazione le importazioni, le esportazioni, le operazioni intercorse con soggetti residenti in territori “black-list” (in quanto già oggetto di specifiche comunicazioni, nonché le operazioni soggette ad apposita comunicazione all’Anagrafe Tributaria a norma dell’art.7 del D.P.R. 605/73 (intermediari finanziari e assicurazioni).

Sono altresì dispensate dalla comunicazione tutti gli acquisti effettuati con pagamenti eseguiti con carta di credito, prepagate o bancomat (D.L. 70/2011 – Art.7 c.1 lett.e).

Solo con riguardo alle operazioni del 2010, l’elenco è limitato alle operazioni d’importo pari o superiore a 25.000 Euro, effettuate solo nei confronti di soggetti passivi d’imposta e con emissione di fattura.

Per le stesse operazioni l’invio era fissato al 31 gennaio 2012. (Originariamente la scadenza era il 31 ottobre 2011, data spostata con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Fino al 30 giugno 2011 (Prov. Direttore Agenzia Entrate in data 14/4/2011 – Il precedente termine era il 30 aprile 2011), sono state pure dispensate dalla comunicazione le operazioni del 2011 escluse dall’obbligo di fatturazione. Per tali operazioni, pertanto, l’obbligo di comunicazione decorre dal 1° luglio 2011.

L’elenco deve contenere:

Anno di riferimento; Partita IVA o, in mancanza, codice fiscale del cedente o prestatore, cessionario o committente; Corrispettivi dovuti e relativa imposta (o titolo di esenzione).

In caso di omissione, incompletezza o non veridicità delle comunicazioni, si applica la sanzione prevista dall’art.11 del D.Legislativo 471271997, ossia la sanzione amministrativa da € 258 a € 2.065.

E’ prevista comunque la possibilità di presentare, entro 30 giorni dalla data di scadenza della dichiarazione precedentemente inviata, una dichiarazione integrativa, che annulla e sostituisce la precedente.

21 - DICHIARAZIONE ANNUALE

La dichiarazione annuale deve essere presentata, ai sensi del previgente art. 28 del D.P.R. 633 e dell'art. 11 del D.Leg.vo 241/97, ma oggi, più precisamente, in base all'art. 8 del D.P.R. 22/7/98 n. 322, modificato dal D.P.R. 542/99, all'art. 8 del D.P.R. 7/12/2001 n. 435, all'articolo 37, commi 10/14, del D.L. 223/06 ed al D.L. 207/2008 convertito nella legge 27/2/2009 n.14 ("Milleproroghe"), nel periodo che va dal 1^o febbraio al 30 Settembre dell'anno successivo a quello di riferimento (*fino al 2006, il termine era quello del 31 ottobre nel caso di presentazione in via telematica e del 31 luglio in caso di dichiarazione "cartacea"*).

La relativa imposta (solo se supera i 10,33 Euro) va pagata entro il giorno 16 marzo, oppure entro il termine di pagamento previsto in caso di "dichiarazione unica" con una maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data del 16 marzo (Artt. 11 e 12 del D.Leg.vo n. 241/97 e art. 11 del DPR. 435/01).

Deve essere redatta su stampati conformi al modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze e deve contenere:

- a) operazioni imponibili, distinti per aliquota e relativa imposta;
- b) operazioni non imponibili ed esenti;
- c) acquisti ed importazioni, distinti per aliquota, e relativa imposta detraibile;
- d) differenza tra l'IVA operazioni imponibili e l'IVA detraibile;
- e) versamenti eseguiti nel corso dell'anno;
- f) eventuale credito dell'anno precedente computato in detrazione;
- g) calcolo dell'imposta eventualmente ancora dovuta o del credito.

- Si osserva che la dichiarazione annuale non dovrebbe comportare altra imposta da versare (l'imposta è stata già pagata nelle 12 liquidazioni periodiche effettuate, per cui la dichiarazione annuale è solo un riepilogo).

A partire dall'anno 1992, la dichiarazione annuale non è più obbligatoria per i soggetti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti da imposta a norma dell'art. 10, a meno che non si debba procedere a rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis2.

A seguito delle modifiche apportate all'originario art. 28 del D.P.R. 633 dalle disposizioni prima citate, e più recentemente in base a quanto disposto dagli artt. 1,2 e 3 del DPR 435/01, dal citato D.L. 223/06 e dalla Legge Finanziaria 2007, i contribuenti con periodo d'imposta coincidente, agli effetti delle imposte sui redditi, con l'anno solare, obbligati alla presentazione di almeno due delle dichiarazioni "Redditi", "IRAP" "IVA", devono presentare la dichiarazione annuale unificata (così detto "modello UNICO"), telematicamente, nel periodo che va dal 1/5 al 30/9 dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il pagamento dei tributi diversi dall'IVA va fatto entro il 16 giugno, oppure entro il 16 luglio con l'aggravio dello 0,40%.

A partire dall'anno 2010, tuttavia, la dichiarazione IVA può essere comunque presentata in maniera autonoma rispetto al Modello UNICO, quando si voglia chiedere il rimborso o si voglia utilizzare in compensazione il credito IVA emergente. (Art.10 D.L. 78/2009). Con Circ. n.1 del 25/1/2011, l'Agenzia delle Entrate ha precisato pure che la dichiarazione IVA può essere presentata autonomamente anche quando non risulti un credito (da rimborsare o compensare), e ciò allo scopo di consentire a tutti i contribuenti, anche a quelli "a debito", di evitare la "Comunicazione dati IVA" presentando la dichiarazione svincolata dal modello UNICO entro il mese di febbraio. In questo caso, però, il pagamento dell'IVA dovuta va fatto necessariamente entro il 16 marzo, anche tramite rateizzazione, ma senza possibilità di pagare secondo le più ampie scadenze previste in caso di presentazione di UNICO.

Anche i soggetti IRES devono presentare la dichiarazione Unificata, tenendo conto delle specifiche scadenze di presentazione e di pagamento. Il termine ordinario di pagamento dell'IVA annuale è sempre quella del 16 marzo mentre il termine ultimo di pagamento con l'aggravio dello 0,40% mensile, coincide con la data prevista per il versamento del "saldo".

Quindi, tutti i contribuenti "soggetti d'IVA", obbligati a presentare la dichiarazione dei redditi, con le eccezioni precedentemente citate, sono ora tenuti a presentare il MODELLO UNICO.

Restano, invece, obbligati alla dichiarazione IVA autonoma:

- a) i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- b) le società controllate e controllanti che si avvalgono della procedura di liquidazione IVA "di gruppo";
- c) i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori per le dichiarazioni dei soggetti sottoposti a procedure concorsuali;
- d) i rappresentanti fiscali, per le dichiarazioni dei soggetti non residenti in Italia e senza stabile organizzazione nel nostro paese.

Le dichiarazioni IVA (autonome o unificate) si presentano, dopo le modifiche apportate dal D.L. 223/06, esclusivamente in via telematica, e più precisamente direttamente attraverso INTERNET-Fisconline (se non si presenta il modello 770 o questo si presenta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a 20) o attraverso ENTRATEL (se si presenta il modello 770 in relazione ad un numero di soggetti superiore a 20), oppure tramite gli incaricati abilitati (in quest'ultimo caso solo attraverso ENTRATEL).

La prova della presentazione della dichiarazione è costituita dalla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuto ricevimento.

L'eventuale credito IVA emergente dalla dichiarazione può essere chiesto a rimborso mediante la compilazione dell'apposito Quadro VR. (Fino all'anno 2010 era necessaria la presentazione al Concessionario per la Riscossione dell'apposito Modello VR, contenente i dati necessari per determinare l'eccedenza di credito).

L'ufficio provvede al pagamento entro i tre mesi successivi alla data di presentazione della dichiarazione.

Se il contribuente ha chiesto il rimborso tramite conto fiscale, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro dieci giorni dall'invio della dichiarazione, comunica all'Agente della Riscossione i dati necessari al pagamento.

L'Agente della Riscossione, entro gli ulteriori dieci giorni, chiede al contribuente la presentazione della garanzia (o della dichiarazione sostitutiva per i contribuenti dispensati dall'obbligo della presentazione della cennata garanzia).

Entro i successivi venti giorni, l'Agente della Riscossione procede al pagamento, anche tramite accredito sul conto corrente bancario o postale.

Le dichiarazioni non sottoscritte sono nulle. La nullità viene sanata, tuttavia, qualora il contribuente provveda alla sottoscrizione entro trenta giorni dall'apposito invito da parte dell'ufficio IVA territorialmente competente.

Le dichiarazioni presentate con ritardo non superiore a 90 giorni sono valide, salva l'applicazione delle sanzioni. Le altre si considerano omesse, ma costituiscono titolo per il recupero delle relative imposte.

Le dichiarazioni, però, *in base a quanto previsto dagli artt. 2, 3 e 8 del D.P.R. 322/98, modificato dal D.P.R. 435/2001*, possono essere integrate dai contribuenti, con altra dichiarazione da presentarsi, anche telematicamente, entro i termini previsti come decadenza dell'azione di accertamento, ferma restando, evidentemente, l'applicazione delle sanzioni.

Possono essere pure corrette per evidenziare un minore debito d'imposta o un maggior credito, ma ciò deve avvenire entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. In questo caso l'eventuale credito può essere utilizzato "in compensazione".

22 - VERSAMENTI – COMPENSAZIONI (Art. 38)

Termine di pagamento (versamenti unitari) - (art. 18/241)

Giorno 16 del mese successivo (tranne per il saldo e l'acconto dovuti in base a dichiarazione annuale). Il termine viene automaticamente prorogato al primo giorno lavorativo successivo quando scade di sabato o di festivo.

Possibilità di rateizzazione (art. 20/241) (Applicabile per tutti i contribuenti dal 1998)

Con rate mensili (*nella quantità prescelta dal contribuente purché non si vada oltre il mese di novembre*) di uguale importo, con interessi pari allo 0,50% (**0,333% dal 1/7/2009 - D.M. 21/5/09**) per ogni mese o frazione di mese di differimento a prescindere dal giorno del pagamento, previa opzione in dichiarazione. Restano esclusi dalla rateizzazione tutti gli acconti che si pagano a novembre e a dicembre. Non sono rateizzabili, nemmeno, le integrazioni IVA ai parametri o agli studi di settore.

Per quanto riguarda i versamenti rateali, i soggetti titolari di partita IVA devono effettuarli entro il giorno 16 di ciascun mese; gli altri soggetti entro la fine di ciascun mese.

Modalità per il versamento (artt. 19 e 24 /241)

Utilizzo Mod.F24 - MODELLO UNIFICATO - Versamento presso gli sportelli di qualunque Concessionario o banca convenzionata e presso le agenzie postali, qualunque sia il domicilio fiscale del contribuente.

In base a quanto previsto dall'articolo 38, comma 49, del D.L. 223/06, a partire dal 1/10/2006 i soggetti titolari di partita IVA sono tenuti ad effettuare i versamenti "da F24" utilizzando sistemi telematici di pagamento (Fisco on line , Entratel o tramite intermediario), con la conseguente necessità di avere un conto corrente dedicato all'attività soggetta ad imposta.

Per tutti i contribuenti diversi da quelli soggetti all' IRES, tuttavia, tale disposizione si è resa applicabile solo dal 1/1/2007.

Possibilità di pagamento anche con carte PAGOBANCOMAT, assegni bancari e circolari ed altri sistemi di pagamento (art. 23/241 e D.M. 14/3/98). Nel caso in cui l'assegno non risulti, anche parzialmente, coperto, il versamento si considera omesso.

Possibilità di compensazione (art. 17 e 25 D.Leg.vo 241) di IVA- IRE- IRES- IRAP- Addiz. Regionale - Tassa salute - Contributi previdenziali e assistenziali- Imp. patrimonio netto- Interessi per versam. rateali .

Dall'anno 2001 l'importo massimo compensabile è pari a 1 miliardo (€. 516.456,90) (500 milioni fino al 31/12/2000).

A partire dal 1/1/2007, solo per i soggetti impossibilitati ad addebitare l'IVA in fattura a causa del sistema di applicazione dell'imposta con il "reverse charge" di cui alla Legge Finanziaria 2007, tale importo è stato aumentato ad un milione di Euro.

La compensazione avviene attraverso la compilazione del Mod.F24 (anche con versamento "zero") e può essere effettuata a partire dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta relativamente al quale deve essere presentata la dichiarazione annuale, e quindi anche prima della presentazione di quest'ultima.

In base a quanto previsto dalla legge finanziaria 2007 (commi 30 e 31), per potere eseguire compensazioni d'importo superiore a 10.000 Euro era necessario chiedere telematicamente un'apposita autorizzazione all'Agenzia delle Entrate anche se doveva essere prima emanato un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Con l'art.16, c. 3, del D.L. 185 del 29/11/2008, però, tale disposizione è stata abrogata. Sono state tuttavia inasprite le sanzioni per l'indebita compensazione ed è previsto un termine molto lungo (il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui c'è stata l'indebita detrazione del credito) per la notifica dell'avviso di recupero.

In base a quanto previsto dall'art.10 del D.L. 78/2009, il limite massimo per le compensazioni, attualmente fissato in 500.000 Euro, può essere elevato a 700.000 Euro

Inoltre, a partire dal 1/1/2010, nel caso di importo superiore a 10.000 Euro, la compensazione è possibile, utilizzando l'apposito servizio telematico dell'Agenzia delle entrate, solo a partire dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza infrannuale.

Ed ancora, per importi superiori a 15.000 Euro, è necessario il preventivo visto di conformità da parte di un professionista abilitato o dell'organo societario di controllo.

In caso di accertamento, poi, così come accade per i rimborsi, l'importo compensato dovrà essere riversato integralmente e le sanzioni per indebita compensazione non potranno essere definite con nessuna riduzione.

Dal 1/1/2011, inoltre, in base a quanto previsto dall'art.31, comma 1, del D.L. 78/2010, la compensazione è vietata in presenza di iscrizioni a ruolo "a titolo definitivo" di imposte erariali ed accessori, per importi superiori a 1.500 Euro e per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

In caso di violazione di tale disposizione, si applica la sanzione pari al 50% dell'importo illegittimamente compensato.

E' stato emanato il previsto Decreto Ministeriale 10/2/2011 con il quale, se da un lato è stata confermata l'impossibilità di compensare qualunque importo se esiste una iscrizione a ruolo d'importo superiore a 1.500 Euro, dall'altro è stata prevista la possibilità di compensare le somme iscritte a ruolo per i tributi prima indicati e relativi accessori con i crediti erariali.

23 - RIMBORSI

Se in sede di dichiarazione annuale l'IVA detraibile a norma dell'art. 19 , aumentata dei versamenti eseguiti, risulta maggiore dell'IVA sulle operazioni imponibili effettuate, il contribuente, a norma del 2[^] comma dell'art. 30, può computare l'eccedenza in detrazione nell'anno successivo.

Tuttavia, a norma degli artt. 30, 38 e 38 bis del D.P.R. 633, se l'importo del credito è superiore a 5 milioni di lire (€ 2.582,28), il contribuente può chiederne, anche parzialmente, il rimborso, qualora ricorrano le seguenti condizioni:

- a) Quando il contribuente esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti ed alle importazioni;
- b) Quando il contribuente effettua operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8 bis e 9 (esportazioni ed operazioni assimilate) per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo del volume d'affari;
- c) Quando si tratta di imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- d) Quando il contribuente effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto dell'art. 7 del D.P.R. 633, ossia per mancanza del presupposto della territorialità;
- e) Quando il richiedente è "rappresentante" (ex art 17 - secondo comma) di soggetto non residente e senza stabile organizzazione in Italia che effettua operazioni nello Stato.

--- Il rimborso, comunque, è sempre possibile nel caso di dichiarazione annuale per cessazione di attività ---

--- Inoltre, è sempre possibile chiedere il rimborso (purché di importo superiore a 5 milioni pari a €. 2.582,28) relativamente all'imposta la quale, non rimborsabile per mancanza delle condizioni sopra citate, non abbia trovato compensazione con l'imposta dovuta nei due anni successivi a quello in cui la stessa è stata portata in detrazione.

Il Rimborso I V A, [che fino a 1 miliardo - ossia € 516.456,90 \(500.000.000 fino al 31/12/2000\) - viene effettuato dal Concessionario della Riscossione attraverso il conto fiscale entro 60 giorni dalla richiesta](#) -deve essere eseguito dall'Ufficio entro 3 mesi dalla richiesta, risultante dalla dichiarazione annuale.

Dal 1 febbraio 2011 non si presenta più all'Agente della Riscossione lo speciale modello VR (quest'ultimo andava prima presentato entro i termini di scadenza della dichiarazione stessa o, al massimo, entro i 90 gg. successivi).

I dati relativi al rimborso, nonché la somma da rimborsare, sia la parte di competenza dell'ufficio che quella di competenza dell'Agente della Riscossione, vanno indicati nel quadro VR inserito nella dichiarazione annuale IVA.

Nel caso di rimborso di somma superiore a 10 milioni (€. 5.164,57), è necessario che il contribuente presti idonea garanzia (anche per gli interessi maturati), con decorrenza dalla data di erogazione del rimborso e per una durata pari a tre anni ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento (art. 24, c. 22, legge n. 449/97 - Finanziaria '98 e art. 9, c. 1, D.L. 269/2003), termine - quest'ultimo - che tiene conto anche della eventuale sospensione dovuta al ritardo di presentazione della documentazione superiore a 15 giorni dall'invito dell'ufficio (Art. 10 D.Leg.vo 313/97).

La garanzia copre anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa, e può essere data mediante:

- a) cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato
- b) fideiussione rilasciata da un istituto di credito o da un'impresa commerciale riconosciuta solvibile dalla stessa Amministrazione Finanziaria
- c) polizza fidejussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione abilitata
- d) garanzia prestata, per le piccole e medie imprese, da un consorzio di garanzia collettiva fidi (Confidi) anche sotto forma di società consortile o cooperativa (vedasi regolamento di cui al Decreto Min. Finanze 22/9/99 n. 366)
- e) garanzia prestata direttamente dalla società capogruppo o dalla controllante nel caso di gruppi di società con un patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 500 miliardi.

In base alla disposizione introdotta con l'art. 3 del D. Legislativo 422/98, la garanzia non è - comunque - necessaria, nelle ipotesi di cui all'art. 30, c. 3, lettere a), b) e d) (*aliquota media degli acquisti superiore a quella delle vendite - esistenza di operazioni non imponibili per più del 25% del volume d'affari - prevalenza di operazioni non soggette ad IVA per effetto dell'art. 7*), e sempre che la somma da rimborsare non sia superiore al 100% della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel biennio precedente, quando concorrono le seguenti condizioni:

- 1) attività esercitata da almeno 5 anni;
- 2) assenza di rettifiche che comportano una differenza tra il "dichiarato" e l'"accertato" superiore
 - . al 10% del dichiarato se quest'ultimo non supera 100 milioni (€. 51.645,68)
 - . al 5% del dichiarato se quest'ultimo è compreso tra 100 milioni (€. 51.645,68) ed 1 miliardo (€. 516.456,90)
 - . all'1% del dichiarato o, comunque, se superiore a 100 milioni (€. 51.645,68), se il dichiarato supera 1 miliardo di lire (€. 516.456,90)
- 3) presentazione di una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante che
 - . rispetto all'ultimo bilancio, il patrimonio netto e la consistenza immobiliare non sono diminuiti di oltre il 40%
 - . non risultano cedute, nell'anno precedente la richiesta di rimborso, azioni quote di società per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale (tale condizione è richiesta nel caso in cui si tratti di società di capitale non quotata nei mercati regolamentari)
 - . sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi.

In base alla modifica apportata all'art. 74. bis del D.P.R. 633 dall'art. 31 della L. Finanziaria 2001, dal 1/1/2001 non è necessaria la presentazione di garanzia per i rimborsi, di importo non superiore a 500 milioni, alle imprese sottoposte a fallimento o liquidazione coatta amministrativa.

Nel caso di ritardo di pagamento da parte dell'Ufficio, sulle somme rimborsate si applicano gli interessi del 2% (fino al 31/12/93 erano del 9%, fino al 31/12/96 del 6%, fino al 30/6/2003 del 5% e fino al 31/12/2009 del 2,75%) a decorrere dal 90° giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione. **(Dal 1/1/2010 la percentuale degli interessi è stata fissata al 2% giusta D.M. 21/5/2009)**

I RIMBORSI così detti "TRIMESTRALI" O "INFRANNUALI"
(D.M. 15/2/79)

--- possono essere richiesti SOLO RICORRENDO LE IPOTESI (che legittimano in generale il rimborso) INDICATE AI precedenti PUNTI a), b) ed e) (ossia aliquota media degli acquisti superiore a quella delle vendite - ovvero esistenza di operazioni non imponibili per più del 25% del volume d'affari), nonché nel caso di acquisti di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni e servizi imponibili ai fini IVA (art. 52 L. 21/11/2000 n. 342) e nel caso di "rappresentante" di soggetto non residente (legge finanziaria 2007, comma 308).

---- **Nonché, in base a quanto previsto dalla Legge Comunitaria 2010 (L. 217/2011) dai soggetti i quali, nel corso del trimestre, hanno effettuato, per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo, nei confronti di soggetti passivi esteri: a) Prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali; b) Prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, c) Prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione; d) Prestazioni di servizi di cui all'art.19, comma 3, lett.a-bis rese a soggetti stabiliti fuori dalla Comunità ovvero relative a beni esportati fuori dalla UE.**

--- devono essere richiesti con apposita istanza da presentare all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, ed offrendo la garanzia prevista dalla legge

--- devono essere eseguiti dall'ufficio entro il giorno 20 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari

Con decreto ministeriale del 3/3/2008 (previsto dai commi 215/216 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008), è stato stabilito che l'istanza di rimborso infrannuale o di compensazione deve essere presentata telematicamente a partire dal secondo trimestre del 2008 (vedasi nuovo mod.TR pubblicato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19/3/2009 e 18/3/2010).

Se successivamente al rimborso viene notificato avviso di rettifica o di accertamento, il contribuente è tenuto a versare entro 60 giorni le somme che, dall'avviso stesso, risultano a lui indebitamente rimborsate, insieme agli interessi (2,75 %), a meno che non presti, in caso di ricorso, la garanzia prevista per i rimborsi accelerati, ma "A TEMPO INDETERMINATO".

--- Un'altra annotazione va fatta in ordine al termine di prescrizione dei rimborsi. Si ricorda, in proposito, che il termine prescrizione dei rimborsi è quello decennale di cui all'art. 2946 del C.C. -

Perplessità sono esistite, invero, per la prescrizione degli interessi. Ma anche per questi, con l'interpretazione autentica contenuta all'art. 1 - c. 16 - del D.L. 30/12/91 n. 417 convertito nella Legge 6/2/92 n. 66, è stata finalmente affermata l'applicazione dello stesso termine prescrizione di cui al succitato art. 2946 C.C. (10 anni).

I termini di prescrizione decorrono dalla data in cui, secondo le disposizioni dell'art. 38 bis, i rimborsi dovevano essere effettuati.

--- Non è superfluo far presente che i rimborsi IVA d'importo fino a 1 miliardo (€ 516.456,90) vengono effettuati attraverso il conto fiscale, qualora ricorrano le condizioni previste dalla Legge 413/91 (istitutiva del "conto fiscale") e dal regolamento di attuazione, disposizioni di cui si dirà più avanti.

--- E' importante ricordare, infine, che non è ammesso il rimborso a favore delle **società non operative** (le così dette "società di comodo") di cui all'articolo 30 della legge 724 del 23/12/1994 ed al comma 37 dell'art. 3 della Legge 23/12/96 n. 662, dopo le modifiche apportate dall'articolo 35, comma 15, del D.L. 223/2006 ("Manovra Prodi"), dall'art. 1, commi 128 e 129, della legge finanziaria 2008 e **dal D.L. 138/2011 convertito nella Legge 148/2011**).

--- A norma dell'articolo 28-ter del D.P.R. 602/73, a seguito della modifica apportata dal comma 13 dell'articolo 2 del D.L. 262 del 3/10/2006 dopo la sua conversione in legge, in sede di erogazione del rimborso l'Agenzia delle Entrate deve segnalare telematicamente all'agente della riscossione l'esistenza del debito verso il contribuente ai fine di consentire l'effettuazione della proposta di compensazione. Il contribuente che risulta contemporaneamente creditore e debitore ha la possibilità di accettare o meno la proposta entro sessanta giorni dall'avvenuta ricezione delle proposta di compensazione.

--- A norma del comma 9 dell'art. 38 bis del D.P.R. 633, aggiunto con la legge finanziaria per il 2007, con appositi decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze vengono individuate le attività che consentono il rimborso dell'IVA in via prioritaria e comunque entro tre mesi dalla richiesta.

Ad oggi, i decreti emanati e le attività che rientrano nella cennata possibilità del rimborso prioritario sono i seguenti:

D.M. 22/3/2007 – Subappaltatori edili

D.M. 25/5/2007 – Commercio rottami metallici

D.M. 18/7/2007 – Produttori di zinco, piombo e stagno

D.M. 21/12/2007 – Produttori di alluminio

A norma del D.M. 22/3/2007, per il rimborso prioritario, occorre pure che sussistano le seguenti ulteriori condizioni: attività esercitata da almeno tre anni; eccedenza rimborsabile almeno pari a 10.000 Euro (3.000 per il rimborso trimestrale); eccedenza d'imposta rimborsabile almeno pari al 10% dell'IVA assolta sugli acquisti e importazioni del periodo di riferimento (anno o trimestre).

Inoltre. In base a quanto previsto dall'art.35, comma 6 ter, del D.L. 4/7/2006 n. 223, convertito nella Legge 4/8/2006 n.248, solo per i subappaltatori edili che nell'anno precedente hanno avuto un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni di subappalto, il limite del rimborso ottenibile tramite Agente della Riscossione è di 1.000.000 di Euro.

^^^^^^^^^^^^^^^^

24 - REGIMI IVA SPECIALI

A) AGRICOLTURA (Art. 34)

Per le cessioni di prodotti elencati nella prima parte della Tabella A allegata al D.P.R. 633/72, l'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli beni prodotti, mentre la detrazione prevista dall'art. 19 è forfettizzata nella misura pari all'importo risultante dall'applicazione, sull'ammontare imponibile, delle "percentuali di compensazione" stabilite con Decreti del Ministro delle Finanze 12/5/92, 30/12/97 e 23/12/2005.

(Elencazione "esemplificativa" delle percentuali di compensazione applicabili dal 1/1/2006)

Frutta fresca, legumi e ortaggi 4% (aliq. ordin. 4%) - Piante 4% (10%) - Olio 4% (4%)
 - Latte fresco confezionato per il minuto 4% (4%) - Latte fresco non confezionato 8,80% (9% fino al 31/12/05) (10%) - Formaggi 4% (4%) - Pesci 4% (10%) - Legname 2% (10-20%) - Uova 8,80% (9% fino al 31/12/05) (10%) - Miele 8,80% (9% fino al 31/12/05) (10%) - Animali vivi equini, suini, ovini e caprini ed animali vivi destinati all'alimentazione umana come i conigli e le lepri 7,30 (7,50% fino al 31/12/05) (10%) - Volatili da cortile 7,50% (10%) - Pollame di cui all'art. 2 del DPR 587/93 (galline, tacchini, quaglie, anatre, ecc.) 7,50% (10%), Rane 7,50% (10%) - Animali vivi bovini e bufali 7% (10%) - Carne di volatili da cortile, di conigli, lepri ed altri animali destinati all'alimentazione umana 8,30% (8,50% fino al 31/12/05) (10%) - Carne di pollame di cui all'art.2 del DPR 587/93 (galline, tacchini, quaglie, anatre, ecc.) 8,50% (10%) -Vino 12,30 (12,50% fino al 31/12/05) (21% - dal 17/9/2011)

^^^^^^

In pratica, gli "agricoltori" (considerando tali anche le cooperative, consorzi ecc., gli organismi agricoli di intervento che cedono prodotti agricoli in base a norme CEE, ed i soggetti che esercitano la pesca in acque dolci, la piscicoltura, la mitilicoltura, l'ostricoltura, la coltura di altri molluschi e crostacei e l'allevamento delle rane), cedendo beni inclusi nella cennata prima parte della Tab. A, di norma versano solo la differenza tra l'imposta applicata con l'aliquota "ordinaria" e quella risultante dalla percentuale di compensazione relativa al bene prodotto e venduto.

*Esempio: Cessione di vino (aliquota: 21% - Perc. compensaz.: 12,3%)
 Corrispettivo €. 100,00*

IVA addebitata	€. 21,00 (aliquota del bene)
IVA detraibile forfettariamente	" 12,30 (perc. compensaz. sul corrispettivo)

IVA dovuta	<u>€. 8,70</u>

Ai produttori agricoli che effettuano esportazioni o cessioni intracomunitarie di beni di cui alla già citata Tab. A parte I compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

Si ricorda che fino al 31/12/97, ossia prima dell'entrata in vigore delle norme introdotte con l'art. 5 del Decreto Legislativo 313 del 2/9/97, l'agricoltore, di fatto, non era tenuto ad alcun versamento d'imposta in quanto, a prescindere dall'ammontare effettivamente pagato sugli acquisti, l'IVA detraibile era forfettizzata nella misura del 100% dell'IVA sulle operazioni imponibili, che era sempre calcolata con le percentuali di compensazione, per cui l' "IVA a monte" risultava sempre uguale all'importo dell' "IVA a valle".

Allo scopo, poi, di evitare situazioni di possibile elusione, e dopo le modifiche apportate all'art. 34 del D.P.R. 633 dall'art. 10 del D.L. 14/3/2005 n. 35, è stabilito che:

- La detrazione forfettaria, come in precedenza illustrata, non è consentita quando si tratta di cessioni di beni il cui acquisto derivi da un atto non assoggettabile ad IVA ed il cedente applica pure il "regime speciale".

- Sebbene non abbia mai avuto applicazione a seguito di numerosi rinvii, una precisa disposizione ha finora espressamente vietato di "separare" (ai sensi dell'art. 36) attività facenti capo alla medesima impresa agricola. Si riteneva, infatti, che il frazionamento "volontario" dell'attività poteva consentire la fruizione di benefici ai quali, invece, considerando unitariamente l'impresa, non si aveva diritto.

Dopo le modifiche apportate dal citato D.L. 35/2005, però, il menzionato "divieto" di separazione è venuto meno in maniera definitiva.

- Nel caso di cooperative, loro consorzi e loro unioni riconosciute dalla vigente legislazione, l'imposta si applica con lo stesso sistema dei produttori agricoli veri e propri, con detrazione dell'IVA "a monte" pure in maniera "forfettaria"(con le percentuali di compensazione).

Prima delle modifiche apportate dall'art. 10 del D.L. 35/2005, però, la detrazione forfettaria poteva avvenire nella misura corrispondente al rapporto tra i conferimenti agevolabili e la somma di questi ultimi e degli altri conferimenti o acquisti non agevolabili (tra i conferimenti non agevolabili si ricordano, ad esempio, quelli aventi per oggetto beni diversi da quelli di cui alla prima parte della tab. A, ovvero quelli posti in essere, dal 2000, da soggetti con volume d'affari superiore a 40 milioni pari a €. 20.658,28). La detrazione avveniva in maniera analitica, per la parte restante.

Le cooperative, e gli altri organismi similari, potevano quindi avere:

.conferimenti agevolati

conferimenti non agevolati ed altri acquisti presso soggetti non produttori spese generali

La detrazione “forfettaria” era ammessa solo per la quota parte corrispondente al rapporto

$\frac{A}{A + B}$ e si aggiungeva a quella analitica corrispondente alla restante parte degli acquisti.

Questa regola, come già detto, con l’entrata in vigore delle disposizioni del D.L. 35/2005 è venuta meno.

Con riguardo ai conferimenti, va detto che, in base a quanto previsto dall’ultima parte del 1^o comma dell’art. 34, i passaggi a cooperative, loro consorzi e loro unioni riconosciute soggiacciono sempre (dal punto di vista dell’addebito dell’imposta) alle percentuali di compensazione, a condizione - però - che entrambi le parti (sia il soggetto conferente che quello conferitario) operino in regime speciale -, ovvero che si tratti di conferimenti posti in essere da produttori agricoli “esonerati” (fino a 7.000 Euro). Diversamente, infatti, anche nei passaggi produttore-cooperativa si applicano le aliquote proprie dei beni trasferiti.

Gli agricoltori, se nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari (costituito per almeno i 2/3 da cessioni di beni della Tab. A parte I) non superiore a 7.000 Euro, sono dispensati, a meno che non rinuncino a tale agevolazione con le modalità previste dal D.P.R. 442/97, dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione.

In questo caso spetta al cessionario, che acquista presso un produttore agricolo “esonerato”, di emettere la fattura (autofattura), consegnando copia del documento all’agricoltore cedente. L’aliquota applicabile sarà quella relativa alla “percentuale di compensazione”.

L’annotazione di queste fatture da parte del cessionario deve avvenire in maniera separata rispetto alle altre, ed il loro ammontare deve essere indicato dal medesimo cessionario distintamente nella dichiarazione annuale.

Le disposizioni sull’“esonero” dei produttori agricoli sono quelle che risultano dopo la conversione in legge del D.L. 262 del 3/10/2006. Prima, infatti, il limite massimo per fruire del regime di esonero era pari a 5.000.000 di lire (€ 2.582,28), oppure a 15 milioni (pari a € 7.746,85) in caso di produttori agricoli che esercitano la loro attività esclusivamente nei comuni montani con meno di 1000 abitanti e nei centri abitati situati nelle zone montane con meno di 500 abitanti.

Con la medesima disposizione è venuta pure meno la norma che consentiva agli agricoltori, che nell’anno precedente avevano realizzato un volume d’affari superiore a 5 (oppure 15) milioni ma non a 40 milioni (€ 20.658,28), costituito per almeno i 2/3 da cessioni di cui alla Tab. A parte I, di assolvere gli obblighi fiscali in maniera semplificata, restando esonerati dalle liquidazioni periodiche e dal versamento dell’imposta in corso

d'anno, salvo l'obbligo di emettere fattura, conservare e numerare le fatture di acquisto ed effettuare il versamento dell'imposta in sede di dichiarazione annuale secondo quanto previsto da un decreto del Ministro delle Finanze.

Tutte le cennate disposizioni agevolative previste dall'articolo 34 del D.P.R. 633 (il "regime speciale") non si applicano ai soggetti che optano per il sistema normale di applicazione dell'imposta dandone comunicazione all'Ufficio con la dichiarazione relativa all'anno successivo (oppure con la dichiarazione di inizio attività). L'opzione, che prima delle modifiche apportate dal D.L. 35/05 era vincolante per cinque anni, è ora soggetta al normale vincolo di tre anni ed è valida fino a quando non viene revocata.

Nel caso di AGRITURISMO, gli imprenditori individuali, le società di persone e gli enti non commerciali che svolgono tale attività, applicano l'imposta con una detrazione forfetaria pari al 50% dell'IVA sulle operazioni attive.

In questo caso, in pratica l'IVA, viene versata nella misura del 50%.

Dal 1^o gennaio 2004, ai sensi del nuovo articolo 34-bis, aggiunto dal 7^o comma dell'art. 2 della Legge 24/12/2003 n. 359 ("finanziaria per il 2004"), per le attività agricole "connesse", ossia quelle dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 del Codice civile, e che non rientrano nel "regime speciale", l'IVA si applica pure con una detrazione forfetaria pari al 50% sulle operazioni attive.

B) SPETTACOLI ED INTRATTENIMENTI (artt. 74 e 74-quater)

Dal 1/1/2000, ai sensi del nuovo art. 74-quater del D.P.R. 633/72, le attività concernenti SPETTACOLI cinematografici, sportivi e teatrali, di cui all'allegato B del Decreto Legislativo 26/2/1999 n. 60, riportato, poi, nella nuova tabella "C" allegata al citato D.P.R. 633 (*in pratica, quelle rappresentazioni o eventi che possono assumere anche una connotazione culturale, e dove lo spettatore partecipa passivamente solo come semplice visitatore*), non pagano più l'imposta sugli spettacoli e sono soggette ad IVA secondo i criteri ordinari (particolari criteri di detrazione forfettaria, con la base imponibile ridotta al 50% e con indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, sono previste, però, per gli spettacoli viaggianti e per i soggetti che, nell'anno precedente, hanno realizzato un volume d'affari fino a 50 milioni (€ 25.822,84), con possibilità - comunque - di opzione per il sistema ordinario vincolante per un quinquennio).

Il momento impositivo al quale si collega il pagamento del tributo è costituito dal momento dell'inizio della prestazione, tranne che per gli abbonamenti per i quali l'imposta è dovuta al momento del pagamento del corrispettivo.

L'operazione va certificata mediante rilascio di un titolo di accesso emesso mediante misuratori fiscali o tramite biglietterie automatizzate.

Per le attività di INTRATTENIMENTO di cui al citato D.Leg/vo 60/99, che ha modificato il D.P.R. 640/72, ed ora previste dal 6^a c. dell'art. 74 del D.P.R. 633, (*in pratica quegli avvenimenti che provocano divertimento e implicano la partecipazione attiva dello spettatore-utilizzatore col gioco, col canto, col ballo, ecc.*), la base imponibile è la stessa su cui viene applicata l'imposta sugli intrattenimenti e la detrazione di cui all'art.19 è forfettizzata nella misura corrispondente al 50% dell'ammontare dell'IVA corrispondente alle operazioni effettuate.

In pratica, in quest'ultimo settore di attività, l'IVA viene pagata alla SIAE nella misura del 50%. Gli obblighi contabili IVA sono limitati alla conservazione delle fatture passive, fermo restando l'obbligo di fatturazione delle eventuali operazioni di sponsorizzazione, ripresa televisiva e radiofonica e prestazioni pubblicitarie.

Per le prestazioni di sponsorizzazione o di ripresa televisiva o radiofonica, l'IVA si applica pure con le stesse modalità dell'imposta sugli intrattenimenti e la detrazione è stabilita nella più bassa misura, rispettivamente, di 1/10 e di 1/3 dell'ammontare dell'imposta.

E' possibile optare per l'applicazione dell'imposta nei modi normali previa comunicazione alla SIAE prima dell'inizio dell'anno solare ed all'Ufficio IVA. L'opzione è valida fino a quando non viene revocata ed è vincolante per cinque anni ed in ogni caso fino a quando non sia trascorso il periodo di "rettifica della detrazione" di cui all'art. 19-bis2.

C) IVA ASSOLTA ALLA FONTE (Art. 74)

Nel caso di:

- . commercio di sale e tabacchi (Monopoli di Stato)
- . commercio di fiammiferi
- . commercio di giornali quotidiani, periodici e libri
- . gestione posti telefonici pubblici e vendita mezzi tecnici per fruire dei servizi di telecomunicazione
- . vendita biglietti di trasporti pubblici urbani da parte di rivenditori autorizzati e vendita di documenti di sosta relativi a parcheggi veicolari
- . giochi di abilità e concorsi pronostici gestiti dallo Stato

l'IVA viene assolta una volta sola, alla fonte, sulla base del prezzo di vendita al pubblico.

In pratica, in questi casi, l'IVA diventa un tributo "monofase".

Tutte le operazioni successive alla prima, e fino all'ultima nei confronti del consumatore finale, sono considerate escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA.

D) AGENZIE DI VENDITE ALL'ASTA (Art. 45 Legge 21/11/2000 n. 342)

Per le cessioni all'asta di beni mobili usati, nonché di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, effettuate da esercenti di agenzie di vendita all'asta che agiscono in nome proprio e per conto di privati, in base ad un contratto di commissione, l'IVA si applica sull'ammontare della differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e l'importo che l'organizzatore corrisponde al committente.

Il prezzo dovuto dal cessionario del bene è comprensivo della commissione e delle altre spese accessorie addebitate dall'organizzatore della vendita all'asta all'acquirente del bene.

L'importo che l'organizzatore corrisponde al committente è costituito dal prezzo di aggiudicazione in asta del bene, al netto della commissione che l'organizzatore della vendita riceve dal committente in virtù del contratto di mandato.

E) AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO (Art. 74 Ter D.P.R. 633)

Per le prestazioni effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo, tranne quelle effettuate in nome e per conto dei clienti, nonché quelle aventi per oggetto singole operazioni come l'acquisto di biglietti, la prenotazione di camere, ecc., l'imposta si applica con il sistema "base da base", nel senso che l'IVA viene commisurata sulla differenza tra il corrispettivo dovuto dal cliente ed il totale dei costi sostenuti dall'agenzia per le cessioni e le prestazioni ricevute relative all'operazione.

In particolare, quando le suddette prestazioni hanno per oggetto l'organizzazione diretta (anche tramite mandatari) di pacchetti turistici (intesi come un insieme di prestazioni che comprende almeno due tra i servizi costituiti dal trasporto, dal pernottamento ed il pasto e che si sviluppa in un periodo di tempo che include almeno una notte), l'imposta si calcola su una base imponibile determinata facendo la differenza, decurtata dell'IVA, tra il corrispettivo (incluso IVA) dovuto all'agenzia ed i costi sostenuti (incluso IVA) per l'acquisto di beni e servizi (comprese le provvigioni) posti in essere da terzi soggetti a diretto vantaggio del cliente.

Quando le prestazioni hanno per oggetto la vendita di un pacchetto turistico organizzato da terzi (acquisto e rivendita del "pacchetto"), l'imposta si calcola, invece, su una base imponibile determinata facendo la differenza, decurtata dell'IVA, tra il corrispettivo (incluso IVA) spettante all'agenzia e quello (pure incluso IVA) pagato all'organizzatore.

Nelle cennate ipotesi va emessa la fattura senza la separata indicazione dell'imposta ed il momento impositivo coincide con il pagamento integrale del corrispettivo ovvero, se precedente, con l'inizio del viaggio o del soggiorno.

F) CESSIONE DI BENI USATI (Artt. 36-40 D.L. 23/2/95 n. 41)

Per le cessioni di:

- Beni mobili usati;
- Oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione;

acquistati presso privati in Italia o presso uno Stato dell'Unione Europea

effettuate da:

- Commercianti di beni mobili usati;
- Commercianti di oggetti d'arte, artigianato e da collezione.

- l'imposta si applica, in linea generale, con il sistema di detrazione "base da base". Ciò per evitare che si verifichi un "effetto di cumulo" (imposta su imposta) determinato dal fatto che, acquistando da un privato, e mancando quindi la fattura, l'IVA comunque pagata al cedente (che recupera l'imposta da lui pagata all'atto dell'acquisto) non può essere recuperata in alcun modo.

Sono previsti, comunque, tre "regimi", oltre ad un quarto regime transitorio per i beni posseduti alla data del 31 marzo 1995.

1 - REGIME ORDINARIO DEL MARGINE

E' un regime analitico.

La base imponibile è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita ed il prezzo di acquisto del singolo bene.

E' prevista la tenuta di un solo registro per gli acquisti e le cessioni.

E' possibile l'opzione per il sistema ordinario.

2 - REGIME FORFETTARIO DEL MARGINE

In questo caso, allo scopo di semplificare gli adempimenti di determinate categorie di contribuenti, l'imposta si applica forfettariamente sul prezzo di vendita nella misura del:

- **60%** cessioni oggetti d'arte dei quali manca il prezzo d'acquisto, ovvero lo stesso è privo di rilevanza oppure non determinabile
- **50%** per le cessioni effettuate dagli ambulanti
- **50%** per le cessioni di francobolli da collezione, di parti di ricambio di automezzi e di apparecchiature elettromeccaniche e per le cessioni di libri di antiquariato in sede fissa
- **25%** per le cessioni di prodotti editoriali d'antiquariato, effettuate da ambulanti
- **25%** per le cessioni di prodotti editoriali non d'antiquariato effettuate da chiunque

E' prevista la sola annotazione delle vendite sul registro dei corrispettivi e la conservazione della documentazione relativa agli acquisti.

E' possibile l'opzione per il sistema ordinario.

3 - REGIME GLOBALE DEL MARGINE

Il calcolo per la determinazione della base imponibile viene effettuato globalmente, per "masse di operazioni", nel mese o nel trimestre, facendo la differenza tra l'ammontare complessivo delle cessioni e l'ammontare complessivo delle vendite.

Rientrano in questo particolare regime le seguenti attività:

a) commercio abituale (escluso il commercio ambulante) di:

- veicoli usati
- francobolli, monete o altri oggetti da collezione

b) cessione di:

- confezioni di materie tessili e prodotti di abbigliamento, compresi gli accessori
- beni, anche di generi diversi, acquistati unitariamente e con prezzo indistinto
- qualsiasi altro bene di costo inferiore a 1 milione

E' prevista la tenuta di due tipi di registri, uno per gli acquisti ed uno per le cessioni.

E' possibile l'opzione per il "regime" analitico.

Non è consentita l'opzione per il sistema ordinario.

4 - REGIME TRANSITORIO

Per i beni acquistati e posseduti alla data del 31 marzo 1995 risultanti da un apposito inventario che andava redatto e vidimato entro il 23 luglio 1995, l'imposta viene determinata forfettariamente nella misura del 50% sul prezzo di vendita (ferma restando la percentuale del 25% per i prodotti editoriali).

G) ROTTAMI ED ALTRI MATERIALI DI RECUPERO

Per le cessioni di rottami, cascami e avanzi ferrosi e dei relativi lavori, nonché di carta da macero, stracci e scarti di ossa, pelli, vetri, gomma e plastica ed altri materiali da recupero, poste in essere dall'impresa che li ha prodotti, dal rivenditore o dal raccoglitore, l'imposta è sempre dovuta dal cessionario, se soggetto passivo nel territorio dello Stato, con il sistema del "reverse charge". Se l'acquirente è un privato, l'operazione deve essere assoggettata all'imposta secondo le regole ordinarie (art. 35 del D.L. 269/2003 che ha modificato, con decorrenza 2 ottobre 2003, l'art. 74 del D.P.R. 633).

Il cedente (soggetto d'imposta), pertanto, emette la fattura senza addebito dell'imposta, indicando la norma di esenzione.

Il cessionario, invece, è tenuto a:

- 1) integrare la fattura passiva ricevuta con l'IVA nella misura del 20%
- 2) annotarla sul registro previsto dall'art. 23 o 24 (fatt. emesse o corrispettivi) entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 gg. dal ricevimento medesimo e sempre con riferimento al relativo mese
- 3) annotarla sul registro previsto dall'art. 25 (acquisti) al fine di operare la detrazione dell'imposta

I) REGIME SPECIALE IVA PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

In base alle disposizioni previste dalla legge 16/12/1991 n. 398 e successive modificazioni, le Associazioni sportive dilettantistiche, le Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza scopo di lucro, le Associazioni senza scopo di lucro e le Associazioni pro loco, con volume d'affari realizzato nell'anno precedente non superiore a € 250.000, hanno facoltà di optare (con comunicazione alla SIAE e con comportamento concludente) scegliendo il sistema di detrazione forfetario previsto dal 6° comma dell'articolo 74 del D.P.R. 633/72, ossia applicando la detrazione nella misura del 50% per tutte le attività di natura commerciale esercitate, tranne che per le sponsorizzazioni, con detrazione 10%, e per le riprese televisive e la trasmissione radiofonica, con detrazione 33%.

Gli obblighi contabili sono limitati alla conservazione delle fatture passive ed alla registrazione dei corrispettivi con una sola annotazione mensile da farsi entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento.

Il versamento dell'IVA viene effettuato trimestralmente, attraverso il modello F24, entro il giorno 16 del mese successivo al trimestre di riferimento.

Non c'è obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Non c'è obbligo di certificazione dei corrispettivi, tranne che per le attività di intrattenimento e di spettacolo per le quali va emesso il "titolo di accesso" (biglietto).

L) - SOCIETA' CONTROLLATE E CONTROLLANTI – IVA DI GRUPPO
(Art.73, u. c. SD.P.R. 633/72 e D.M. 13/12/79)

ESISTE IL "CONTROLLO" In presenza di società di capitali le cui azioni o quote sono possedute da un'altra società in misura superiore al 50% del capitale sin dall'inizio dell'anno precedente a quello per il quale si vuole fruire della disciplina dell'IVA di gruppo **e quindi è applicabile l'IVA di gruppo.**

SEMPLIFICAZIONI - Versamenti periodici effettuati dalla capogruppo, attraverso la somma algebrica dei crediti e dei debiti delle controllate. La compensazione del credito, nell'ambito della liquidazione "di gruppo", deve avvenire con garanzia (ex art. 38 bis) che la controllante deve allegare al mod. 26/LP da presentare al concessionario.

- Annotazione delle liquidazioni "cumulative" in apposito registro
- Possibilità della controllante di chiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza detraibile che residua dopo la compensazione tra i debiti e i crediti del gruppo. Il rimborso è possibile con le modalità previste dall'art. 38 bis e con le condizioni, riferite a ciascuna delle società controllate e controllata, previste dall'art. 30.

In base all'art. 1, commi 63 e 64, della legge finanziaria 2008, non possono essere portati in detrazione i crediti IVA delle imprese partecipanti generati prima dell'ingresso nel "gruppo"

ADEMPIMENTI - La società controllante deve presentare all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro il termine per il versamento dell'imposta del mese di gennaio (16/2), il Mod. IVA 26, contenente la richiesta di applicazione della procedura. Ha validità un anno, ma ogni anno può essere ripresentato.

Il mod. 26 contiene i dati della controllante e la quota di controllo, le società controllate e gli uffici competenti. Ogni variazione va comunicata entro 30 giorni.

- Sia la controllante che le controllate presentano la dichiarazione IVA annuale (autonoma). La controllante, però, oltre alla propria, presenta all'ufficio di sua competenza, anche la dichiarazione delle controllate

- La controllante, inoltre, deve presentare al concessionario, entro il termine di presentazione della dichiarazione (1/2 – 30/9)

- a) un originale del mod. 26/PR (Riepilogo dei debiti e dei crediti IVA del gruppo)
- b) un originale del mod. 26/LP (prospetto delle liquidazioni periodiche della controllante e di tutte le controllate)

Articolo 17 D.P.R. 633/72

1- 5[^] comma

- le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi.

6[^] comma:

2 - lett. a) - le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;

3 - lett. a-bis) - le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) (*a partire dal 1 marzo 2008, in virtù dei commi 156 e 157, art.1, legge finanziaria 2008*) e d) (*a partire dal 1/10/2007, in virtù del D.M. 25/5/2007*) del numero 8-ter) dell'articolo 10, ossia quelli ceduti a soggetti passivi con detraibilità IVA non superiore al 25%, nonché quelli soggetti ad IVA a seguito di opzione (*rinuncia all'esenzione*) da parte del cedente.

Saranno inoltre soggette all'inversione contabile, ma solo dopo la data di autorizzazione della data di autorizzazione della misura ai sensi dell'articolo 27 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17/5/1977:

- **lett. b)** - le cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;

- **lett. c)** - le cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;

- **lett. d)** - le cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.

(Per la verità, in data 18/10/2010, l'ECOFIN ha già dato il via libera per l'applicazione del reverse charge relativamente ai "telefoni cellulari e circuiti integrati", ossia per un ambito oggettivo più limitato di quello previsto dal D.P.R. 633. La concreta applicazione (in tutte le fasi della commercializzazione precedenti la vendita al dettaglio), comunque, è avvenuta a partire dal 1[^] aprile 2011, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 59 del 23 Dicem, bre 2010.)

Ed ancora, ai sensi del 7[^] comma, l'inversione contabile potrà essere applicata anche ad altre operazioni individuate dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977.

25 - REGIMI CONTABILI

- REGIME DI ESONERO CON APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Con l'art. 1, commi 96-117, della legge finanziaria 2008, a partire dal 1 gennaio 2008 è stato introdotto un nuovo regime di esonero che si sostituisce al regime di "franchigia IVA" (durato solo un anno) nonché ad altri due particolari regimi fiscali denominati "attività marginali" e "super semplificato",

Soggetti interessati

Persone fisiche, esercenti attività d'impresa, arti e professioni, residenti in Italia

Condizioni per l'applicazione

- a) Avere realizzato, nell'anno precedente, un volume d'affari non superiore a 30.000 Euro. Nel caso di inizio di attività nel corso dell'anno, si tiene conto di un volume d'affari presunto, comunque "ragguagliato all'anno intero";
- b) Non devono applicarsi regimi IVA "speciali" (agricoltura, editoria, regime del margine, spettacoli, ecc.);
- c) Non devono essere state effettuate cessioni all'esportazioni o altre operazioni assimilate ai sensi degli articoli 8, 8bis, 9, 71 e 73 del D.P.R. 633/72;
- d) Non devono essere state sostenute spese per lavoro dipendente né avere erogato somme a titolo di partecipazione agli utili;
- e) Non devono essere stati effettuati, nel triennio precedente, acquisti di beni strumentali per un ammontare complessivo di 15.000 Euro;
- f) Non devono effettuarsi, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati o di terreni edificabili, nonché cessioni di mezzi di trasporto nuovi;
- g) Contemporaneamente allo svolgimento dell'attività d'impresa, arte o professione, non devono essere svolte altre attività in partecipazione a società di persone, associazioni professionali o società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 116 del TUIR.

Disapplicazione del regime per opzione

Il contribuente può non applicare il regime previsto per i contribuenti "minimi" optando per il regime normale di applicazione dell'IVA e delle imposte sui redditi mediante il "comportamento concludente" e la successiva comunicazione in sede di prima dichiarazione annuale presentata dopo la scelta. L'opzione è vincolante per tre anni. Solo per questo primo anno di applicazione, l'opzione può essere revocata anche a partire dall'anno 2009, senza aspettare la conclusione del triennio.

Disapplicazione del regime per legge

Il regime forfetario dei "minimi" cessa di avere efficacia, a partire dall'anno successivo a quello in cui è stato applicato, quando:

- a) Si conseguono ricavi per un ammontare complessivo superiore a 30.000 Euro. Solo nel caso in cui il volume d'affari conseguito superi di oltre il 50% il limite di 30.000 Euro (45.000 Euro), l'applicazione del regime forfetario cessa anche con riguardo all'anno nel corso del quale il predetto limite viene superato;
- b) Si effettua una operazione di esportazione;
- c) Si sostengono spese per lavoratori dipendenti, collaboratori o si pagano somme agli associati in partecipazione (con apporto di lavoro);
- d) Si effettuano acquisti di beni strumentali che, tenendo conto di quelli effettuati nella parte precedente del triennio, superano la somma complessiva di 15.000 Euro;
- e) Si viene raggiunti da un accertamento che si rende definitivo. Quando l'accertamento determina compensi o ricavi per un ammontare superiore a 45.000 Euro, il regime forfetario cessa con riguardo allo stesso anno in cui avviene la definitività dell'atto.

Semplificazioni

Applicando il regime per i contribuenti minimi si è esonerati dai seguenti adempimenti:

- a) Registrazione delle fatture emesse;
- b) Registrazione dei corrispettivi;
- c) Registrazione degli acquisti;
- d) Tenuta e conservazione dei registri e degli altri documenti contabili, tranne le fatture passive e le bollette doganali d'importazione;
- e) Dichiarazione annuale IVA;
- f) Compilazione elenchi clienti e fornitori (*obbligo comunque venuto meno per tutti a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 112/2008*).

Si è inoltre esclusi dagli accertamenti attraverso gli studi di settore o i parametri.

Adempimenti

Si è comunque obbligati ad adempiere ai seguenti obblighi:

- a) Numerazione e conservazione della fatture emesse;
- b) Certificazione dei corrispettivi con l'emissione della fattura oppure con la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale (l'eventuale fattura non deve contenere addebito d'IVA per rivalsa, e deve riportare l'indicazione che trattasi di "operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008");
- c) Integrazione delle fatture ricevute senza addebito d'imposta in caso di acquisti intracomunitari o per applicazione del regime del "reverse-charge";
- d) Versamento dell'IVA relativa all'integrazione delle fatture di cui al punto precedente, da effettuarsi entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- e) Presentazione degli elenchi "Intrastat";

- f) *Gli artisti e professionisti, prima dell'entrata in vigore del D.L. 112/2008, erano pure obbligati alla tenuta di un conto corrente su cui fare confluire tutti i compensi riscossi e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività, nonché a rispettare l'obbligo della "tracciabilità" dei compensi attraverso il pagamento, da parte dei clienti, con sistemi bancari o postali oppure con mezzi elettronici.*

Rettifica della detrazione IVA

A causa del particolare sistema di applicazione forfetaria dell'imposta, è vietata la detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti.

Transitando dal regime normale a quello forfetuario dei minimi, o viceversa, si deve procedere alla rettifica della detrazione IVA prevista dall'articolo 19-Bis2 del D.P.R. 633.

Per evitare l'eccessiva onerosità della rettifica in sede di prima applicazione della norma (che comporta la modifica del regime di applicazione dell'imposta), la legge prevede che il relativo ed eventuale pagamento vada fatto in unica soluzione entro il termine di scadenza del pagamento del saldo IVA del 2007. Lo stesso versamento, comunque, può essere effettuato anche in cinque rate annuali, di pari importo, la prima con la scadenza precedentemente indicata e le altre quattro entro i termini di pagamento del saldo dell' "Imposta sostitutiva".

Il pagamento di quanto dovuto a seguito della rettifica della detrazione può essere oggetto di compensazione in sede di compilazione del mod.F24.

Determinazione della base imponibile e dell'imposta sostitutiva

I redditi d'impresa o di lavoro autonomo sono determinati facendo la differenza tra i ricavi o compensi riscossi nell'anno e le spese sostenute nello stesso periodo, tenendo conto delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione.

Regole particolari sono previste per la determinazione del reddito nel periodo transitorio.

Sui redditi così determinati, ossia seguendo il così detto "principio di cassa", si applica l'imposta sostitutiva (dell'IVA, dell'IRPEF e dell'IRAP) nella misura del 20%.

Il versamento va effettuato telematicamente, e vanno seguite le disposizioni in materia di versamenti (acconto e saldo) dell'imposta sui redditi delle persone fisiche.

Regime sanzionatorio

Per le violazioni commesse dai contribuenti che applicano il regime dei minimi si applicano le norme previste in materia di sanzioni amministrative in generale. Tuttavia, nel caso di infedele dichiarazione dei requisiti per l'accesso al particolare regime, oppure nel caso di accertamento fiscale, qualora il maggior reddito accertato superi del 10% quello dichiarato, la misura di tutte le sanzioni applicabili è aumentata del 10%.

In base a quanto previsto dall'art.27 del D.L. 98/2011 (Manovra correttiva), a partire dal 1[^] Gennaio 2012 il suddetto regime non si applicherà più in maniera generalizzato, ma riguarderà esclusivamente le persone fisiche che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e che non hanno svolto attività nei tre anni precedenti (l'attività che si va ad iniziare non deve essere una mera prosecuzione di altra attività precedente ed in caso affermativo il regime è ammesso solo se i ricavi degli esercizi precedenti sono stati inferiori a 30.000 Euro), nonché le persone fisiche che hanno intrapreso l'attività dopo il 31 dicembre 2007.

Il contribuente può avvalersi del nuovo regime agevolato solo per l'anno di inizio attività e per i quattro anni successivi. In caso di soggetto di età inferiore a 35 anni, il periodo si protrae anche oltre i cinque anni, fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

Restano ferme le ulteriori condizioni e le modalità di applicazione dell'imposta previste dal "regime dei minimi" precedentemente previsto.

L'imposta sostitutiva, però, si applica nella misura del 5%.

Per i soggetti i quali, in possesso dei requisiti del "regime dei minimi" precedentemente previsto, non possano accedere per mancanza degli altri requisiti ora previsti, è previsto un regime semplificato, con dispensa dall'obbligo delle registrazione, liquidazione periodica e tenuta della contabilità, ma con l'applicazione dell'IVA nei modi normali e con dichiarazione annuale. Resta ferma, comunque, la possibilità dell'opzione per il regime ordinario.

- ALTRI REGIMI

A seguito delle disposizioni contenute nella legge 23/12/1996 n. 662 (legge finanziaria per il '97), i regimi previsti per le imprese dal 1/1/2008 sono i seguenti:

1) REGIME ORDINARIO

Rientrano in questo regime tutte le società di capitali, nonché tutti gli altri contribuenti che hanno superato, nell'anno precedente, l'ammontare dei ricavi previsto per l'applicazione del regime semplificato.

I contribuenti che rientrano in tale regime sono soggetti alla tenuta dei libri IVA, nonché degli altri libri previsti dal codice civile e dagli altri registri previsti da specifiche disposizioni.

2) REGIME SEMPLIFICATO

Rientrano in questo regime i contribuenti, escluse le società di capitali, che

a) effettuano "prestazioni di servizi" (ossia le prestazioni indicate nei commi da 1 a 3 dell'art. 3 del D.P.R. 633 e quelle elencate nelle lettere a), b), c), e), f) e h) del comma 4^o dello stesso articolo, come previsto dal D.M. 17/1/92 pubblicato sulla G.U. n. 15 del 20/1/92) ed hanno conseguito nell'anno precedente ricavi per un ammontare non superiore ad **€ 400.000** (D.L. 70/2011 Art.7 c.1 lett.i - Il precedente limite era di L. 600 milioni, ossia € 309.874,14 - vedasi DPR 12/4/2001 n. 222 - fino al 27/6/2001 il limite era di 360 milioni).

b) effettuano "altre operazioni" (attività commerciali, industriali, ecc.) ed hanno conseguito nell'anno precedente ricavi per un ammontare non superiore ad **€ 700.000** (D.L. 70/2011 Art.7 c.1 lett.i - Il precedente limite era di L.1 miliardo, ossia € 516.456,90).

Per i contribuenti che effettuano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, e provvedono alla distinta contabilizzazione dei corrispettivi, ai fini dell'individuazione del limite di ricavi da adottare si fa riferimento all'attività prevalente, per cui è solo tale importo (i ricavi dell'attività prevalente) che rileva ai fini dell'applicazione di un regime d'imposta anziché di un altro.

Se non si è provveduto, invece, alla distinta contabilizzazione dei corrispettivi, si considera prevalente l'attività diversa dalle prestazioni di servizi (cosa che, evidentemente, lascia il contribuente più "esposto" all'accertamento).

Il regime di contabilità semplificata si estende di anno in anno qualora gli ammontari previsti non vengono superati.

(DAL 1^o GENNAIO 2012, I SOGGETTI IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA ED I LAVORATORI AUTONOMI CHE EFFETTUANO OPERAZIONI CON INCASSI E PAGAMENTI INTERAMENTE TRACCIABILI, POSSONO SOSTITUIRE LA TENUTA DELLE SDTITTURE CONTABILI CON GLI ESTRETTI CONTO BANCARI) - Art.14, c.10 Legge stabilità -

“Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L’opzione ha effetto dall’inizio del periodo d’imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi.”

I soggetti in contabilità semplificata sono obbligati soltanto alla tenuta dei registri IVA, integrati con le altre annotazioni previste in materia di Imposte sui redditi.

Per gli artisti ed i professionisti, a seguito delle disposizioni contenute nella legge 23/12/96 n.662, nel D.P.R. 9/12/96 n. 696 e nel D.L. 25/6/2008 n.112 (*che ha abrogato l’obbligo della tenuta di un conto corrente “dedicato”, nonché l’obbligo della “tracciabilità” delle riscossioni*), i regimi contabili previsti, oltre quello di esonero introdotto dalla legge finanziaria 2008 e precedentemente citato, sono i seguenti:

1) REGIME ORDINARIO

Tale regime, al quale si accede soltanto per opzione (vincolante almeno per un triennio), comporta la tenuta

. dei libri IVA

. di un registro nel quale vanno annotate cronologicamente le operazioni produttive di componenti positivi e negativi di reddito integrate dalle movimentazioni finanziarie inerenti all’esercizio dell’arte e della professione, compresi gli utilizzi delle somme percepite, ancorché estranei all’esercizio dell’arte o professione, nonché gli estremi dei conti correnti bancari utilizzati per le movimentazioni predette.

. del registro dei beni ammortizzabili, ferma restando la possibilità di eseguire le annotazioni sul registro degli acquisti tenuto ai fini IVA

2) REGIME SEMPLIFICATO

Rappresenta il regime “normale” per gli artisti ed i professionisti” e comporta la tenuta dei soli registri IVA con l’integrazione delle annotazioni delle altre operazioni la cui registrazione non è obbligatoria ai fini della cennata imposta e con l’ulteriore specificazione delle somme annotate ma non ancora incassate o pagate, e delle somme incassate o pagate ma annotate in periodi d’imposta precedenti.

Per le persone fisiche che svolgono attività di lavoro autonomo o d'impresa, è previsto anche un particolare regime sostitutivo previsto dalla [Legge 23 dicembre 2000 n. 388, art. 13, denominato NUOVE INIZIATIVE \(Art. 13\)](#)

SOGGETTI

Persone fisiche che iniziano una "nuova" attività di

- a) lavoro autonomo (con compensi d'importo fino a 60 milioni)
- b) impresa (con ricavi fino a 60 milioni (€. 30.987,41) - per attività di prestazioni di servizi -, e fino a 120 milioni (€. 61.974,83) - per altre attività)

IMPOSTE DOVUTE

- A) Imposta sostitutiva dell'IRPEF e addizionali nella misura del 10% del reddito di lavoro autonomo o d'impresa
- B) IVA normale

SEMPLIFICAZIONI

- a) Esonero dalla tenuta della contabilità ai fini II.DD., IRAP e IVA
- b) Esonero da liquidazioni, versamenti (compreso l'acconto) e dichiarazioni periodiche IVA
- c) Obbligo di fatturazione e certificazione dei corrispettivi
- d) Obbligo di presentazione delle dichiarazioni annuali
- e) Obbligo del versamento dell'IVA annuale
- f) Obbligo del versamento dell'IRAP
- g) Obbligo del versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine di scadenza del saldo dell'IRPEF
- h) Obbligo degli adempimenti previsti per i "sostituti d'imposta"

VALIDITA'

L'anno in corso ed i due successivi (vincolo solo per un anno)

DECADENZA DAI BENEFICI

- a) Dall'anno successivo a quello in cui viene superato il limite d'importo previsto dalla legge
- b) Dallo stesso anno, quando l'ammontare dei ricavi o dei compensi supera per oltre il 50% il limite d'importo previsto

COMUNICAZIONE

Da farsi all'Ufficio IVA entro 30 gg. dalla data di inizio attività (su apposito modello)

26 - ATTRIBUZIONI E POTERI DEGLI UFFICI

Costituiscono specifiche attribuzioni degli Uffici delle Entrate:

- a) Controllo delle dichiarazioni
- b) Rilevazione dell'eventuale omissione della dichiarazione
- c) Accertamento e riscossione dell'imposta dovuta
- d) Irrogazione delle sanzioni
- e) Rapporto all'Autorità Giudiziaria

Per l'adempimento di tali compiti gli Uffici IVA sono titolari di una serie di poteri espressamente previsti dagli articoli 51 e 52 del D.P.R. 633.

-- Ai sensi dell'art. 51 - 2^o comma (escluso il punto 1 ed il punto 7), l'ufficio può rivolgersi ai contribuenti o ad altri soggetti, ovvero ancora ad Enti della Pubblica Amministrazione per acquisire documenti o notizie ritenuti utili per l'accertamento dell'imposta o per l'accertamento di altre violazioni.

-- Ai sensi del punto 7 del 2^o comma dello stesso art. 51, inoltre, è consentito all'Amministrazione Finanziaria, previa autorizzazione del Direttore Regionale delle Entrate (o del Comandante di Zona della GG. di FF. per i controlli effettuati dai militari della Finanza), interessare le banche, le Poste Italiane, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, per avere notizie dati e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi.

La disposizione che originariamente consentì l'accesso bancario ai "conti intrattenuti" era entrata in vigore in data 1/1/92. L'estensione dell'accesso bancario a "tutti i rapporti ed tutte le operazioni" è conseguente alla modifica apportata all'art. 51 dall'art. 1, comma 403, della legge 30/12/04 n. 311 (finanziaria per il 2005).

A partire dal 1 settembre 2006, dopo numerosi rinvii, tutte le richieste e le risposte indirizzate e provenienti dai soggetti prima citati, devono avvenire telematicamente.

In base alla modifica apportata all'articolo 7 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 605 dal D.L. 262 del 3/10/2006 (il "collegato alla finanziaria 2007") e dal D.L. 4/7/2006 n. 223, nonché in base al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 gennaio 2007, è divenuta operativa l' Anagrafe dei Conti, ossia la banca dati presso l'Anagrafe Tributaria alla quale, mensilmente, gli tutti operatori finanziari prima citati sono tenuti a comunicare i soggetti coi i quali gli stessi intrattengono i rapporti finanziari descritti nell'elenco allegato allo stesso provvedimento.

-- Ai sensi dell'art. 52, infine, l'ufficio può disporre, utilizzando propri impiegati, l'esecuzione di accessi, ispezioni o verifiche nei locali dove vengono svolte attività commerciali o agricole, ovvero presso studi professionali o in altri locali.

Nel caso di accesso presso locali diversi da quelli dove si svolgono le attività commerciali, artistiche o professionali è anche necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

Nel caso di accesso in locali destinati all'esercizio di arti e professioni (che come si è detto non necessita più dell'autorizzazione dell'A.G.) è indispensabile la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, ed i funzionari dovranno rivolgersi al Procuratore della Repubblica solo allo scopo di ottenere l'autorizzazione a proseguire il controllo nel caso in cui venga excepto il segreto professionale.

27 - PRESUNZIONI DI CESSIONE E DI ACQUISTO (art. 53)

-- Allo scopo di rendere possibile l'accertamento di eventuali violazioni all'obbligo della fatturazione, l'art. 53 del D.P.R. 633 prevede due tipi di presunzione: una presunzione di CESSIONE ed una presunzione di ACQUISTO.

In merito a tale articolo, e precisamente in base a quanto previsto dall'art. 3, comma 137, della Legge 662/96 (la legge finanziaria per il '97), è stato emanato il D.P.R. 10/11/1997 n. 441, contenente un regolamento che ha disciplinato in maniera organica tutta la materia delle presunzioni precedentemente cennate.

-- A norma delle citate disposizioni, si presumono ceduti i beni i quali, risultando acquistati, importati o prodotti, non vengono rinvenuti - dagli incaricati del controllo - nei posti in cui il contribuente svolge le proprie operazioni (locali dichiarati all'ufficio IVA a norma dell'art. 35 oppure risultanti da un "pubblico registro", e mezzi di trasporto), a meno non venga dimostrato che gli stessi beni sono stati utilizzati per la produzione, ovvero perduti o distrutti, ovvero ancora consegnati a terzi a titolo non traslativo della proprietà.

I beni che vengono presunti ceduti, pertanto, devono risultare fatturati (o comunque in regola con gli obblighi previsti dall'art. 21 o dall'art. 24), altrimenti vengono considerati come ceduti in evasione d'imposta.

-- Pure in base alle citate disposizioni, si presumono acquistati tutti i beni che vengono rinvenuti - dagli incaricati del controllo - nei posti in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, a meno che non venga dimostrato che i beni stessi si trovano in quei posti perché ricevuti a titolo non traslativo della proprietà.

I beni presunti acquistati, quindi, devono risultare documentati da fatture o bollette doganali d'importazione, mentre, quelli "in attesa di fattura", devono essere comprovati, alternativamente, dal documento di consegna o di trasporto previsto dal D.P.R. 472/96 progressivamente numerato dal ricevente, dallo scontrino fiscale integrato con gli elementi attinenti alla natura, qualità e quantità dei beni e con il codice fiscale dell'acquirente, dalla ricevuta fiscale integrata con i dati identificativi del cliente, oppure da apposita annotazione effettuata (prima della movimentazione dei beni) in qualunque registro bollato in uso. In mancanza di ciò i cennati beni vanno considerati come acquistati in evasione d'imposta.

-- In merito alle cennate presunzioni, il Ministero delle Finanze è intervenuto nel 1978 con la Circ. n. 29 del 23/5/1978, dando una interpretazione secondo la quale, mentre la presunzione di acquisto è una presunzione "Juris et de Jure" (quindi può essere solo esclusa alle condizioni previste dallo stesso art. 53), la presunzione di cessione è una presunzione "Juris tantum", per cui in tale seconda ipotesi, in base all'orientamento ministeriale, può essere vinta in tutti i modi previsti dalla legge civile.

Tale interpretazione, comunque, potrebbe oggi ritenersi superata, atteso che, in presenza delle nuove disposizioni contenute nel D.P.R. n. 441/1997, potrebbe essere legittimo

affermare che anche la presunzione di cessione sia una presunzione assoluta, da vincere esclusivamente nei modi espressamente previsti dalla legge.

Un'ultima considerazione va fatta in ordine al momento in cui possono ritenersi applicabili le disposizioni di cui all'art. 53 ed al D.P.R. citato, ricordando che, a prescindere dal fatto che non è consentito il "praesumptum da presumpto", in base all'art. 4 del ripetuto D.P.R. n. 441 le presunzioni di cessione e di acquisto operano solo nel momento solo al momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche, ossia nel momento in cui viene constatata la presenza fisica o l'assenza dei beni nei posti in cui viene svolta l'attività o compie operazioni.

28 - RETTIFICA DELLE DICHIARAZIONI (art. 54)

L'Ufficio delle Entrate procede alla rettifica della dichiarazione quando ritiene che la stessa contenga l'indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un credito superiore a quello spettante.

L'infedeltà della dichiarazione può emergere:

- a) dal contenuto della stessa dichiarazione ovvero dal confronto della stessa con le liquidazioni periodiche o con la dichiarazione precedente;
- b) dal confronto dei dati indicati nella dichiarazione con quelli risultanti dai registri previsti dagli artt. 23, 24 e 25;
- c) dall'esame della competenza e della veridicità delle registrazioni sulla scorta delle fatture (quelle emesse e quelle ricevute), nonché sulla scorta di tutti gli altri dati e notizie o documenti e registri acquisiti nei modi previsti dagli artt. 51 e 51 bis, anche avvalendosi delle presunzioni previste dall'art. 53 o di altre presunzioni semplici ma gravi precise e concordanti;
- d) attraverso l'esistenza di PROVE CERTE E DIRETTE risultanti da verbali, questionari e fatture acquisiti a norma dell'art. 51, da elenchi allegati alle proprie dichiarazioni dai clienti o dai fornitori del contribuente ed in ogni caso risultanti da atti o documenti in possesso dell'ufficio.
- e) attraverso l'utilizzo dei coefficienti presuntivi (o, più precisamente, dei parametri - fino al 1997 - e degli studi di settore - dal 1998 -) di cui all'art. 12 del D.L. 2/3/89 n. 69 convertito nella Legge 27/4/89 n. 154.
- f) Inoltre, ai sensi del 3^o comma dell'art. 62-sexies del D.L. 30/8/93 n. 331 convertito nella L. 29/10/93 n. 427, l'accertamento può essere fondato anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-bis dello stesso D.L. 331.

Per le cessioni di beni immobili, in base all'art. 35, comma 2, del D.L. 223/06, le prove necessarie per procedere alla rettifica si intendono acquisite che solo in base al valore normale dei predetti beni.

In base al 5^o comma dell'art. 54, l'Ufficio delle Entrate può effettuare anche "accertamenti parziali", senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice seppure nei termini previsti dall'art. 57, in presenza di segnalazioni dell'Anagrafe Tributaria, della Guardia di Finanza o di altri pubblici uffici, nonché, *a seguito della modifica apportata allo stesso quinto comma dall'art. 1, comma 406, della legge 30/12/2004 n. 311 (finanziaria per il 2005)*, in presenza di elementi che emergono da accessi, ispezioni e verifiche, ovvero che risultano da segnalazioni della Direzione Centrale Accertamento, di una Direzione Regionale o di un'altra Agenzia Fiscale.

Dal 1/2/2011 (Legge 220/2010 - legge di stabilità per il 2011) tali accertamenti parziali possono pure essere effettuati anche sulla base di accessi, ispezioni e verifiche; formulazioni di inviti per la fornitura di dati e notizie; formulazioni di inviti per la trasmissione di documenti; invio di questionari riguardanti gli stessi contribuenti oppure altri soggetti con cui abbiano avuto rapporti.

Gli avvisi di accertamento parziale possono essere notificati al contribuente con raccomandata con avviso di ricevimento e sono annullati dall'ufficio qualora dalla documentazione prodotta dal contribuente risultano in tutto o in parte infondati.

Gli accertamenti basati sugli studi di settore, in base all'art. 10 della legge 8/5/98 n. 146, modificato al comma 409 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2005, dal comma 2 dell'articolo 37 del D.L. 223/06 e, per ultimo, dall'articolo unico della legge finanziaria 2007, possono essere effettuati nei confronti di :

- imprese e lavoratori autonomi
- con periodo d'imposta anche inferiore o superiore a 12 mesi (*così previsto dal 1/1/2007 dalla legge finanziaria 2007*),
- con ricavi o compensi d'importo non superiore a 7,5 milioni di Euro (*così previsto dal 1/1/2007 dalla legge finanziaria 2007 - fino al 2006 tale limite era di 10 miliardi di lire*),

che :

- a) dichiarano un importo inferiore a quanto risulta dallo studio di settore
- b) si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività
- c) non sono nel periodo di "inizio" o di "fine" attività (*tranne che nel caso di cessazione e successivo inizio attività entro 6 mesi, oppure quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti (così previsto dal 1/1/2007 dalla legge finanziaria 2007)*)

(Fino al periodo d'imposta 2004, per l'accertamento con gli studi di settore erano necessarie le seguenti condizioni:

- a) Imprese in contabilità NON ORDINARIA : nessuna condizione
- b) Imprese in contabilità ORDINARIA, per opzione ed anche per obbligo (a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 409, della legge 311/04 alla legge 8/5/98 n. 146) e Artisti Professionisti: quando, in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi, compreso quello oggetto dell'accertamento, risulta dichiarato un importo inferiore a quello emergente dagli studi di settore, nonché, solo per gli esercenti attività d'impresa (anche in questo caso a seguito delle modifiche apportate dalla Legge 311/04), quando emergono situazioni di incoerenza rispetto a indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale individuati dall'Agenzia delle Entrate (in corso di pubblicazione)
- c) Tutti i contribuenti (imprese artisti e professionisti) in contabilità ORDINARIA (per obbligo o per opzione) : quando, da un verbale di ispezione, emerge l'inattendibilità della contabilità. L'inattendibilità può scaturire 1) da gravi contraddizioni e irregolarità nelle scritture contabili obbligatorie; oppure 2) quando vi è discordanza tra le scritture contabili ed i dati rilevati, tenendo conto dei criteri di cui al D.P.R. 570/96 (decreto sulla inattendibilità della contabilità in materia di parametri).

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR, fino alla realizzazione della revisione degli studi di settore, è previsto che si tenga conto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, "... di specifici indici di normalità economica ... idonei alla individuazione di ricavi compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta".

Per i titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo per i quali non risultino applicabili gli studi di settore, il comma 19 della legge finanziaria 2007 ha previsto l'individuazione di "... *specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare*". E' prevista pure la possibilità di richiedere agli stessi contribuenti la compilazione del modello degli studi e la presentazione dello stesso in allegato a Unico quando si trovino in una delle seguenti condizioni: cessazione dell'attività, liquidazione ordinaria o periodo di non normale svolgimento dell'attività.

In base a quanto previsto dalla "Manovra Correttiva" 2011 (Art.23, comma 28, D.L. 98/2011), gli "studi devono essere pubblicati entro il 31 dicembre dell'anno al quale si riferisce la dichiarazione. Gli eventuali correttivi, entro il 31 marzo dell'anno successivo.

Sempre in base alla stessa norma, a partire dal periodo d'imposta 2012, in caso di mancata presentazione del modello riguardante gli studi di settore, da parte dei soggetti obbligati, si applica la sanzione nella misura massima prevista, ossia la sanzione amministrativa pari ad 2.065,83. Inoltre, la sanzione per infedele dichiarazione IRES, IVA ed IRAP è aumentata del 50% quando il maggior reddito accertato risulta superiore al 10% rispetto a quello dichiarato. Sempre in caso di omissione, nonché nel caso in cui siano dichiarate illegittimamente cause di esclusione o di inapplicabilità, l'Ufficio è pure legittimato ad eseguire l'accertamento in maniera induttiva quando il maggior reddito accertato risulta superiore al 10% rispetto a quello dichiarato.

Poi, in base a quanto previsto dal D.L. 201/2011, art.10 (Decreto Monti), a partire dalla dichiarazione relativa all'anno 2011, per i soggetti che applicano gli studi di settore, che sono "congrui" (anche a seguito di adeguamento) e "coerenti" ed abbiano regolarmente presentato l'apposita comunicazione prevista per gli "studi", sono previste le seguenti agevolazioni: a) non si possono effettuare accertamenti basati su presunzioni semplici; b) i termini di decadenza sono ridotti di un anno (a meno che non si tratti di violazione con obbligo di denuncia penale); c) l'accertamento sintetico di cui all'art.38 del DPR 600/73 è possibile solo quando il reddito complessivo accertabile sia maggiore di almeno un terzo di quello dichiarato.

Di contro: a) a partire dal 2012, ma anche per gli anni precedenti ancora accertabili, sono previsti appositi controlli nei confronti dei soggetti "non congrui", anche attraverso le indagini bancarie (c.11); b) vengono abrogate le disposizioni che, in presenza di contribuenti "congrui" e "coerenti", impedivano l'accertamento con presunzioni semplici fino al 40% dei ricavi o compensi dichiarati, con il limite di 50.000 Euro (c.12).

Quando sussiste un pericolo per la riscossione dell'imposta, la rettifica può anche riguardare il periodo d'imposta per il quale non è ancora scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione.

E' opportuno ricordare che, dopo la modifica apportata all'ultimo comma dell'art. 60 del D.P.R. 633 dall'art.93 del D.L.1/2012 ("decreto liberalizzazioni"), il contribuente, dopo aver pagato tributo, sanzione ed interessi, può rivalersi, nei confronti dei propri cessionari o committenti, dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza di accertamento o rettifica nei suoi confronti.

A norma dell'art. 60-bis, introdotto con l'art.1 della legge 30/12/2004 n. 311, in caso di cessione di beni individuati con Decreto Ministeriale (pubblicato nella G.U. 304 del 31/12/2005), anche il cessionario è solidalmente responsabile dell'imposta quando la cessione avviene a prezzo inferiore al valore normale e lo stesso non riesce a dimostrare, documentalmente, che la circostanza del basso corrispettivo è dipesa da situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o per specifiche disposizioni di legge.

Le operazioni per le quali è applicabile la responsabilità del cessionario sono le cessioni che hanno per oggetto a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; b) prodotti di telefonia e loro accessori; c) personal computer, componenti e accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

In base al disposto dell'art. 1, comma 164, della legge finanziaria 2008, che ha modificato il sopra citato art. 60 bis, è responsabile solidale nel pagamento dell'IVA anche il cessionario "non soggetto passivo d'imposta" nel caso di cessione di immobile fatturato ad un prezzo inferiore a quello effettivo.

Anche in questo caso il cessionario (privato) può liberarsi della responsabilità pagando l'imposta entro 60 giorni dall'atto e presentando all'Ufficio competente copia dell'attestazione di pagamento e della fattura regolarizzata.

In base all'art. 54 bis, aggiunto con l'art. 14 del D.Leg.vo n. 241/97, a partire dalle dichiarazioni presentate nell'anno 1999, l'Ufficio, avvalendosi di procedure automatizzate, provvede, entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo, al controllo formale delle dichiarazioni IVA correggendo gli errori materiali e controllando la regolarità e la tempestività dei versamenti. In caso di errore, l'Ufficio ne dà comunicazione al contribuente, anche per evitare la reiterazione della constatata irregolarità.

In base a quanto previsto dall'art. 1, comma 421, della legge 30/12/04 n. 311 (finanziaria per il 2005), per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati dai contribuenti, anche in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.leg/vo 241/97, l'Ufficio

può emanare un atto di recupero motivato da notificare a norma dell'art. 60 del D.P.R. 600/73, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'utilizzo (Art. 27, comma 16, D.L. 185 del 29/11/2008). In caso di mancato pagamento entro 60 giorni, si procede alla riscossione coattiva tramite iscrizione a ruolo.

In base a quanto previsto dall'art.29 del D.L. n. 78 del 31/5/2010, convertito nella legge 30/7/2010 n. 122, successivamente modificato dal D.L. 98/2011 (manovra d'estate 2011), a decorrere dal 1^ Ottobre 2011 (originariamente il termine era del 1/7/2011), l'avviso di rettifica o accertamento notificato al contribuente costituisce atto esecutivo, senza bisogno di iscrizione a ruolo e di emissione della cartella. Le somme indicate nell'avviso devono essere versate entro 60 giorni dalla notifica e le azioni esecutive potranno essere iniziate dopo un ulteriore periodo di trenta giorni.

29 - ACCERTAMENTO INDUTTIVO (Art. 55)

Al contrario della rettifica, l'accertamento induttivo consente all'ufficio di determinare l'imposta dovuta in maniera induttiva, ossia con un procedimento logico, basato su dati e notizie comunque a conoscenza dell'ufficio finanziario, diretto a costruire l'imponibile e le aliquote applicabili senza analizzare le singole poste e senza necessità di ispezionare la contabilità.

In tal caso, per determinare l'imposta dovuta, sono computati in detrazione solo i versamenti eseguiti e l'IVA detraibile ex art. 19 purché risultante dalle liquidazioni periodiche prescritte dagli artt. 27 e 33.

L'adozione di tale metodo di accertamento è però subordinato al verificarsi di determinate condizioni, e precisamente:

- a) mancata presentazione della dichiarazione fattispecie alla quale è assimilata la presentazione con ritardo superiore a 90 giorni);
- b) mancata sottoscrizione della dichiarazione;
- c) mancata specificazione, nella dichiarazione annuale, delle operazioni imponibili effettuate e degli acquisti eseguiti;
- d) rifiuto di esibizione, o comunque sottrazione all'ispezione, constatato in sede di accesso, ispezione (o verifica) dei registri IVA, del libro giornale e del libro inventari e dei libri previsti dal D.P.R. 600 in materia di accertamento delle imposte dirette;
- e) accertata mancata conservazione, o comunque sottrazione all'ispezione, (constatata in sede di accesso, ispezione o verifica) delle fatture emesse o di una parte rilevante di esse;
- f) inattendibilità della contabilità, quando le omissioni, inesattezze o false indicazioni accertate a norma dell'art. 54, ovvero quando le irregolarità formali dei registri (constatate in sede di accesso, ispezione o verifica) sono così gravi, numerose e ripetute da far ritenere non veritiere le registrazioni contabili.

Anche l'accertamento induttivo, quando sussiste pericolo per la riscossione dell'imposta, può riguardare il periodo per il quale non è ancora scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione.

30 - NOTIFICA E MOTIVAZIONE DEGLI ACCERTAMENTI

Sia gli avvisi di rettifica che gli avvisi di accertamento devono essere notificati al contribuente nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi (art. 60 D.P.R. 600), da messi comunali o da messi autorizzati dallo stesso ufficio IVA.

(L'Articolo 37, comma 26, del D.L. 223/06, modificando in parte l'articolo 60 del D.L. 600/73, ha affermato anche, in maniera chiara, che tutte le notifiche tramite il servizio postale si considerano effettuate il giorno della spedizione. I termini che hanno inizio dalla notifica, invece, decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto).

Entrambi devono contenere, a pena di nullità, un'adeguata motivazione e precisamente i primi devono indicare gli elementi su cui si fonda la rettifica, mentre gli altri devono indicare, oltre ai dati utilizzati dall'ufficio per determinare l'imposta dovuta, anche i motivi che hanno legittimato il ricorso all'accertamento induttivo.

Nei casi particolari di rettifica o accertamento fatto prima dello scadere del termine della dichiarazione annuale, gli avvisi devono pure indicare, sempre a pena di nullità, le ragioni di pericolo per la riscossione dell'imposta che hanno legittimato l'adozione della particolare procedura.

31 - TERMINE PER GLI ACCERTAMENTI

Se la dichiarazione è stata presentata, la rettifica o l'accertamento deve essere notificato entro il 4^o anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Se invece la dichiarazione è omessa, l'accertamento induttivo deve essere notificato entro il 5^o anno successivo a quello in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare.

In caso di violazioni che costituiscono reati fiscali di cui alla legge 74/2000, relativamente all'anno in cui la violazione è stata commessa i termini per l'accertamento sono raddoppiati (Art. 37, comma 6, D.L. 223/06).

L'iscrizione a ruolo deve avvenire entro il 31/12 dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (*art.6 D.Leg.vo 26/2/99 n. 46*).

(Entro il 31/12/2000 dovevano - comunque - essere iscritte a ruolo le somme dovute a seguito di avvisi di rettifica e di irrogazione di sanzione resisi definitivi entro il 30/6/1999 - circ. 186/E del 17/9/99).

Nel caso di richiesta di rimborso, se tra la data della richiesta dei documenti da parte dell'ufficio e la data di consegna intercorre un periodo superiore a 15 gg., il termine di decadenza relativo agli anni in cui l'eccedenza si è formata è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il 16^o giorno e la data di consegna (D.Leg.vo 313/97, art. 10).

Con l'art. 10 della Legge 289/2002 (finanziaria per i 2003), modificata dal D.L. 282/2002, sono stati prorogati di due anni i termini per la rettifica e l'accertamento nei confronti dei contribuenti che non si sono avvalsi del condono.

Gli accertamenti e le rettifiche già notificate non possono essere più integrati o modificati, a meno che, s'intende entro i termini di decadenza, non sopraggiungano nuovi elementi precedentemente non conosciuti all'ufficio.

Con l'art.1 del D.L. 30/12/2009 n.194 ("Milleproroghe"), sono stati raddoppiati i termini per l'accertamento da eseguire attraverso le presunzioni previste dall'art.12, comma 2, del D.L. 78/2009 (attività di natura finanziaria in paesi con fiscalità privilegiata).

Col Decreto Monti (D.L. 201/2011), invece, a partire dall'annualità 2011, sono stati ridotti di un anno i termini di decadenza per l'accertamento nei confronti di soggetti "congrui" e "coerenti".

Per le somme dovute a seguito della liquidazione della dichiarazione ai sensi dell'art.54 bis del D.P.R. 633, in base a quanto previsto dal decreto-legge 17 giugno 2005, n. 106 convertito nella Legge 156/2005, deve essere notificata dall'Agente della Riscossione la cartella di pagamento entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Con l'art.5 ter del D.L. 138/2011 è stata prevista la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di procedere, entro il 31/12/2012, all'accertamento nei confronti dei soggetti che si sono avvalsi del condono di cui alla legge 289/2002 e che non hanno pagato le conseguenti somme dovute ratealmente. La cennata scadenza, con l'art. 11, c.10 ter, del D.L.201 convertito nella Legge 214/2011, è stata prorogata al 31/12/2013.

32 - SANZIONI

A decorrere dal 1^o aprile 1998, con l'entrata in vigore dei Decreti Legislativi numeri 471 e 472 del 18/12/1997, è stato completamente modificato il sistema sanzionatorio tributario non penale.

In particolare, con il **D. Leg.vo n. 472**, sono stati fissati i nuovi principi di carattere generale in materia di sanzioni amministrative, principi di cui, qui appresso, vengono sintetizzati quelli di maggiore rilievo:

- Abolizione della sopratassa e della pena pecuniaria, sostituite ora dalla SANZIONE AMMINISTRATIVA la quale può essere costituita dalla SANZIONE PECUNIARIA (determinabile tra un minimo ed un massimo, o in misura proporzionale al tributo, oppure in misura fissa) e dalle SANZIONI ACCESSORIE.

- Abrogazione della maggior parte della legge 7/1/29 n. 4 e del D.M. 1/9/31

- Previsione di una responsabilità personale del soggetto che materialmente commette la violazione (es: il dipendente, l'amministratore, il professionista, ecc., sempre che abbia un effettivo potere decisionale- come chiarito dalla relazione ministeriale al decreto correttivo- e per i consulenti tributari solo in caso di dolo o colpa grave). C'è, quindi, un nuovo taglio "personale" della sanzione la quale, come previsto dal provvedimento, coinvolge anche le persone fisiche che concretamente hanno dato luogo alla irregolarità, anche se, in base a quanto previsto dalla legge, quando si tratta di una irregolarità che incide sul pagamento del tributo, non commessa con dolo (intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta o di ostacolare l'attività amministrativa di accertamento) o colpa grave (macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari, tenendo presente che la colpa grave è comunque esclusa in caso di occasionale inadempimento agli obblighi di versamento) , e l'autore non ne ha tratto diretto vantaggio, la responsabilità non va oltre i 100 milioni (€ 51.645,69). Al pagamento della sanzione, tuttavia, resta solidalmente obbligato anche il soggetto per il quale l'autore ha agito, salvo il diritto di regresso. (artt. 5 e 11)

- Principio secondo il quale non si applica la sanzione quando, pur essendo prevista dalla precedente normativa, non risulta più contemplata dalla disciplina più recente (Principio del "favor rei", ovvero della retroattività della sanzione più favorevole al contribuente).(art. 3, c. 3)

- Non applicazione degli interessi sulla sanzione irrogata (art. 2 c. 3)

- Aggiornamento delle sanzioni pecuniarie ogni tre anni (art. 2 c. 4)

- Non applicabilità della sanzione quando l'autore della violazione, nel momento in cui l'ha commessa, non era capace di intendere e di volere (art. 4)

- Previsione di cause di non punibilità (art. 6)
 - a) errore sul fatto (senza colpa)
 - b) obiettiva incertezza della norma o dei modelli della dichiarazione
 - c) mancato pagamento per fatto imputabile esclusivamente a terzi e denunciato all’Autorità Giudiziaria
 - d) ignoranza di legge inevitabile
 - e) forza maggiore

- Intrasmisibilità della sanzione agli eredi (art. 8).

- Recidiva - Aumento della sanzione fino alla metà in caso di più violazioni della stessa indole (con profili di sostanziale identità), non definite, nemmeno con l’accertamento con adesione, commesse nell’arco di tre anni (art. 7 c. 3).

- Possibilità di riduzione fino alla metà (1/2) del minimo quando esistono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione (art. 7 c. 4)

- Concorso (formale e materiale) di più violazioni (anche per tributi diversi) e Violazione continuata (la continuazione è interrotta dalla constatazione della violazione): sanzione più grave aumentata da un quarto al doppio. (art. 12 c. 1 e 2)
Aumento della sanzione base (quella più grave) di un quinto quando si tratta di più tributi (art. 12 c. 3). Se la violazione riguarda periodi diversi, la sanzione base è aumentata dalla metà fino al triplo (art. 12 c. 5).

- Ravvedimento operoso (art. 13), prima dell’inizio di qualunque attività di controllo dell’ufficio, con contestuale pagamento degli interessi (tasso legale – **2,50% dal 1/1/2012** – fino al 31/12/11 1,50%) e di una somma pari ad:
 - a) **1/10** del minimo: mancato pagamento del tributo e regolarizzazione entro 30 gg.
 - b) **1/8** del minimo: violazione “sostanziale” o “formale” con regolarizzazione entro il termine di scadenza della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.
Comunque, la violazione formale che non reca pregiudizio all’azione di accertamento (violazione “meramente formale”) non comporta applicazione di sanzione.
 - c) **1/10** del minimo: dichiarazione tardiva ma presentata nei 90 gg dalla scadenza

(Legge 220/2020 – Legge di stabilità 2011 - Fino al 31/1/2011 la misura della riduzione era rispettivamente la seguente: 1/12, 1/10 e 1/12. Prima ancora, ossia prima dell’entrata in vigore dell’art.16, c.5, del D.L. 185 del 29/11/2008, era 1/8, 1/5 e 1/8).

A partire dal 6 luglio 2011, in caso di mancato tempestivo pagamento, qualora si versi entro i 15 giorni dalla scadenza, nell'applicare la sanzione del 30% , va tenuto conto, oltre che della normale riduzione al 10% (pagamento fatto entro i trenta), anche di una ulteriore riduzione ad un quindicesimo. Questa sanzione (0,2%), però, è applicata per ciascun giorno di ritardo.

Dal 15^ al 30^ giorno successivo, poi, resta sempre applicabile la normale riduzione al 10%.

Perché tale riduzione possa applicarsi, tuttavia, occorre che non siano iniziati controlli da parte dell'Ufficio, ed è necessario pure versare, entro il termine previsto per la definizione, il tributo in maniera integrale nonchè gli interessi legali calcolati a giorni. (D.L. 98/2011 – Art. 23 comma 31)

- Riscossione graduale della sanzione in pendenza di giudizio ai sensi dell'art. 68 del D.Leg/vo 546 (2/3 dopo la sentenza di primo grado e l'intero dopo quella di secondo grado) (art. 19 c. 1)

- Possibilità di sospensione della sanzione ai sensi dell'art. 47 del D. leg/vo 546 (art. 19 c. 2)

- Misure cautelari : ipoteca legale e sequestro conservativo richiesti dall'ufficio alla Commissione Provinciale (art. 22)

- Possibilità della sospensione della sanzione in presenza di un credito vantato dal contribuente e possibilità per l'ufficio di pronunciare la compensazione tra il credito e la sanzione irrogata in modo definitivo (art. 23)

- Possibilità di dilazione della sanzione (fino a 30 rate mensili) in caso di condizioni economiche disagiate del responsabile della violazione (art. 24 c. 2)

Le nuove disposizioni si applicano alle violazioni che, alla data di entrata in vigore, non sono state contestate o per le quali la sanzione non è stata irrogata (art. 25 c. 1)

E' prevista la possibilità di definire i procedimenti in corso (relativamente alla sanzione) alla data del 1/4/98, col pagamento della somma pari ad 1/4 dell'importo irrogato o di quello risultante dall'ultima decisione o sentenza entro 60 gg dalla data di emanazione del decreto concernente le modalità di pagamento delle sanzioni. (art. 25 c. 3).

Con il **D. Leg.vo n. 471**, invece, sono state stabilite, fra l'altro, le nuove **sanzioni amministrative** che, dal 1/4/1998, sono applicabili in caso di violazione degli obblighi in materia di Imposta sul Valore Aggiunto.

Tali nuove sanzioni sono quelle che, in maniera sintetica e non esaustiva, vengono qui appresso indicate:

- *Omissione dich. annuale* da 120% a 240% (minimo 500.000, ossia €.
258,23))
(la sanzione si applica sull'imposta dovuta, al netto dei versamenti, del credito precedente e dell'IVA detraibile risultante dalla liquidazioni periodiche regolarmente eseguite). (art. 5 c. 1) se non c'è debito d'imposta: da 500.000 (€.
258) a 4 milioni (€.
2.065)(art. 5 c. 3)
- *Dich. con imposta inferiore o con credito superiore:* da 1 a 2 volte la differenza (art. 5 c. 4)
- *Richiesta di rimborso non spettante:* da 1 a 2 volte (art. 5, c. 5)
- *Dich. annuale con dati inesatti:* da 500.000 (€.
258) a 4.000.000 (€.
2.065) (art. 8)
- *Dich. periodica omessa o infedele:* da 500.000 (€.
258) a 4.000.000 (€.
2.065)
- *Omissione presentazione dichiarazione ex art. 35 e presentazione con dati incompleti o inesatti :* da 1 milioni (€.
516) a 4 milioni (€.
2.065) riducibile ad 1/5 del minimo se si provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nei 30 gg. dall'invito dell'ufficio (art. 5 c. 6)
- *Mancata certificazione e registrazione di corrispettivi imponibili:* al 100% al 200% dell'imposta [min. 1 milione(€.
516,46)] (art. 6 c. 1)
- *Mancata certificazione e registrazione di corrispettivi esenti o non imponibili:* dal 5% al 10% del corrispettivo (min. 1 milione(€.
516,46)) se le operazioni esenti o non imponibili non rilevano ai fini delle II.DD., si applica solo la sanzione da L. 500.000 (€.
258) a L. 4.000.000 (€.
2.065) (art. 6 c. 2)
- La sanzione per mancata certificazione non può essere inferiore al 100% (min. 1 milione) quando si tratta di mancato rilascio di ricevuta fiscale, scontrino fiscale o documento di trasporto obbligatorio (art. 6 c. 3)
- *Indebita detrazione:* sanzione pari alla somma indebitamente detratta (art. 6 c. 6)

- Mancata (o irregolare) comunicazione telematica dichiarazioni d'intento ricevute da 1 a 2 volte l'imposta (art. 7 c. 4-bis)

- Cessioni all'esportazione con indicazione in fattura di qualità, quantità o corrispettivi diversi da quelli reali dal 100% al 200% dell'imposta relativa alla differenza di valore (art. 7 c. 5)
La sanzione non si applica alle differenze quantitative fino al 5%

- Sanzioni in materia di versamento (art. 13)
Le sanzioni in materia di versamento non si applicano quando la somma risulta comunque pagata ad un ufficio incompetente

- Mancato versamento II.DD.: 30%

- Mancato versamento IVA (versamenti periodici, IVA annuale e IVA risultante da errori materiali o di calcolo): 30%

- Mancato pagamento di ogni altro tributo (non iscritto a ruolo): 30%

- Sanzioni in materia di "reverse-charge"

- Mancata applicazione dell'IVA, con il sistema del reverse-charge, da parte del cessionario o committente: dal 100 al 200% del tributo (minimo € 258) (art. 6, comma 9-bis. Aggiunto dall'art. 1, comma 155, della legge fin. 2008)

- Errata applicazione, da parte del cedente o prestatore, dell'IVA su operazione assoggettabile ad imposta a cura del cessionario o committente con il sistema del reverse-charge
(Di questa sanzione rispondono solidalmente sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente): dal 100 al 200% del tributo (minimo € 258) (art. 6, comma 9-bis. Aggiunto 1, comma 155, della legge fin. 2008)

- *Erronea applicazione dell’IVA da parte del cedente o prestatore, o del cessionario o committente (col reverse-charge), ma con regolare versamento dell’imposta (Resta fermo il diritto alla detrazione da parte del cessionario o committente):* 3% (minimo € 258)
(art. 6, comma 9-bis. Aggiunto dall’art. 1, comma 155, della legge fin. 2008)

- *Omessa fatturazione (senza IVA) di operazione soggetta all’imposta a cura del cessionario o committente con il sistema del reverse-charge:* dal 5 al 10% dei corrispettivi non fatturati (art. 6, comma 9-bis. aggiunto dall’art. 1, comma 155, della legge fin. 2008)

- *Sanzione per indebita compensazione d’imposta:* dal 100 al 200% del credito “inesistente” ed utilizzato (Art.27, c.18, del D.L. 185 del 29/11/2008)

200% quando l’importo della compensazione con credito inesistente è superiore a € 50.000 per ciascun anno solare (Art.7 D.L. 5 del 10/2/2009)

Le **sanzioni accessorie** sono applicabili quando: (art. 12)

- a) la sanzione irrogata è superiore a 100 milioni (€ 51.645,69) e quando il minimo edittale è almeno pari a 80 milioni (€ 41.316) ed il massimo a 160 milioni (€ 82.633)
- b) vengono constatate, in giorni diversi, in un quinquennio, almeno tre infrazioni in materia di ricevuta fiscale o di scontrino
- c) viene constatata l’omessa installazione del misuratore fiscale

In base a quanto previsto dall'articolo 12, comma 2, del D.Leg/vo 471/97, modificato dall'art. 1, commi da 8 a 8 ter, del D.L. 262 del 3/10/2006, convertito nella legge 24/11/2006 n. 286, qualora vengano contestate nel corso di un quinquennio ed in giorni diversi quattro (*dopo la modifica introdotta dall'art. 1, comma 269, della legge finanziaria 2008*) distinte violazioni all'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, si rende applicabile la sanzione accessoria della sospensione dell'autorizzazione dell'esercizio dell'attività per un periodo compreso fra tre giorni ed un mese. Quando i corrispettivi non documentati superano 50.000 Euro, il periodo di sospensione previsto è da 1 mese a 6 mesi.

Competente a disporre la sospensione, che è immediatamente esecutiva, è la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento da notificare – a pena di decadenza – entro 6 mesi dalla contestazione della terza violazione.

In base a quanto previsto dall'art.2, comma 5, del D.L. 138/2011 (Manovra di agosto), qualora vengano costatate, nel corso di un quinquennio, a carico di soggetti iscritti in albi o ordini professionali, quattro distinte violazioni dell'obbligo della "certificazione" (fatturazione), è applicabile la sanzione accessoria della sospensione dall'albo o dall'ordine per un periodo da tre giorni ad un mese. Questo periodo diventa da 15 giorni a sei mesi in caso di recidiva.

Anche in questo caso, competente a disporre la sospensione, che è immediatamente esecutiva, è la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento da notificare – a pena di decadenza – entro 6 mesi dalla contestazione della quarta violazione.

33 - IRROGAZIONE DELLE SANZIONI

Dal 1/4/1998, a seguito dell'entrata in vigore del decreto Legislativo 18/12/97 n. 472, le sanzioni pecuniarie, relative a violazioni collegate al tributo, **(dal 1/10/2011 – in base al D.L. 98/2011) devono (non più possono)** essere applicate dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate con lo stesso avviso di rettifica o di accertamento.

La sanzione è definibile con il pagamento nella misura di $\frac{1}{4}$ (comunque in misura non inferiore ad $\frac{1}{4}$ dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo) entro 60 giorni dalla notifica.

Per le sanzioni relative a violazioni "formali" non collegate al tributo, invece, l'applicazione va fatta necessariamente col separato avviso previsto dall'art. 16 del citato Decreto Leg.vo, il quale prevede una particolare procedura che qui appresso viene sintetizzata:

- notifica **atto di contestazione** (contenente la descrizione dei fatti, delle norme applicate e dei criteri che seguiti per l'applicazione della sanzione), che diventa **irrogazione di sanzione**, impugnabile entro 60 gg. dalla sua notifica, a meno che:

a) entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il contribuente definisca la violazione col pagamento di **$\frac{1}{3}$ ($\frac{1}{4}$ fino al 31/1/2011)** della sanzione indicata (comunque in misura non inferiore ad $\frac{1}{4}$ dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo)

b) in mancanza della definizione, il contribuente, sempre entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, presenti all'ufficio deduzioni difensive. In questo caso l'irrogazione, eventuale, deve avvenire entro il termine di un anno dalla presentazione delle deduzioni. **Anche in questo caso il contribuente, in base a quanto previsto dall'art.23 del D.L.98/2011, entro il termine di proposizione del ricorso, può definire la violazione col pagamento di $\frac{1}{3}$ ($\frac{1}{4}$ fino al 31/1/2011) della sanzione indicata.**

L'irrogazione delle sanzioni deve avvenire, a pena di decadenza, entro il quinto anno successivo a quello della commessa violazione.

In base a quanto previsto dall'art. 16-bis della legge 289/2002, modificato dal D.L. 282/2002, per le violazioni in materia di scontrini e ricevute fiscali, constatate a partire dal 1/4/2003, l'atto di contestazione deve essere notificato entro 90 gg.(180 gg. quando la notifica deve essere effettuata a soggetto non residente) dalla constatazione e il termine entro il quale l'ufficio deve irrogare la sanzione in presenza di deduzioni difensive del contribuente è ridotto a metà del termine normale (quindi è di 6 mesi).

Nei casi di omesso o ritardato pagamento del tributo, i ruoli nei quali sono iscritte le relative sanzioni devono essere resi esecutivi, a pena di decadenza, entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello della commessa violazione.

Il termine di prescrizione è di 5 anni.

34 - PAGAMENTO DELL'IMPOSTA E DELLE SANZIONI E RISCOSSIONE COATTIVA (Art. 60)

L'imposta o la maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni irrogate devono essere pagate all'Amministrazione Finanziaria entro 60 gg. dalla notifica degli avvisi di rettifica, di accertamento o di irrogazione di sanzione.

Gli interessi dovuti sull'imposta o sulla maggiore imposta, sono applicabili, in misura uguale a quella prevista per i rimborsi (attualmente 2,75%), a decorrere dal 60° giorno successivo alla scadenza della dichiarazione annuale alla quale l'accertamento si riferisce.

Ai sensi dell'art. 15 del Decreto Legislativo 19/6/97 n. 218 (accertamento con adesione e conciliazione giudiziale) il contribuente che accetta l'accertamento notificato, che sia stato preceduto da processo verbale o invito a contraddittorio "definibili" ai sensi dell'art.27 del D.L. 185/2008, rinunciando al ricorso in Commissione Tributaria e rinunciando anche a chiedere la definizione per "concordato", ha diritto alla riduzione ad **1/3 (Legge 220/2010 – Legge di stabilità 2011 - 1/4 fino al 31/1/2011)** delle sanzioni irrogate (in ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad 1/4 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo) se provvede a pagare quanto dovuto entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (definizione per acquiescenza).

Se la definizione del contribuente riguarda, invece, un avviso di accertamento che non è stato invece preceduto da un processo verbale di constatazione o da un invito al contraddittorio "definibili", la riduzione della sanzione (Art.27 D.L. 185/2008) è **pari ad 1/6 (1/8 fino al 31/1/2011)**.

In forza della modifica apportata al citato articolo 15 dal comma 22 dell'art. 21 della Legge 449/97 ("finanziaria" per il '98), nel caso di "definizione per acquiescenza" si applicano le disposizioni previste nelle ipotesi di "accertamento con adesione".

Tali disposizioni: 1) consentono l'applicazione delle attenuanti di cui all'art.13 del D.Leg/vo 74/2000 per i reati fiscali, con riduzione fino alla metà delle sanzioni penali e non applicazione delle sanzioni accessorie, se il debito è estinto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado; 2) escludono la valenza dei maggiori importi accertati ai fini ICIAP (tributo oggi soppresso) ed ai fini extratributari, tranne che per i contributi previdenziali ed assistenziali (su questi ultimi, comunque, non si applicano sanzioni ed interessi); 3) lasciano ferma, in alcuni casi, la possibilità di ulteriore azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria (a- quando sopravviene la conoscenza di elementi che consentono l'accertamento di un maggior reddito superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore a 150 milioni (€ 77.468,53); b- quando l'accertamento definito era "parziale"; c- quando la definizione ha riguardato solo redditi di "partecipazione" in società di persone, associazioni professionali o aziende coniugali; d- quando, dopo la definizione per acquiescenza della posizione personale di un socio, venga accertato un maggior reddito nei confronti della società di persone o dell'azienda coniugale di cui il soggetto fa parte; e-quando si tratta di accertamento basato sugli studi di settore (c. 408 L. 311/04).

Ai sensi dell'art. 8, commi 2 e 3, del medesimo decreto legislativo 218, disposizione richiamata dal ripetuto art. 15 del D.Leg/vo 218/97, nella ipotesi prima cennata di definizione per acquiescenza, è concessa al contribuente la facoltà di versare le somme dovute in otto rate trimestrali di pari importo (12 rate se l'importo è superiore a 100 milioni, pari a €. 51.645,69), con gli interessi al tasso del 3,50% *(la percentuale era corrispondente al tasso legale fino al 31/12/2009 - D.M. 21/5/2009)*. **In base a quanto disposto dall'art.23 del D.L.98/2011, a decorrere dal 6/7/2011.**

In caso di rateizzazione non va più prestata alcuna garanzia, a prescindere dall'importo rateizzato. L'omesso versamento di una rata oltre il termine di scadenza della rata successiva, tuttavia, comporta l'iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo del debito e l'applicazione della sanzione per mancato pagamento nella misura doppia (60%).

Entro 10 gg. dal pagamento, il contribuente deve fare pervenire all'ufficio la quietanza di versamento.

In caso di ricorso, è previsto un sistema di pagamento provvisorio del tributo e delle sanzioni legato all'iter del contenzioso.

In particolare, giusta quanto previsto dall'art. 15 del D.P.R. 602/73, nonché in base all'art. 68 del Decreto Legislativo n. 546 del 31/12/92 (dal 1/4/96) e, dal 1/4/97, per le sanzioni, anche in base all'art. 19 del D.Leg.vo 472/97, in pendenza di ricorso i pagamenti dell'imposta, con i relativi interessi, e delle sanzioni amministrative vanno così effettuati:

- a) **1/3 (1/2 fino al 12/7/2011, data della conversione in legge del D.L.70/2011 il quale, all'art.7, comma 2, quinquies, ha modificato l'art.15 del DPR 602/73)** dell'imposta dovuta deve essere pagato entro 60 gg. dalla notifica dell'atto amministrativo contenente l'accertamento;
- b) i **2/3** vanno versati dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale che respinge il ricorso;
- c) l'ammontare risultante dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, non oltre comunque i **2/3**, deve essere pagato nel caso di accoglimento parziale del ricorso;
- d) il residuo ammontare deve essere versato nella misura determinata nella sentenza della Commissione tributaria regionale.

Per le sanzioni, in caso di ricorso, così come stabilito dal sopra citato art. 19 del D. Leg/vo 472/97, si applica il sistema di pagamento graduale previsto dall'art. 68 del D. Leg.vo 546/92.

Se il contribuente non esegue il pagamento dell'imposta o delle sanzioni irrogate, l'Ufficio passa il carico al Concessionario del Servizio Riscossione Tributi per la riscossione coattiva.

Se invece, a seguito della decisione della Commissione Tributaria, risulta da lui pagata una somma superiore a quella dovuta in quella fase del contenzioso, il contribuente ha diritto al rimborso della differenza.

Nel caso di imposta risultante dalla dichiarazione annuale e non versata, oppure di imposta che risulta dovuta a seguito di correzione di errori materiali o di calcolo emergenti in sede di controllo della dichiarazione medesima (anche ai sensi dell'art.54 bis), l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo unitamente alla sanzione ed agli interessi.

35 - ACCERTAMENTO CON ADESIONE – Art. 2 D. Legislativo 19/6/97 n. 218

L'accertamento dell'IVA e delle Imposte sui redditi può essere unitariamente definito con l'adesione del contribuente.

In materia di Imposte dirette possono essere definiti tutti i tipi di redditi, anche quelli delle persone fisiche e compresi quelli accertati in maniera sintetica.

In materia di IVA la definizione riguarda le fattispecie per essa rilevanti ed il tributo è liquidato applicando sui maggiori componenti positivi di reddito (rilevanti ai fini della stessa IVA) l'aliquota media delle operazioni effettuate, a meno che non sia individuabile la precisa aliquota applicabile.

L'Accertamento con adesione ha come effetto la definizione del periodo, sia per le imposte sui redditi che per l'IVA (quando dovuta).

Ulteriori effetti:

- 1) Applicazione delle sanzioni nella misura di **un terzo (1/4 fino al 31/1/2011)** del minimo previsto. Restano ferme, comunque, quelle riguardanti la liquidazione IVA, la liquidazione II.DD. e la mancata risposta ai questionari;
- 2) Applicazione delle circostanze attenuanti previste dall'art.13 del Decreto Legislativo 74/2000, con riduzione fino alla metà delle sanzioni penali e non applicazione delle sanzioni accessorie previste se il debito è estinto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado;
- 3) Non valenza dei maggiori importi accertati ai fini ICIAP ed ai fini extratributari tranne che per i contributi previdenziali ed assistenziali (su questi ultimi, comunque, non si applicano sanzioni ed interessi);
- 4) Possibilità di ulteriore azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria nei seguenti casi:
 - a) quando sopravviene la conoscenza di elementi che consentono l'accertamento di un maggior reddito superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore a 150 milioni *(Tale condizione non si applica quando l'accertamento è stato effettuato con l'applicazione degli "studi di settore" - art. 70 Legge 21/11/200 n. 342- . Tuttavia, a norma dell'art.27 del D.L. 185/2008, nei confronti dei contribuenti i quali aderiscono agli inviti al contraddittorio per accertamenti basati sugli studi di settore relativi alle annualità 2006 e seguenti è applicabile la "franchigia" prevista dall'art.1 della legge 27/12/2006 n. 296 , comma 17, che ha modificato l'articolo 10 della legge 146/1998);*
 - b) quando l'accertamento definito era "parziale";
 - c) quando la definizione ha riguardato solo redditi di "partecipazione" in società di persone, associazioni professionali o aziende coniugali;

d) quando, dopo la definizione della posizione personale di un socio, venga accertato un maggior reddito nei confronti della società di persone o dell'azienda coniugale di cui il soggetto fa parte.

Un ulteriore accertamento, comunque, è sempre possibile, anche quando non si tratta di elementi sopravvenuti, quando quello "definito" era un accertamento basato sugli studi di settore (c. 408 L. 311/04, modificativo dell'art.70 della legge 21/11/2000 n. 342)

Procedura di attivazione:

a) Invito dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate
L'invito deve contenere l'indicazione dei periodi da concordare e del luogo e del giorno della comparizione.

Oppure

b) Richiesta (con istanza in carta libera) del contribuente che ha ricevuto un

b1) accesso in questo caso viene chiesta la formulazione di una proposta

b2) avviso di rettifica o di accertamento in questo caso viene chiesta all'Ufficio che ha emanato l'atto la formulazione di una proposta che l'ufficio stesso è tenuto a fare entro 15 gg., ed i termini per ricorrere contro l'avviso di rettifica o di accertamento e quelli previsti per il pagamento dell'imposta ai sensi dell'art.60, sono prorogati di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Procedura di adesione:

- 1) Viene redatto un atto scritto.
- 2) Il versamento va fatto entro 20 giorni dall'atto di adesione
- 3) La quietanza di versamento deve pervenire all'Ufficio entro 10 gg. dal pagamento.
- 4) La copia dell'atto di adesione viene consegnata al contribuente dall'Ufficio dopo essere venuto in possesso della quietanza.
- 5) L'adesione si perfeziona con il pagamento dell'intera somma dovuta, ovvero, nel caso di pagamento dilazionato, col pagamento della prima rata e la con la presentazione della garanzia. E' possibile, infatti, la dilazione in 8 rate trimestrali (12 se l'imposta è superiore a €. 51.645,69) con l'applicazione degli interessi nella misura del 3,50% (dal 1/10/2010).

In caso di rateizzazione non va più prestata alcuna garanzia, a prescindere dall'importo rateizzato. L'omesso versamento di una rata oltre il termine di scadenza della rata successiva, tuttavia, comporta l'iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo del debito e l'applicazione della sanzione per mancato pagamento nella misura doppia (60%).

Se il pagamento della rata avviene entro il termine di scadenza della rata successiva, non si decade dalla dilazione ma è applicabile la sanzione per mancato pagamento con le attenuazioni previste dal ravvedimento operoso. (D.L. 98/2011 art.23, commi 17/20).

Nel caso di invito all'adesione da parte dell'ufficio, in base a quanto previsto dall'art.27 del D.L. 185 del 29/11/2008 ed a partire dall'anno 2009, gli inviti devono pure contenere le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti nel caso di adesione. Al contribuente, infatti, viene consentito di definire l'intero contesto accettando di pagare quanto dall'Ufficio indicato entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per il contraddittorio, manifestando per iscritto, entro lo stesso termine, tale volontà ed allegando la quietanza del versamento effettuato.

In questo modo, oltre ad evitare la procedura dell'accertamento con adesione, beneficia della riduzione delle sanzioni - *anzichè ad un quarto* - **ad un sesto del minimo (1/8 fino al 31/1/2011)** . Le somme dovute possono essere pagate anche in 8 rate trimestrali (12 se l'imposta è superiore a €. 51.645,69) con l'applicazione degli interessi legali **(2,50% a partire dal 1/1/2012)** ma senza presentazione di alcuna garanzia.

Con l'art.83, comma 18, del D.L. 25/6/2008 n. 112, è stato aggiunto l'art. 5 bis nel Decreto Legislativo 19/6/1997 n. 218 per istituire il nuovo istituto dell'"Adesione ai verbali di constatazione".

Così il contribuente, che riceve (*a partire dal 25/6/2008*) un verbale di constatazione della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate, avente per oggetto, però, solo rilievi che consentono un accertamento parziale a norma dell'art.41 bis del D.P.R. 600/73 (in materia di II.DD.) o dell'art. 54, 4^o comma, del D.P.R. 633/72 (in materia di IVA), può definire il processo verbale, nella sua interezza (per tutti i rilievi), dandone comunicazione al reparto della Guardia di Finanza o all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente.

L'adesione, e quindi la comunicazione all'Organo verbalizzante, può avvenire solo entro 30 giorni dalla notifica del processo verbale.

Entro i 60 giorni successivi alla presentazione dell'istanza, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

Con questo tipo di adesione, le sanzioni sono applicate nella misura della metà di quelle previste per l'accertamento con adesione e, quindi, **nella misura della metà di 1/3 del minimo; praticamente le sanzioni vengono ridotte ad 1/6 (1/8 fino al 31/1/2011).**

Le somme dovute possono essere pagate ratealmente (in 8 rate trimestrali, oppure in 12 rate se l'imposta è superiore a €. 51.645,69), con l'applicazione degli interessi legali **(2,50 % a partire dal 1/1/2012)**, senza bisogno di alcuna garanzia.

Anche per questa forma di adesione, le somme dovute (o la prima rata) devono essere versate entro 20 giorni successivi alla data di notifica dell'atto di definizione.

Le somme non versate sono recuperate dall'Ufficio tramite iscrizione a ruolo.

(Per i verbali consegnati entro la data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 112/2008, la comunicazione dell'adesione poteva essere effettuata dai contribuenti entro la data del 30/9/2008.

Inoltre, la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, riguardante verbali consegnati entro il 31/12/2008, può essere eseguita dall'Ufficio entro la data del 30/6/2009).

36 - RICORSI (art. 59)

Contro i provvedimenti di accertamento, rettifica ed irrogazione di sanzione il contribuente può ricorrere secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario, contenute nei Decreti Legislativi 545 e 546 del 31/12/1992, entrate in vigore dal 1^o aprile 1996.

Quelle che seguono costituiscono le principali fasi della procedura.

RICORSO presso la Commissione Tributaria Provinciale

- .notifica del ricorso (firmato anche dal professionista abilitato) all'ufficio competente, entro 60 gg. dalla data di notifica dell'atto da impugnare
- .costituzione in giudizio del ricorrente, entro 30 gg. dalla notifica del ricorso, con deposito del ricorso notificato presso la segreteria della commissione provinciale
- .costituzione della parte resistente (l'ufficio), entro 60 gg. dalla data in cui si è ricevuta la notifica del ricorso, con deposito - presso la segreteria delle commissioni provinciali - del fascicolo contenente anche le controdeduzioni (in tante copie quante sono le parti in giudizio)

AVVISO DI TRATTAZIONE

da parte della segreteria della commissione almeno 30 gg liberi prima della data della trattazione

DEPOSITO DELLA SENTENZA

entro 30 gg. dalla data della deliberazione
Il dispositivo della sentenza viene comunicato alle parti costituite entro 10 gg. dal giorno del deposito

NOTIFICA DELLA SENTENZA

- . tramite ufficiale giudiziario
- . a cura della parte interessata, la quale deposita, nei 30 gg. successivi, l'originale notificato presso la segreteria della commissione

Dalla notifica decorrono i termini per l'appello. In mancanza si applica il termine "lungo" previsto dall'art. 327 del C.P.C..

APPELLO

presso la Commissione Tributaria Regionale

- .notifica dell'appello (anche tramite messo comunale)

o messo autorizzato dell'ufficio) nei confronti di tutte le parti partecipanti al giudizio, entro 60 gg. dalla notifica della sentenza di primo grado (e comunque entro il termine previsto dall'art. 327 del C.P.C.)

.deposito dell'appello, presso la segreteria della Commissione Regionale, entro 30 gg. dalla eseguita notifica alle altre parti

.costituzione in giudizio delle parti diverse dall'appellante, entro 60 gg. dalla ricevuta notifica dell'atto di appello, depositando presso la segreteria della Commissione Regionale le proprie controdeduzioni

LA NUOVA MEDIAZIONE (art.39, commi 9-12 D.L.98/2011)

A partire dal 1[^] Aprile 2012, per le controversie con l'Agenzia delle Entrate di valore fino a 20.000 Euro, chi vuole ricorrere in Commissione Tributaria è obbligato a presentare, prima del ricorso, un "reclamo" diretto allo stesso Ufficio che ha emanato l'atto. Per queste controversie, la mancata presentazione del reclamo costituisce causa di inammissibilità del ricorso.

Il reclamo, evidentemente, deve essere presentato entro il termine di 60 giorni previsto per il ricorso.

E' necessario l'intervento del difensore tecnico se la lite è di valore superiore ad € 2.582,25.

Deve contenere tutti gli elementi che caratterizzano il ricorso vero e proprio.

Anche la notifica all'ufficio fiscale deve avvenire con le stesse modalità del ricorso.

L'Ufficio può accogliere il reclamo (con il quale il contribuente può avere chiesto l'annullamento totale in autotutela oppure una rideterminazione della pretesa), oppure fare una "controproposta".

Se il reclamo non viene accolto, oppure se il contribuente non aderisce alla controproposta dell'Ufficio, oppure ancora se trascorrono inutilmente 90 giorni dalla sua presentazione senza alcuna risposta dell'Ufficio, lo stesso reclamo produce gli effetti del ricorso.

Conseguentemente, entro i successivi trenta giorni e senza ulteriori formalità, dovrà avvenire la costituzione in giudizio in Commissione Tributaria.

Alla fine del giudizio, la parte soccombente è tenuta a pagare le spese di giudizio oltre ad una somma pari al 50% delle medesime spese di giudizio a titolo di rimborso spese sostenute per il procedimento precontenzioso. Inoltre, l'eventuale compensazione delle spese può essere pronunciata dal Giudice solo se risulta che la parte soccombente abbia disatteso la proposta di mediazione per giusti motivi (da indicare in sentenza).

37 - CONCILIAZIONE GIUDIZIALE (Art. 48 D.L.vo 546/92 modificato dal D.L.vo 218/97)

- Può avvenire solo davanti alla Commissione Tributaria Provinciale e non oltre la prima udienza
- Comporta l'estinzione del giudizio e l'applicazione delle sanzioni **nella misura ridotta del 40%** (Legge 220/2010 – Legge di Stabilità 2011 - **1/3 fino al 31/1/2011**) di quelle irrogabili in relazione all'imposta "conciliata" (in ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad **1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo**).
- Può essere proposta:

I - IN UDIENZA

- 1) Da una delle parti (con l'istanza di trattazione in pubblica udienza)
(se la conciliazione non avviene nella prima udienza la Commissione può assegnare un termine non superiore a 60 gg. per una conciliazione "fuori udienza")
- 2) Dalla Commissione Tributaria Provinciale

II - FUORI UDIENZA

- 1) Con l'accordo preventivamente raggiunto e depositato prima della fissazione dell'udienza
- 2) Con l'accordo preventivamente raggiunto e depositato dopo la fissazione dell'udienza e prima della trattazione (in camera di consiglio o in pubblica udienza)

Nelle ipotesi di conciliazione IN UDIENZA ed in quella di conciliazione fuori udienza ma con deposito dell'accordo dopo la fissazione dell'udienza, avvenuta l'adesione alla proposta di conciliazione, viene redatto apposito processo verbale con l'indicazione delle somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi.

Tale p.v. costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute le quali vanno versate dal contribuente entro 20 giorni dalla data dell'udienza, ovvero ratealmente, con interesse al tasso del 3,50% *(la percentuale era corrispondente al tasso legale fino al 31/12/2009 - D.M. 21/5/2009)*.

Nell'ipotesi di conciliazione FUORI UDIENZA con deposito dell'accordo prima della fissazione dell'udienza, il Presidente della Commissione, se ritiene ammissibile la conciliazione, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale.

Il decreto è comunicato alle parti ed il pagamento delle somme dovute (o della prima rata) deve avvenire entro 20 giorni dalla data della comunicazione.

La Conciliazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute, ovvero, in caso di dilazione, con il pagamento della prima rata.

In mancanza, il giudizio continua e non è più applicabile la riduzione delle sanzioni.

In caso di rateizzazione non va più prestata alcuna garanzia, a prescindere dall'importo rateizzato. L'omesso versamento di una rata oltre il termine di scadenza della rata successiva, tuttavia, comporta l'iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo del debito e l'applicazione della sanzione per mancato pagamento nella misura doppia (60%).

Se il pagamento della rata avviene entro il termine di scadenza della rata successiva, non si decade dalla dilazione ma è applicabile la sanzione per mancato pagamento con le attenuazioni previste dal ravvedimento operoso. (D.L. 98/2011 art.23, commi 17/20).

Tra queste merita di essere segnalata l'ipotesi di esonero dall'emissione del documento di certificazione (ricevuta o scontrino) nel caso che la cessione di beni risulti dal documento di trasporto di cui al 4^o comma dell'art. 21 del D.P.R. 633/72, integrato del corrispettivo (art. 2, comma 1, lettera d) del D.P.R. 696/96), nonché nel caso in cui risulti dalla fattura emessa a norma del 1^o comma dell'art. 21 del D.P.R. 633/72 (art. 3, comma 2, D.P.R. 696/96).

-- L'obbligo della emissione della ricevuta fiscale sorge, per le cessioni, al momento della consegna o spedizione del bene e, per le prestazioni di servizi, al momento della loro ultimazione.

Nel caso di noleggio di beni mobili, la ricevuta va emessa al momento della consegna del bene.

-- Con riguardo alle prestazioni va detto che, se al momento della ultimazione del servizio (o della consegna del bene nel caso di noleggio di beni mobili) il corrispettivo non viene pagato, il documento deve essere emesso ugualmente, ma va indicata però la circostanza del mancato pagamento per potere giustificare la mancanza dell'importo di quella operazione dall'ammontare dei corrispettivi registrati in quel giorno.

Se la prestazione però è GRATUITA, trattandosi di operazione che non rientra nella sfera di applicazione dell'IVA, non sussiste nemmeno l'obbligo dell'emissione della ricevuta fiscale.

-- Per la compilazione delle ricevute fiscali devono essere utilizzati stampati conformi al modello stabilito dal Ministero delle Finanze, vidimati presso l'ufficio IVA, ovvero acquistati presso tipografie autorizzate, e quindi a rendiconto (l'acquisto deve essere annotato su apposito registro, oppure in un'apposita sezione dei registri di cui agli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/72 - come previsto dall'art. 5, comma 8, D.P.R. 9/12/96 n. 695 - entro il giorno successivo non festivo).

-- A norma del comma 429 dell'art. 1 della legge 30/12/04 n. 311 (finanziaria per il 2005), le imprese che operano nel settore della grande distribuzione (quelli con esercizi commerciali definiti di media e di grande struttura di vendita aventi, quindi, superficie superiore a 150 mq nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, o superficie superiore a 250 mq. nei comuni con popolazione residente superiore a 10.000 abitanti) possono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, distintamente per ciascun punto vendita, l'ammontare dei corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi soggette ad IVA effettuate.

Questo adempimento (la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate, le cui modalità tecniche sono state definite dalla stessa Agenzia con provvedimento in data 8/7/2005) sostituisce l'obbligo della "certificazione" di cui all'art. 12 della legge 30/12/91 n. 413 e al D.P.R. 21/12/96 n. 696, rendendo pertanto superfluo l'emissione dello "scontrino fiscale" e della "ricevuta fiscale".

La mancata osservanza delle prescrizioni previste dalla legge, tuttavia, comporta tutte le sanzioni conseguenti al mancato rilascio dello scontrino ed alla mancata installazione del misuratore fiscale.

-- La ricevuta fiscale deve essere datata e numerata progressivamente per anno solare e deve contenere:

- a) Soggetto emittente, domicilio fiscale, ubicazione dell'esercizio, luogo di conservazione delle ricevute, partita IVA e codice fiscale
- b) Natura, qualità e quantità dell'oggetto della prestazione
- c) Ammontare del corrispettivo dovuto

39 - SCONTRINO FISCALE (Legge 26/1/1983 n. 18 e D.M. 23/3/1983)

- Come per la ricevuta fiscale, vale la pena ricordare, innanzitutto, che fino al 31/12/1992 erano soggetti all'emissione dello scontrino di cassa soltanto le seguenti operazioni:

- a) Cessioni di beni in locali aperti al pubblico o in spacci interni per le quali non sussiste l'obbligo generalizzato dell'emissione della fattura
- b) Somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi escluse quelle soggette al rilascio della ricevuta fiscale (quindi solo bar escluso il ristorante)

- Dal 1/1/1993, in virtù della disposizione recata dall'art. 12 della Legge 30/12/91 n. 413, ossia in base alla norma che impone la "certificazione" di tutte le operazioni per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, sono state attratte nell'obbligo di rilascio del cennato documento fiscale tutte le cessioni, anche quelle finora dispensate, come le cessioni effettuate dagli ambulanti.

--- In base alle disposizioni contenute nel D.P.R. 21 dicembre 1996 n. 696 (G.U. n. 30 del 6/2/97) è concessa la libera alternativa tra scontrino e ricevuta, senza bisogno di preventiva opzione.

--- Si ricorda che l'art. 2 del citato D.P.R. 696 contiene l'elencazione delle operazioni dispensate dall'obbligo della certificazione e che, pertanto, non vanno soggette né alla ricevuta fiscale, né allo scontrino.

Tra queste merita di essere segnalata l'ipotesi di esonero dall'emissione del documento di certificazione (ricevuta o scontrino) nel caso che la cessione di beni risulti dal documento di trasporto di cui al 4° comma dell'art. 21 del D.P.R. 633/72, integrato del corrispettivo (art. 2, comma 1, lettera d) del D.P.R. 696/96), nonché nel caso in cui risulti dalla fattura emessa a norma del 1° comma dell'art. 21 del D.P.R. 633/72 (art. 3, comma 2, D.P.R. 696/96).

--- A norma del comma 429 dell'art. 1 della legge 30/12/04 n. 311 (finanziaria per il 2005), le imprese che operano nel settore della grande distribuzione (quelli con esercizi commerciali definiti di media e di grande struttura di vendita aventi, quindi, superficie superiore a 150 mq nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, o superficie superiore a 250 mq. nei comuni con popolazione residente superiore a 10.000 abitanti) possono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, distintamente per ciascun punto vendita, l'ammontare dei corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi soggette ad IVA effettuate.

Questo adempimento (la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate, le cui modalità tecniche sono state definite dalla stessa Agenzia con provvedimento in data 8/7/2005) sostituisce l'obbligo della "certificazione" di cui all'art. 12 della legge 30/12/91 n. 413 e al D.P.R. 21/12/96 n. 696, rendendo pertanto superfluo l'emissione dello "scontrino fiscale" e della "ricevuta fiscale".

La mancata osservanza delle prescrizioni previste dalla legge, tuttavia, comporta tutte le sanzioni conseguenti al mancato rilascio dello scontrino ed alla mancata installazione del misuratore fiscale.

--- Non ci sarà obbligo di emissione di uno scontrino "fiscale" anche per i soggetti i quali, in base a quanto previsto dal D.L. 223/2006 con le modifiche apportate dal D.L. 262/2006 e dalla legge finanziaria 2007, saranno obbligati a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i corrispettivi giornalieri. L'entrata in vigore di quest'ultimo obbligo, comunque, è subordinata all'emanazione (entro il 1/6/2008), da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di un apposito provvedimento.

--- Momento di rilascio dello scontrino fiscale:

a) CESSIONI: consegna del bene ovvero, se anteriore a tale evento, pagamento del corrispettivo

b) SOMMINISTRAZIONI: ultimazione della prestazione ovvero, se anteriore a tale evento, pagamento del corrispettivo
Per le prestazioni concluse senza pagamento di corrispettivo deve essere rilasciato lo scontrino con la dicitura "corrispettivo non pagato" e poi, al momento del pagamento deve essere rilasciato altro scontrino.

--- Lo scontrino deve essere emesso utilizzando apparecchi misuratori fiscali approvati dal Ministero delle Finanze, muniti di sigillo fiscale e dotati di apposito libretto, in grado di:

- a) stampare lo scontrino fiscale contenente:
- logotipo fiscale
 - matricola dell'apparecchio
 - partita IVA dell'emittente ed ubicazione dell'esercizio
 - numero progressivo e data di emissione
 - corrispettivi specifici, ammontare complessivo dell'operazione ed eventuali corrispettivi non riscossi

b) stampare lo scontrino di chiusura giornaliera contenente:

- logotipo fiscale
- matricola dell'apparecchio
- partita IVA dell'emittente ed ubicazione dell'esercizio
- numero progressivo, data e corrispettivi complessivamente riscossi nel giorno, con la specificazione dei corrispettivi "non riscossi"
- numero degli scontrini emessi nel giorno
- numero degli azzeramenti giornalieri
- totale dei corrispettivi sempre progressivo

c) stampare, contemporaneamente all'emissione degli scontrini fiscali e degli scontrini di chiusura giornaliera, un giornale di fondo.

--- Obblighi dei contribuenti relativi alla installazione di apparecchi misuratori fiscali:

a) Comunicazione di avvenuta installazione, da farsi all'ufficio IVA entro il giorno successivo all'installazione, sottoscritta oltre che dal contribuente anche del tecnico abilitato.

b) Tempestiva richiesta d'intervento del tecnico abilitato in caso di mancato o irregolare funzionamento dell'apparecchio, con obbligo di annotazione, sul libretto, della data e dell'ora della richiesta.

In attesa della riparazione, inoltre, per ciascuna operazione, in luogo dello scontrino, deve essere fatta un'apposita annotazione su un apposito registro dei corrispettivi.

--- Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 28/7/2003, gli apparecchi misuratori fiscali sono soggetti a verifica periodica annuale da parte dei fabbricanti o dei laboratori di verifica abilitati. Oltre che del sigillo fiscale, i detti apparecchi devono essere muniti di una "targhetta di verifica periodica" contenente l'indicazione del citato adempimento.

In base al successivo provvedimento del 16/5/2005, gli esiti delle verificazioni periodiche devono essere comunicate dai fabbricanti e laboratori di verifica, all'Agenzia delle Entrate, telematicamente, entro il giorno 20 del mese successivo a ciascun trimestre solare.

In base a quanto previsto dall'art. 1, comma 271, della legge finanziaria 2008, a partire dal 1 gennaio 2009 tutti i misuratori di cassa devono essere idonei alla trasmissione telematica dei corrispettivi.

40 - CONTO FISCALE

Il Conto Fiscale è stato previsto dall'art. 78, commi da 27 a 38, della legge n. 413 del 30 dicembre 1991 (la disposizione che ha avuto per oggetto anche il condono).

Il D.M. 28/12/1993 n. 567 contiene, invece, il regolamento di attuazione del conto fiscale, il quale ha avuto pratica attuazione solo a partire dal 1^o gennaio 1994.

Si tratta sostanzialmente di una particolare forma di versamento dei tributi da parte dei contribuenti, sì da consentire, oltre ad una semplificazione nel pagamento, anche la realizzazione di un sistema finalizzato alla compensazione tra debiti e crediti dello stesso soggetto, e quindi anche alla velocizzazione dei rimborsi.

Qui di seguito vengono indicate le caratteristiche principali del conto corrente fiscale, attraverso il quale è possibile eseguire i versamenti ed ottenere i rimborsi anche con riguardo all'imposta sul valore aggiunto.

1) Il conto fiscale è tenuto presso i Concessionari del Servizio della riscossione. E' aperto d'ufficio dal Concessionario competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente e dell'avvenuta apertura del conto viene data comunicazione all'interessato. In ogni caso, se la comunicazione non perviene entro il 31 gennaio '94, il contribuente è tenuto a farne richiesta all'Ufficio.

E' individuato attraverso un codice identificativo costituito dal codice dell'ambito nel quale il concessionario opera seguito dal codice fiscale dell'intestatario.

2) L'utilizzazione del conto fiscale è obbligatoria per tutti i contribuenti intestatari di partita IVA.

3) I tributi per i quali è possibile utilizzare il conto fiscale sono l'IVA e le imposte sui redditi (IRE, IRES, ILOR, IRAP e relative imposte sostitutive) - anche se dovute in qualità di sostituto d'imposta -, sia quelli direttamente versati dai contribuenti sia quelli conseguenti ad iscrizione a ruolo. In futuro potranno confluire sul conto anche i versamenti ed i rimborsi di altri tributi (Registro, Successione, ecc.).

4) Entro il terzo giorno lavorativo successivo alla data di riscossione, i Concessionari sono tenuti a versare alla competente Sezione di Tesoreria Provinciale dello Stato o alla cassa degli altri Enti destinatari, distintamente per imposta, le somme accreditate sul conto, insieme a quelle versate direttamente allo sportello ed a quelle versate dai contribuenti su conto corrente postale.

5) Per quanto riguarda i rimborsi, i concessionari del servizio della riscossione, nella qualità di gestori dei conti, sono tenuti a pagare quanto spettante ai contribuenti entro sessanta giorni dall'apposita comunicazione dell'ufficio fiscale oppure dalla richiesta del soggetto interessato da farsi, a pena di nullità, su stampato conforme al modello approvato con decreto Ministeriale (Mod. VR).

L'erogazione del rimborso avviene mediante bonifico a favore del contribuente sul conto corrente bancario che lo stesso contribuente è tenuto a comunicare al concessionario compilando un apposito modello presso la banca designata.

Se il rimborso non è superiore al 10% delle somme versate sul conto (al netto dei rimborsi e dei pagamento conseguenti ad iscrizione a ruolo) nei due anni precedenti la data della richiesta, il concessionario può provvedervi senza bisogno di richiedere alcuna garanzia. Per importi superiori, e sempreché la somma sia superiore a 10 milioni pari a €. 5.164,57), e comunque con le altre eccezioni previste dalla legge, è necessario che il contribuente creditore fornisca una delle garanzie previste dall'art. 38 bis del D.P.R. 633/72, con le modalità e per la durata ivi previste, a favore dell'ufficio tributario competente, coprendo qualsiasi credito vantato dall'ufficio indipendentemente dall'atto relativamente al quale detta garanzia è stata rilasciata (art. 25, c. 4, D.Leg.vo 241/97 e succ. modificaz.).

Sempre con riguardo ai rimborsi, è opportuno ricordare che, fino al 31/12/1996, la loro effettuazione attraverso il conto fiscale non era consentita quando il loro importo risultava superiore ai limiti stabiliti dall'art. 25 del regolamento di attuazione e nel D.L. 28/2/94 n. 138, e precisamente: 40 milioni nell'anno 1994; 60 milioni nell'anno 1995; 80 milioni nell'anno 1996. Dal 1/1/1997, invece, il rimborso attraverso il conto fiscale non è consentito quando l'importo da pagare è superiore a 500 milioni e, dal 1/1/2001, quando l'importo è superiore ad 1 miliardo, pari a €. 516.456,90.

41 - L'ASSISTENZA FISCALE

Il Decreto Legislativo 9/7/97 n. 241, modificato dal Decreto Legislativo 28/12/98 n. 490, prevede la possibilità per i contribuenti di garantire l'Amministrazione Finanziaria sulla regolarità di alcuni aspetti della loro posizione fiscale attraverso l'apposizione, da parte di alcuni soggetti abilitati, di una sorta di attestazione di regolarità.

Dalle suddette disposizioni, dal relativo regolamento di attuazione e dalla circolare ministeriale n. 134 del 17/6/99, si ricava il quadro completo dei varie forme di assistenza fiscale attualmente previste.

VISTO DI CONFORMITA' (Art. 35 D.Leg/vo 241/97)

1) Attesta: a) il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nelle dichiarazioni alle risultanze della relativa documentazione ed il rispetto delle disposizioni che concernono gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni ed i crediti d'imposta e lo scomputo delle ritenute d'acconto; b) la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA; c) la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione con quelli emergenti dalle scritture contabili e dai documenti annotati (vedasi D.M. 18/1/2001 n. 14).

Dal 1/1/2010 serve anche per consentire la compensazione "orizzontale" nel caso in cui l'importo da compensare sia superiore a 15.000 Euro.

2) Può essere richiesto da tutti i contribuenti, tranne le società soggette ad IRPEG obbligate ad avere il collegio sindacale e quelle per le quali non sono applicabili gli studi di settore.

3) Sono abilitati al rilascio del visto di conformità i CAF (e comunque tutti i soggetti che possono rilasciare il "visto" per i mod. 730), nonché i professionisti abilitati alla Trasmissione telematica delle dichiarazioni (seppure limitatamente alle dichiarazioni da loro anche predisposte, oltre che trasmesse), e cioè gli iscritti agli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro, nonché dei tributaristi iscritti, alla data del 30/9/93, alla Camera di Commercio nei ruoli dei periti ed esperti, sub categoria "Tributi", in possesso di laurea in economia e Commercio o giurisprudenza o di diploma di ragioneria. E' necessaria, comunque, una polizza assicurativa responsabilità civile con un massimale non inferiore a 2 miliardi.

4) L'effetto del visto di conformità è, evidentemente, quello di una minore "attenzione" dell'Amministrazione Finanziaria verso i soggetti che l'hanno ottenuto, il controllo dei quali, comunque, può avvenire in base ad appositi "criteri selettivi" volti a verificare la correttezza del visto di conformità rilasciato.

5) In caso di "visto" infedele, è applicabile al soggetto che l'ha rilasciato una sanzione amministrativa da L. 500.000 (€ 258) a L. 5.000.000 (€ 2.582).

ASSEVERAZIONE (Art. 35 D. Leg/vo 241/97)

- 1) Attesta, per i contribuenti soggetti agli "studi di settore": a) la congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli emergenti attraverso l'applicazione degli "studi di settore", ovvero l'esistenza di cause giustificative degli eventuali scostamenti; b) la corrispondenza dei dati contabili ed extracontabili utilizzati per la definizione dei ricavi o compensi fiscalmente "congrui" alle risultanze delle scritture contabili ed alla documentazione; c) in base all'art. 7 sexies del D.L. 203/2005, l'asseverazione può servire pure per giustificare l'eventuale situazione di incoerenza dei dati dichiarati rispetto agli indici economici individuati dall'Agenzie delle Entrate.
- 2) Possono effettuare l'asseverazione tutti i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità.

CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA (Art. 36 D. Leg/vo 241/97)

- 1) Attesta, in genere, l'esatta applicazione delle norme tributarie, e più in particolare l'effettuazione, da parte del professionista, dei controlli che saranno previsti dal ministero delle Finanze con appositi decreti.
- 2) Può essere richiesto da tutte le imprese in contabilità ordinaria (per obbligo o per opzione).
- 3) Sono abilitati al rilascio della certificazione tributaria i professionisti, iscritti nel registro dei "revisori contabili", appartenenti agli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro, che esercitano la professione da almeno 5 anni.
Ai fini del rilascio della certificazione tributaria è anche necessario che il professionista abbia:
 - a) tenuto la contabilità della ditta, ovvero abbia avuto il controllo e la responsabilità della tenuta della stessa contabilità effettuata da altro soggetto;
 - b) rilasciato il visto di conformità e, nei casi in cui è richiesta, anche l'asseverazione.
- 4) La certificazione tributaria, come per il visto di conformità, legittima una minore attenzione dell'Amministrazione Finanziaria verso i contribuenti che l'hanno ottenuta, compresa la riduzione da 4 a 3 degli anni entro i quali è possibile procedere all'accertamento con gli studi di settore, nonché la possibilità, in caso di ricorso contro l'accertamento, della sospensione della riscossione del tributo, delle sanzioni e degli interessi fino alla sentenza della Commissione Tributaria Regionale.

42 - IL SISTEMA DI RISCOSSIONE COATTIVA DEI TRIBUTI

Dal 1^o luglio 1999 il Legislatore è intervenuto in maniera radicale anche sull'importantissimo settore della riscossione.

Dalla citata data, infatti, è entrato in vigore il Decreto Legislativo n. 46 del 1999 il quale, modificando notevolmente la vecchia normativa sulla riscossione contenuta nel D.P.R. 602 del 1973, ha dato veramente un nuovo volto alla "riscossione fiscale", specialmente con riguardo ai ruoli, agli interessi, alla cartella di pagamento, alla sospensione della riscossione ed all'ormai obsoleto principio del "non riscosso come riscosso" al quale prima erano tenuti i concessionari della riscossione in materia di imposizione diretta.

RUOLI

I ruoli sono soltanto di due tipi: Ordinari (che riguardano qualunque tipo di riscossione) e Straordinari (i quali sono formati solo quando c'è pericolo per la riscossione, anche in presenza di accertamento non definitivo).

CARTELLA DI PAGAMENTO

A seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni contenute nel D.L. 106/2005 convertito nella Legge 156/2005, la notifica della cartella al debitore deve avvenire entro i termini perentori previsti dalla citata disposizione.

La cartella di pagamento non ha più la necessità di essere seguita dall'avviso di mora in quanto contiene ora anche l'intimazione a pagare entro 60 giorni dalla sua notifica, nonché l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

Il pagamento delle somme iscritte a ruolo può essere effettuato presso gli sportelli del Concessionario, presso le banche o gli uffici postali.

Come in passato, il contribuente può fare ricorso contro il ruolo (entro 60 giorni dalla notifica della cartella) solo quando non gli sia stato precedentemente notificato l'atto di accertamento vero e proprio, ossia quando la cartella di pagamento costituisca l'atto con cui l'Amministrazione, per la prima volta, rende nota la sua pretesa tributaria. Diversamente, detto ricorso è ammesso solo per vizi propri del ruolo o della cartella medesima.

TERMINI PER LA NOTIFICA DELLA CARTELLA

Con l'abrogazione dell'art. 17 del D.P.R. 602/73 e la modifica dell'art. 25 dello stesso decreto ad opera del D.L. 17/6/2005 n. 106 convertito nella Legge 31/7/2005 n. 156, sono stati previsti termini perentori (quelli appresso decritti) per la notifica delle cartelle.

a) 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di somme dovute a seguito di liquidazione della dichiarazione ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. 600/72;

b) 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di controllo formale della dichiarazione ai sensi dell'art. 36 ter del D.P.R. 600/72;

c) 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, in caso di accertamenti effettuati dall'ufficio.

Per il periodo "pregresso", invece, i termini sono i seguenti:

- a) 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di liquidazione relativa a dichiarazioni presentate a decorrere dal 1/1/2004;
- b) 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di liquidazione relativa a dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003;
- c) 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di liquidazione relativa a dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001.

POSSIBILITA' DI DILAZIONE

L'Agente della Riscossione (*non più l'Ufficio*), su richiesta del contribuente, in caso di obiettive difficoltà di pagamento delle somme richieste, può concedere (*anche dopo l'inizio delle azioni esecutive*), dilazione fino a 72 rate mensili (*così previsto dall'art. 36, comma 2bis, del decreto legge 31/12/2007 n. 248*).

(In base a quanto previsto dall'art.83, comma 23, del D.L. 112/2008, anche se l'importo iscritto a ruolo è superiore a 50.000 Euro, non è più necessaria la presentazione di garanzia fideiussoria).

Il mancato pagamento della prima rata ovvero, successivamente, di due rate, fa perdere al contribuente il diritto ai benefici e fa scattare l'obbligo del pagamento integrale di quanto dovuto.

Per le somme dilazionate, sono previsti gli interessi nella misura del 4,50% (**6% fino al 30/6/03 e 4,50% fino al 30/9/2009**) - **D.M. 21/5/2009**).

INTERESSI

Dalla scadenza della dichiarazione fino alla consegna dei ruoli, sono applicabili gli interessi nella misura del 4% (**5% fino al 30/6/03 e 2,75% fino al 30/9/2009**) - **D.M. 21/5/2009**).

Dalla notifica della cartella (non pagata nei 60 giorni) sono applicabili gli interessi nella misura che viene stabilita anno per anno. A partire dal 1/10/2009 tali interessi sono fissati nella misura del 6,8358% annuale (**8,40% fino al 30/9/2009**) - **Provvedimento Direttore Agenzia Entrate 4/9/2009**). **Dal 1/10/2011 saranno pari al 5,0243%** (**Provvedimento Dirett. Agenzia del 22/6/2011**)

ESECUZIONE FORZATA

Trascorsi infruttuosamente i 60 giorni dalla notifica della cartella, il Concessionario procede alla espropriazione forzata che, perdurando il mancato pagamento da parte del debitore, può concludersi con la vendita dei beni mobili ed immobili pignorati, applicando in questo caso anche norme previste dal codice di procedura civile. Di particolare rilievo, comunque, è la disposizione che consente il "fermo giuridico" dei beni mobili registrati. Gli autoveicoli, gli autoscafi e gli aeromobili, infatti, trascorsi infruttuosamente i 60 gg. dalla notifica della cartella, possono essere oggetto di "fermo" da parte del Concessionario, mediante iscrizione del relativo provvedimento nei registri mobiliari e previa comunicazione alla Direzione Regionale delle Entrate ed alla Regione di residenza, nonché, evidentemente, al soggetto debitore.

SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE.

Il ricorso contro il ruolo non sospende la riscossione. Tuttavia, l'Ufficio delle Entrate può concederla fino alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale. In questo caso, però, se le somme saranno dovute, subiranno la maggiorazione degli interessi nella misura del 4,50% (*7% fino al 30/6/03 e 5% fino al 30/9/2009 – D.M. 21/5/2009*).

43 - IL SISTEMA DELLE SANZIONI PENALI TRIBUTARIE

(Decreto Legislativo 10/3/2000 n.74 modificato dal D.L. 138/2011 convertito nella Legge 148/2011)

<u>Comportamento</u>	<u>Pena reclusione</u>	<u>da</u>	<u>a</u>
Dichiaraz. fraudolenta con utilizzo di fatture per operaz. inesistenti (art. 2) (nessuna "franchigia") -----		1 anno e 6 mesi	6 anni
Dichiaraz. fraudolenta con uso di altri artifici contabili (art. 3) (nessuna "franchigia") -----		1a e 6m	6a
Dichiaraz. infedele (art. 4) <i>Condiz. Imposta evasa sup. a 50.000 Euro e 10% degli elementi attivi dichiarati e comunque in caso di somma superiore a 2 milioni di Euro</i> -----		1a	3a
Omissione della dichiaraz. IVA o II.DD. (art. 5) (non si considera omessa la dichiaraz. presentata entro 90 gg. dalla scadenza oppure non sottoscritta o redatta su stampato non conforme) <i>Condizione imposta evasa sup. a 30.000 Euro</i> -----		1a	3a
Emissione di fatture per operazioni inesistenti (nel medesimo periodo d'imposta) (art. 8) -----		1a e 6m	6a

Imposta sul valore aggiunto – Appunti

Occultamento o distruzione di documenti contabili obbligatori al fine di impedire la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari (art. 10)	6m	5a
--	----	----

Compimento di atti di alienazione dei propri beni (o beni altrui) finalizzati ad evitare il pagamento di tributi, sanzioni o interessi (art.11)	6m	4a
---	----	----

Omissione di versamento di IVA risultante da dichiarazione annuale presentata, quando l'importo è superiore a 50.000 € (art. 10-ter aggiunto dall'art. 35, c. 7, del D.L. 223/06)	6m	2a
--	----	----

Indebito utilizzo in compensazione di crediti inesistenti o non spettanti, quando l'indebita compensazione è d'importo superiore a 50.000 € (art. 10-quater aggiunto dall'art. 35, c. 7, del D.L. 223/06)	6m	2a
--	----	----

La manomissione del "misuratore fiscale" e la formazione abusiva di "stampati fiscali" sono ora ipotesi punite con la sanzione amministrativa da 2 milioni a 15 milioni (art. 24)

Circostanze attenuanti - Prescrizione del reato - Principio di specialità - Varie

Riduzione della pena alla metà e non applicazione delle pene accessorie in caso di pagamento del tributo e delle sanzioni, anche attraverso la procedura conciliativa tributaria (art. 13)

Se il tributo è colpito da prescrizione o decadenza, il contribuente, per ottenere l'attenuante, deve pagare una somma a titolo di riparazione dell'offesa prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (art. 14)

Non applicazione della pena in caso di obiettive condizioni di incertezza della norma (art. 15)

Non applicazione della pena in caso di adeguamento al Comitato per l'Interpello (art. 16)

Interruzione del termine di prescrizione del reato anche attraverso il processo verbale o l'atto amministrativo dell'ufficio fiscale

Competenza: Il Giudice del luogo in cui il reato è stato consumato ai sensi dell'art. 8 del C.P.P. (per i delitti in materia di dichiarazioni: il domicilio fiscale), ed in mancanza il Giudice del luogo dell'accertamento del reato

Principio di specialità, nel senso che si applica la sanzione speciale penale al posto di quella amministrativa, ferma restando la responsabilità per le sanzioni amministrative a carico dei soggetti che non sono concorrenti nel reato (art. 19)

L'ufficio fiscale, comunque, irroga le sanzioni le quali, però, non sono eseguibili fino ad un eventuale procedimento di archiviazione o assoluzione penale.

In questo caso i termini per la riscossione decorrono dalla comunicazione all'ufficio fiscale del provvedimento di assoluzione o archiviazione (art. 21)

In caso di reati tributari si applicano le disposizioni riguardanti la confisca previste dal codice penale (*art. 1, comma 143, legge finanziaria 2008*).
