

Capitolo XIV

LA DETRAZIONE

1. L'ISTITUTO DELLA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

L'istituto della detrazione dell'IVA è strettamente correlato a quello della rivalsa. I due principi, indicati agli artt. 18 e 19 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, sono fondamentali per comprendere le caratteristiche dell'imposta:

- la rivalsa si colloca *a valle*, cioè sulle vendite e sulle prestazioni effettuate, rappresentando l'imposta applicata sulle operazioni imponibili;
- la detrazione si colloca *a monte* dando riconoscimento all'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni.

In altre parole, un soggetto d'imposta esercita il diritto alla detrazione per l'IVA corrisposta ai fornitori e in dogana, che rappresenta il credito verso l'erario, e quello di rivalsa per l'IVA addebitata ai clienti, che costituisce il debito verso l'erario, per cui, per differenza, si determina l'IVA da pagare o da riportare a credito (o da chiedere a rimborso).

L'art. 19, primo comma, del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, consente l'esercizio della detrazione dell'imposta addebitata sui beni e sui servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. L'acquisto deve essere inerente all'attività esercitata.

Per alcuni settori specifici sono previste particolari regole di determinazione dell'IVA fermo restando, in generale, la possibilità di optare per il regime ordinario.

I regimi speciali di detrazione

Agenzie di viaggio (art. 74-ter). Agricoltura (artt. 34 e 34-bis). Agriturismo (art. 5 della L. 30-12-1991, n. 413). Associazioni sindacali e di categoria in agricoltura (art. 78, comma g, della L. 30-12-1991, n. 413). Intrattenimenti e giuochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 26-10-1972, n. 640 (art. 74, sesto comma). Agenzie di viaggio e turismo (art. 74-ter) (a). Attività spettacolistiche (art. 74-quater). Servizi residenti resi tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o fuori dall'U.E. a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta (art. 74-quinquies).
--

Agenzie di vendita all'asta (art. 40-bis del D.L. 23-2-1995, n. 41).
 Materiali di recupero (art. 74, commi 7 e 8).
 Commercio di generi di monopolio e biglietti di viaggio, gestione di telefoni pubblici e commercio di fiammiferi (art. 74, primo comma).
 Beni usati, oggetti d'arte e di antiquariato (artt. da 36 a 40 del D.L. 23-2-1995, n. 41).
 Associazioni sportive e dilettantistiche e senza fine di lucro (L. 16-2-1991, n. 398).
 Associazioni senza fini di lucro e pro loco (art. 9-bis del D.L. 30-12-1991, n. 417).
 Contribuenti minimi cioè persone fisiche volume d'affari non superiore a € 10.329,14 (art. 3, comma 171, della L. 23-12-1996, n. 662, in vigore fino al 31-12-2006).

(a) Per le prestazioni di organizzazione di convegni, congressi e simili, le agenzie di viaggio e turismo possono applicare il regime ordinario dell'imposta. In tal caso è detraibile l'IVA dovuta o versata per i servizi da esse acquistati dai loro fornitori, se si tratta di operazioni effettuate a diretto vantaggio del cliente, assumendo la rilevanza il momento di esigibilità del tributo per la prestazione per la quale è esercitata l'opzione. Se l'agenzia applica il regime ordinario e quello speciale, va tenuta la contabilità separata. La disposizione è subordinata all'approvazione dell'U.E. (art. 1, commi 77 e 78 della L. 24-12-2007, n. 244).

I contribuenti minimi in franchigia cioè le persone fisiche con volume d'affari non superiore a € 7.000 (art. 32-bis, in vigore per l'anno 2007) non beneficiavano di un regime speciale di detrazione ma erano esclusi da IVA non potendo esercitare né la rivalsa né la detrazione.

Dal 1°-1-2008 i contribuenti che applicano il c.d. «regime dei contribuenti minimi», di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della L. 24-12-2007, n. 244, non esercitano la rivalsa dell'IVA né la detrazione del tributo assolto a monte.

2. LE MODALITÀ DI ESERCIZIO DEL DIRITTO

Per la determinazione dell'IVA dovuta, dall'ammontare dell'IVA relativa alle operazioni effettuate, è ammesso in detrazione l'ammontare dell'IVA assolta o dovuta o addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, dell'arte e della professione.

IVA sulle cessioni e sulle prestazioni	+		
<u>IVA sugli acquisti intracomunitari</u>	=	IVA a debito	-
IVA sugli acquisti e sulle importazioni	+		
<u>IVA sugli acquisti intracomunitari</u>	=	IVA a credito	-
		<u>IVA a credito dal periodo precedente</u>	=
		IVA dovuta (oppure a credito)	

Il diritto alla detrazione, che sorge nel momento in cui l'IVA diviene esigibile, può essere esercitato, previa annotazione della fattura e/o della bolla di importazione nel registro degli acquisti, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto stesso.

Salvo il disposto di cui all'art. 19-bis 2, non può essere esercitata la detrazione per gli acquisti e le importazioni di beni e servizi afferenti ad operazioni esenti e operazioni comunque non soggette ad IVA.

In pratica, il diritto alla detrazione, che può essere esercitato al momento dell'acquisto (e non dell'impiego materiale) impone l'onere di considerare l'operazione in maniera prospettica omettendolo se l'operazione è afferente ad operazioni esenti o escluse.

Il contribuente non può effettuare la registrazione degli acquisti anteriormente al ricevimento della fattura anticipando la detrazione da un mese all'altro, a sua scelta.

L'art. 19-bis 2 stabilisce in quale misura la detrazione già operata è suscettibile di rettifica per effetto di una diversa utilizzazione del bene rispetto a quella considerata all'acquisto (o per cambiamento straordinario del regime IVA applicabile).

La verifica della detrazione dell'IVA

Tipo di operazione	Detrazione
A. Imputazione dell'acquisto in via esclusiva ad operazioni: a) imponibili o equiparate b) esenti o non soggette	detrazione al 100% IVA indetraibile
B. Imputazione dell'acquisto in via promiscua ad operazioni: a) imponibili e non soggette b) imponibili ed esenti	IVA detraibile pro-quota IVA detraibile pro-rata

L'esercizio del diritto alla detrazione presuppone non solo che l'acquisto del bene o del servizio sia inerente all'attività d'impresa o professionale, ma anche che l'attività consista nell'effettuazione di operazioni imponibili. L'art. 19, secondo comma, esclude la detrazione per l'acquisto inerente ad un'operazione esente o non soggetta ad IVA. Il comma successivo, invece, elenca quelle operazioni che, pur non richiedendo l'applicazione dell'imposta, sono equiparate ad operazioni imponibili.

L'IVA applicata dal fornitore in maniera errata è detraibile.

In nessun caso è detraibile l'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio.

3. LA DEROGA ALL'INDETRAIBILITÀ DELL'IVA

Non è detraibile l'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti a operazioni esenti o comunque non soggette a IVA. Tuttavia, la limitazione non si applica per le operazioni indicate all'art. 19, terzo comma.

Le operazioni non soggette ad IVA ma con diritto alla detrazione

Cessioni di beni all'esportazione ed operazioni assimilate.

Servizi internazionali.

Cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitari.

Operazioni effettuate fuori dal territorio dello stato le quali, se effettuate dallo stesso, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta.

Operazioni indicate all'art. 2, terzo comma, lettere a), b), d), ed f), cioè: cessioni di denaro; cessioni e conferimenti di aziende; cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati; passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni e trasformazioni di società.

Cessioni di oro (art. 10, n. 11) da investimento effettuate dai produttori o dai trasformatori di oro da investimento.

Operazioni non soggette ad IVA ai sensi dell'art. 74, primo comma (commercio di sali, tabacchi ecc.).

Operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio delle attività di cui all'art. 10, nn. 6) e 7), cioè lotto, lotterie e scommesse ecc., e le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle stesse.

Nella formula «operazioni non soggette all'imposta» sono da comprendere anche quelle escluse dal campo di applicazione del tributo, intendendo per tali sia quelle che sono oggetto di specifiche disposizioni di legge (contenute, per esempio, negli artt. 2, 3 ecc.) sia quelle che, non rientrando nel campo IVA per mancanza di almeno uno dei requisiti generali richiesti dal tributo ai fini dell'imponibilità, non sono espressamente menzionate nel testo normativo. Il rifiuto della detrazione postula che si configurino le descritte ipotesi e non le operazioni indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o dalla legge considerate tali. Per esempio, è da ritenersi detraibile l'imposta su consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario o a pervenire a una transazione, a ottenere un risarcimento danno afferente ai beni o all'attività dell'impresa, come pure l'imposta relativa a beni dati in comodato a clienti, sempre che naturalmente il tutto si inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione.

4. I BENI AD USO PROMISCO

Se l'utilizzazione dei beni avviene anche per operazioni non soggette ad IVA, la detrazione è ammessa pro-quota sulla base di un criterio oggettivo che sia coerente con la natura dei beni e dei servizi acquistati.

La regola si applica anche nel caso di utilizzazione ai fini personali e comunque, estranei all'impresa, all'arte e alla professione.

Il criterio (art. 19, quarto comma) è del tutto diverso dalla regola del «pro-rata» di cui all'art. 19-bis: va fatta un'analisi diretta degli acquisti in funzione del loro utilizzo, mentre la regola del pro-rata agisce come strumento forfetario e indiretto dal momento che, attraverso la misurazione delle operazioni attive, quantifica un dato, l'IVA detraibile, riguardante invece le operazioni di acquisto. La regola del «pro-rata» trova applicazione per gli acquisti di beni e servizi utilizzati promiscuamente per operazioni imponibili ed esenti che concorrono a formare il volume d'affari.

Secondo la Corte di cassazione (sent. 9-5-2007, n. 10608) l'imprenditore che, in comunione legale con il coniuge, acquista un immobile, può esercitare la detrazione nella misura del 100% in quanto la comunione legale si manifesta, in questo caso, solo al momento dello scioglimento della stessa e non all'atto dell'acquisto.

5. L'ESERCIZIO DI ATTIVITÀ ESENTI

Se il contribuente esercita contemporaneamente attività che danno luogo ad operazioni che danno diritto alla detrazione ed a operazioni esenti la detrazione dell'IVA compete in base alla regola del pro-rata, secondo i criteri indicati all'art. 19-bis. Va applicata, provvisoriamente, la percentuale di detrazione indicata nella dichiarazione annuale presentata per l'anno precedente (ovvero calcolata in misura presunta per chi inizia l'attività) salvo conguaglio con la dichiarazione annuale.

La disposizione fa riferimento non alle «operazioni» ma all'«attività»: nel calcolo del «pro-rata» vanno considerate soltanto le operazioni riferibili all'attività caratteristica, evitando l'applicazione per chi effettua soltanto sporadiche operazioni esenti non rientranti nell'attività propria.

6. LA PERCENTUALE DI DETRAZIONE

La regola del «pro-rata» di detrazione si applica soltanto all'IVA afferente a beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni soggette ad IVA (o assimilate) ed esenti. Va considerato il rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti, effettuate nell'anno medesimo, pervenendo, quindi, ad un risultato che indica il coefficiente di detraibilità dell'IVA.

La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore se la parte decimale è superiore a cinque decimi ed a quella inferiore in caso contrario. Ad esempio, se l'IVA sugli acquisti è di 10.000 e la percentuale è del 5,6%, l'IVA può essere detratta nella misura del 6%, pari a 600; se, invece, è di 5,4%, la detrazione è del 5%, pari a 500.

Le operazioni escluse dal calcolo della detrazione

Nel calcolo della percentuale di detrazione non si tiene conto di:

- cessioni di beni ammortizzabili;
- passaggi all'interno di attività separate di cui all'art. 36, ultimo comma;
- operazioni indicate all'art. 2, terzo comma, lettere a), b), d) e f), cioè:
 - cessioni di denaro o crediti in denaro;
 - cessioni e conferimenti di aziende e rami aziendali;
 - cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
 - passaggi di beni per effetto di fusioni, scissioni o trasformazioni di società;
 - cessioni di beni acquistati o importati senza diritto alla detrazione totale dell'IVA ai sensi degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2;
- operazioni esenti indicate all'art. 10, numeri da 1 a 9 purché non formanti oggetto dell'attività propria o siano accessorie ad operazioni imponibili; resta ferma l'indetraibilità qualora l'acquisto sia avvenuto per effettuare esclusivamente tali operazioni.

Chi inizia l'attività determina il pro rata in via presuntiva, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

Fino al 31-12-2006, la procedura non trovava applicazione per le operazioni indicate all'art. 10, nn. 6) e 7) (cioè esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, e esercizio di scommesse in occasione di gare, compreso l'oro da investimento ecc.) e per le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni; la norma è stata soppressa con l'art. 1, comma 35, della L. 27-12-2006, n. 296.

Per i soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento la limitazione della detrazione non opera con riferimento all'imposta addebitata, dovuta o assolta per gli acquisti, anche intracomunitari, di oro da investimento, per gli acquisti, anche intracomunitari, e per le importazioni di oro diverso da quello di investimento destinato ad essere trasformato in oro da investimento a cura degli stessi soggetti o per loro conto, nonché per i servizi consistenti in modifiche della forma, del peso o della purezza dell'oro.

7. L'ESCLUSIONE E LA LIMITAZIONE DELLA DETRAZIONE

L'esclusione e la limitazione della detrazione dell'IVA sono disciplinate dall'art. 19-bis 1.

La limitazione della detrazione dal 1°-1-2008

Fattispecie	Detrazione
Aeromobili e relativi componenti e ricambi	NO (a) (b) (c)
Beni indicati nella Tabella B, navi e imbarcazioni da diporto	NO (b) (c) (d)
Veicoli stradali a motore (esclusi i motocicli di cilindrata superiore a 350 c.c.): — utilizzati esclusivamente nell'impresa, arte o professione — non utilizzati esclusivamente nell'attività — agenti e rappresentanti di commercio	SI (c) (e) 40% (c) (f) SI (c) (e)
Carburanti e lubrificanti, aeromobili, natanti, veicoli stradali a motore, canoni di locazione (anche finanziaria) e noleggio, transito stradale	NO/SI 40% (g)
Prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande (h): — formanti oggetto dell'impresa — altre	SI NO (i)
Trasporti di persone	NO (l)
Alimenti e bevande: — oggetto dell'attività propria (m) — altri	SI NO
«Telefonini» (art. 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972)	100% (n)
Spese di: — rappresentanza (o) — pubblicità e sponsorizzazione	NO SI
Fabbricati (o loro porzioni) a destinazione abitativa (p)	NO/SI (q) (r) (s)

(a) La detrazione è ammessa soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono utilizzati esclusivamente come strumentali.

(b) La detrazione è in ogni caso esclusa per artisti e professionisti.

(c) La regola si applica anche per componenti e ricambi, prestazioni di servizi ex art. 16, terzo comma, e spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione.

(d) La detrazione è ammessa soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

(e) Per il transito stradale la detrazione è del 100%.

(f) Per il transito stradale la detrazione è del 40%.

(g) Si soltanto se è ammessa in detrazione l'IVA afferente all'acquisto, l'importazione o l'acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili dei beni. No se non è ammessa la detrazione. La detrazione è ridotta al 40% per i veicoli stradali a motore non utilizzati esclusivamente nell'attività.

(h) Escluse le somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale e delle somministrazioni effettuate da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mense aziendali.

(i) Per l'anno 1°-1-2007 era ammessa la detrazione nella misura del 50% e dal 1° gennaio 2008 è ammessa nella misura del 100% per l'IVA relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi (art. 1, commi 304 e 305, della L. 27-12-2006, n. 296).

(l) Si ai sensi della R.M. 27-3-1982, n. 332151.

(m) Compresi gli acquisti destinati a somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa.

(n) Fino al 31-12-2007 l'IVA era detraibile nella misura del 50% per gli acquisti, le prestazioni di servizi (art. 16, terzo comma) e le spese di gestione. La limitazione non si applicava agli impianti di telefonia fissa installati all'interno di veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto, limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo (art. 31, comma 1, lettera a), n. 1), della L. 23-12-2000, n. 342). Per il quinquennio 2008-2012 gli uffici concentrano l'attività di controllo sui chi ha applicato la detrazione in misura superiore al 50%.

(o) Così come definite ai fini delle imposte sui redditi (artt. 54, comma 2, e 108, comma 2, del D.P.R. 22-12-1986, n. 917). «Si precisa che l'indetraibilità in esame è operante per l'imposta relativa alle spese di rappresentanza sostenute da tutti gli assoggettati e non solo nei confronti dei titolari dei redditi di impresa o di lavoro autonomo» (C.M. 24-12-1997, n. 328/E). La limitazione è esclusa per gli acquisti di beni di costo unitario non superiore a € 25,82.

(p) La stessa regola si applica per l'acquisto, la locazione o la manutenzione, il recupero o la gestione dei fabbricati.

(q) L'esclusione della detrazione per gli acquisti di fabbricati ad uso abitativo e per le spese di locazione, manutenzione, recupero e gestione non si applica per chi esercita attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 8), che comportano la riduzione della percentuale di riduzione secondo la regola del pro rata.

(r) Si se l'impresa ha per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei fabbricati o delle porzioni degli stessi.

(s) L'art. 35, comma 8, lettera b), del D.L. 4-7-2006, n. 223, ha escluso la detrazione per le imprese che effettuano la rivendita di fabbricati.

8. LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

8.1 Le condizioni

La detrazione dell'IVA afferente ai beni non ammortizzabili ed i servizi è rettificata in aumento (o in diminuzione) qualora vengano utilizzati per effettuare operazioni con diritto alla detrazione modificato rispetto a quanto è stato effettuato al momento della prima utilizzazione dei beni e dei servizi. Per i beni ammortizzabili, per la rettifica si fa riferimento all'entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi tenendo conto che vanno considerati tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni che mancano al quinquennio. Ad esempio, se il bene è acquistato nel 2006 con detrazione integrale dell'IVA per 1.000 ma nel 2008 è impiegato in operazioni esenti, il contribuente beneficia della detrazione di 400 per gli anni 2006 e 2007 ma nel 2008 deve restituire 600, pari a 3/5 dell'IVA già detratta, riferita al biennio 2006-2007.

8.2 Il mutamento del regime fiscale delle operazioni attive

Nel caso di mutamento del regime fiscale delle operazioni attive, la rettifica è eseguita relativamente ai beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati. Per i beni ammortizzabili la rettifica è eseguita soltanto se non sono trascorsi quattro anni dalla loro entrata in funzione.

La fattispecie può trovare applicazione per effetto di:

- cambiamento del regime fiscale sulle operazioni attive che si riflette sull'entità della detrazione (ad esempio, il passaggio dal regime di imponibilità a quello di esenzione);
- adozione o abbandono di regimi speciali (ad esempio, l'agricoltura ecc.) poiché la detrazione sarebbe duplicata nel caso di inizio ed azzerata nel caso di abbandono del regime speciale.

La rettifica va effettuata in unica soluzione al verificarsi dell'evento straordinario. È necessario predisporre la documentazione che indica, per categorie omogenee, le quantità ed i valori: l'IVA va determinata mediante il confronto con le fatture di acquisto più recenti (C.M. 24-12-1997, n. 328/E).

8.3 La rettifica per i beni ammortizzabili

Qualora la percentuale di detrazione sia variata di oltre il 10%, è necessario operare la rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili.

L'operazione deve considerare, qualsiasi siano le modalità di acquisizione del bene, «l'anno di entrata in funzione» del bene stesso. Se l'anno di acquisto non coincide con quello di entrata in funzione, la prima rettifica è eseguita, per tutta l'imposta afferente il bene, in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno anche se lo scostamento non è superiore al 10%. Tuttavia è possibile eseguire la rettifica rinunciando alla tolleranza del 10% purché ne sia data notizia nella dichiarazione annuale, circostanza che comporta un'opzione di rinuncia per almeno cinque anni.

Non sono considerati beni ammortizzabili:

- i beni di costo unitario non superiore a € 516,46;
- i beni il cui coefficiente di ammortamento, stabilito ai fini delle imposte sui redditi, è superiore al 25%.

Se durante il periodo di rettifica il bene è ceduto, la rettifica della detrazione va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del quinquennio. L'IVA detraibile non può eccedere quella dell'IVA afferente alla cessione del bene.

Nei casi di fusione, scissione, cessione o conferimento di aziende: va considerata la data in cui i beni sono stati acquistati originariamente con obbligo di segnalazione dell'evento al soggetto che li riceve.

8.4 I beni immateriali

L'art. 19-bis 2 si applica anche per i beni immateriali indicati all'art. 103 del D.P.R. 22-12-1986, n. 917, cioè per i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi d'impresa e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.

8.5 I fabbricati

La regola generale

I fabbricati (e le loro porzioni) sono comunque considerati beni ammortizzabili.

Il periodo di rettifica è stabilito in 10 anni decorrenti dall'anno di acquisto o di ultimazione: le rettifiche si esprimono in decimi (anziché in quinti) nell'arco dei nove anni successivi a quello dell'acquisto o dell'ultimazione. Per le aree fabbricabili, per le quali non si ha un'utilizzazione in senso tecnico fino al momento della costruzione, il periodo rilevante per le rettifiche è unificato a quello dei fabbricati.

Nel caso di acquisto eseguito unitariamente, l'imputazione dell'IVA relativa a singole unità immobiliari soggette a rettifica va determinata adottando parametri unitari costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo o da parametri simili che rispettino la proporzionalità tra l'IVA complessiva afferente all'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione e la parte di costo attribuibile ad operazioni che non danno diritto alla detrazione.

Il mutamento di regime per l'anno 2006

Per effetto delle modifiche recate dall'art. 35, comma 8, del D.L. 4-7-2006, n. 223, in sede di prima applicazione del regime di esenzione da IVA previsto dall'art. 10, nn. 8) e 8-bis), del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, non si effettua la rettifica della detrazione dell'IVA limitatamente ai fabbricati diversi da quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, posseduti alla data del 4-7-2006, e, per le imprese costruttrici degli stessi e per le imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della L. 5-8-1978, n. 457, limitatamente ai fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali il termine dei quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento scade entro la predetta data. Per i beni immobili strumentali che per le

loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, la rettifica della detrazione dell'IVA si effettua esclusivamente se nel primo atto stipulato successivamente alla data dell'entrata in vigore della legge di conversione del citato D.L. non viene esercitata l'opzione per l'imposizione prevista dall'art. 10, nn. 8) e 8-ter).

8.6 L'effettuazione della rettifica

Ai sensi dell'art. 19-bis 2, tutte le rettifiche debbono essere eseguite nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi indicati dalla norma.

Detrazione e verifica dell'effettiva utilizzazione

- A) Impiego effettivo per beni non ammortizzabili e servizi rispetto alla prima utilizzazione:
 - a) conforme all'imputazione: nessuna rettifica;
 - b) diverso dall'imputazione: obbligo di rettifica della detrazione.
- B) Impiego effettivo per beni ammortizzabili relativamente all'utilizzazione nei cinque anni dall'entrata in funzione (elevati a dieci per i fabbricati) (1)
 - a) conforme all'imputazione: nessuna rettifica;
 - b) diverso dall'imputazione: obbligo di rettifica della detrazione per «quinti» mancanti al compimento del quinquennio (per i «decimi» relativamente ai fabbricati).

(1) Compreso quello di entrata in funzione.

9. L'ACQUISTO DI PARTICOLARI BENI

L'acquisto di beni elencati nella tabella B allegata al D.P.R. 26-10-1972, n. 633, pur essendo soggetti all'aliquota del 20%, non permette l'esercizio della detrazione.

Tabella B - Prodotti soggetti all'aliquota del 20%

- a) lavori in platino, esclusi quelli per uso industriale, sanitario e di laboratorio; prodotti con parti o guarnizioni di platino, costituenti elemento prevalente del prezzo;
- b) pelli da pellicceria, conciate o preparate, anche confezionate in tavole, sacchi, map-pette, croci o altri simili manufatti, di zibellino, ermellino, chincillà, ocelot, leopardo, giaguaro, ghepardo, tigre, pantera, zebra, lince, visone, pekan, breitschwanz, mar-tora, lontra sealskin, lontra di fiume, volpe argentata, volpe bianca, ghiottone, scim-mia, scoiattolo, orso bianco, donnola e relative confezioni;
- c) vini spumanti a denominazione di origine la cui regolamentazione obbliga alla pre-parazione mediante fermentazione naturale in bottiglia;
- d) (soppressa dall'art. 6, comma 7, lettera d), della L. 13-5-1999, n. 133);

- e) (abrogata dall'art. 1, comma 261, lettera g), della L. 24-12-2007, n. 244);
- f) motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici;
- g) (abrogata dall'art. 1, comma 261, lettera g), della L. 24-12-2007, n. 244);
- h) tappeti e guide fabbricati a mano originari dall'Oriente, dall'Estremo Oriente e dal Nord Africa.

Avvertenza: L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei suddetti beni è ammessa in detrazione soltanto se gli stessi formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni.

L'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è, in ogni caso, esclusa per gli artisti e i professionisti. Per le navi e le imbarcazioni da diporto, nonché per i relativi componenti e ricambi, la detrazione è ammessa solo se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è esclusa per gli artisti e i professionisti.

Per l'acquisto di tutti gli altri beni elencati nella tabella B (ad esempio, pietre preziose, escluse quelle destinate ad uso industriale, pelli da pellicceria ecc.) l'IVA è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. In ogni caso, la detrazione è esclusa per gli esercenti arti e professioni.

La R.M. 13-11-1975, n. 501775, ha affermato che l'IVA assolta sull'acquisto di spese per omaggi, relativamente cioè a beni non prodotti né commerciati che vengono ceduti in omaggio alla clientela è detraibile, sempreché i beni in oggetto non siano compresi nella Tabella B. La R.M. 25-9-1981, n. 384769, ha precisato che non è necessario indicare i nominativi dei percipienti nelle proprie scritture contabili poiché queste operazioni si collocano fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Per l'IVA relativa ai veicoli stradali a motore (cioè quelli diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni con massa massima autorizzata non superiore a Kg 3.500 e numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non superiore a otto), la detrazione è riconosciuta nella misura del 40% se non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa dell'arte o della professione; la limitazione non si applica se i veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio.

L'imposta relativa all'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati a veicoli stradali a motore, aeromobili e natanti da diporto è ammessa in detrazione nella misura in cui è detraibile l'imposta relativa all'acquisto, all'importazione o all'acquisizione mediante contratto di locazione finanziaria, di noleggio e simili dei suddetti mezzi. La stessa regola si applica anche per le prestazioni di servizi indicate all'art. 16, terzo comma, e per quelle di impiego, custodia e manutenzione e riparazione di tali beni e di transito stradale.

10. L'ACQUISTO DI PARTICOLARI SERVIZI

Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa assolta:

- sulle prestazioni alberghiere ed a somministrazione di alimenti e bevande, salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa; la limitazione è esclusa per le somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale e delle somministrazioni compiute da imprese che forniscono servizi sostitutivi;
- sugli acquisti e sulle importazioni di alimenti e bevande, salvo quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazioni;
- sulle prestazioni di trasporto di persone;
- fino al 31-12-2007, sulle prestazioni di transito stradale delle autovetture e autoveicoli di cui all'art. 54, lettere a) e c) del D.Lgs. 30-4-1992, n. 285, cioè autovetture, destinate al trasporto di persone aventi al massimo nove posti, e autoveicoli per trasporto promiscuo, aventi massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o a 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e contenenti al massimo nove posti; l'art. 1, comma 261, della L. 24-12-2007, n. 244, ha riconosciuto la detrazione nella misura fissata per il veicolo a motore cui la spesa si riferisce per le operazioni fatte dal 28-6-2007, cioè con effetto retroattivo.

Per l'anno 2007 era detraibile in ragione del 50% l'IVA relativa alle sole prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili erogate nei giorni di svolgimento degli stessi; dal 1° gennaio 2008 la detrazione è elevata al 100%. Il diritto, che può essere esercitato anche dai relatori, sussiste anche se le spese sono sostenute nel giorno antecedente allo svolgimento o nel periodo immediatamente successivo, cioè il cui sostenimento è necessario per la partecipazione al congresso (circolare 16-2-2007, n. 11/E).

di trasporto) che si instaurano tra il vettore e l'utente del servizio e non possono, quindi, riguardare i rapporti contrattuali che si instaurano tra l'impresa (committente) e il vettore, rapporti che possono configurarsi, invece, a seconda delle modalità di esecuzione del servizio, come contratti di appalto o di noleggio di autoveicoli con conducente».

11. GLI AUTOMEZZI, I CARBURANTI E I LUBRIFICANTI

a) *La normativa in vigore fino al 13-9-2006*

L'IVA assolta sull'acquisto o sull'importazione degli autoveicoli indicati al n. 16, lettera e), della tabella B, allegata al D.P.R. 26-10-1972, n. 633, cioè sugli «autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e di cose corrozati a pianale o a cassone con cabina profonda o a furgone anche finestrato con motore di cilindrata superiore a 2000 cc. o con motore diesel superiore a 2500 cc.» è detraibile a condizione che:

- il bene formi oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- il bene sia destinato a essere esclusivamente utilizzato come strumentale nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa.

L'IVA assolta sull'acquisto (o sull'importazione) di autovetture e autoveicoli di cui all'art. 54, lettere a) e c), del D.Lgs. 30-4-1992, n. 285, che non sono compresi nella tabella B, non sono adibiti ad uso pubblico, e non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione. La limitazione non si applica agli agenti o rappresentanti di commercio. Tuttavia, limitatamente all'acquisto, all'importazione e all'acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, l'indetraibilità è ridotta all'85% (dall'1-1-2001 al 31-12-2005: 90%) dell'IVA e al 50% per i veicoli con propulsori non a combustione interna; tale regola non si applica per il contribuente e le spese di impiego.

L'indetraibilità dell'IVA si estende agli acquisti di componenti e ricambi, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili per la produzione di autovetture nonché a quelle relative a contratti di locazione finanziaria avente per oggetto i medesimi beni e alle spese di manutenzione, riparazione, impiego e custodia.

La R.M. 26-7-1984, n. 399854, ha affermato che la detrazione ha carattere oggettivo per cui non è consentita quando le autovetture vengano

no utilizzate per il trasporto di beni per conto terzi anche se in base a regolare contratto di appalto.

La regola della limitazione di detrazione ha delle eccezioni per gli acquisti di autoveicoli da parte di autoscuole (R.M. 24-7-1979, n. 363784) da destinazione alla locazione finanziaria (R.M. 26-9-1979, n. 363344) e per esposizione (R.M. 27-7-1990, n. 550378).

L'indebita detrazione sussiste soltanto quando sia dimostrato che gli automezzi non sono effettivamente impiegati nell'esercizio dell'attività d'impresa. «Agli effetti della detrazione è ininfluenza il fatto che il contribuente possieda o non autoveicoli per uso personale, il giudizio in ordine all'eccedenza delle autoveicoli acquistate per i fabbisogni dell'azienda, come beni strumentali, deve essere formulato con cautela e con precise motivazioni, onde evitare apodittiche e arbitrarie formulazioni» (R.M. 18-4-1979, n. 410371).

La stessa regola vale per le spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione e per gli acquisti di componenti e ricambi. Per le prestazioni di transito stradale relative ai mezzi indicati all'art. 54, lettere a) e c) del D.Lgs. 30-4-1992, n. 285, l'IVA non è detraibile.

Il problema delle autoveicoli va esaminato dal verso della cessione in relazione alle diverse modalità di esercizio della detrazione per cui:

- se la detrazione dell'IVA è stata integrale: la relativa fatturazione di vendita dell'usato avviene in maniera ordinaria cioè con applicazione dell'imposta;
- se la detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto non è stata consentita, la cessione è un'«operazione esente» da IVA ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies;
- se l'acquisto è avvenuto nel periodo 2001-2006 con detrazione parziale: il corrispettivo rileva nella misura del 15% (10% se l'acquisto è stato fatto prima del 2006) ovvero del 50% per veicoli con propulsori non a combustione interna; se all'acquisto l'IVA è stata applicata sulla base imponibile ridotta al 10%, 15% o 50% la successiva rivendita è soggetta al regime del margine per i beni usati (vedasi anche il par. 5 del cap. X).

L'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di carburanti e lubrificanti destinati ai veicoli indicati è ammessa in detrazione nella misura in cui è possibile detrarre l'imposta sull'acquisto o importazione di detti veicoli e cioè:

- indetraibile 100%, se l'IVA sull'acquisto dell'acquisto dell'automezzo è indetraibile o è detraibile in misura parziale;
- detraibile 100%, se per contro l'IVA relativa all'acquisto dell'automezzo è detraibile (ad esempio, l'acquisto effettuato dagli agenti o dai rappresentanti di commercio, l'acquisto dell'automezzo commerciale ecc.).

La detrazione

Detrazione dell'IVA fino al 13-9-2006			Automezzi fino a 2000 cc. (a 2500 cc se diesel) e motocicli fino a 350 cc				Automezzi oltre 2000 cc (a 2500 cc se diesel) e motocicli oltre 350 cc				
			Acquisto Leasing noleggio	Carburanti e lubrificanti	Riparaz. Ricambi Custodia impiego	Autostrada	Acquisto Leasing noleggio	Carburanti e lubrificanti	Riparaz. Ricambi Custodia impiego	Autostrada	
Autovetture motocicli ciclomotori	Trasporto di persone	Oggetto di attività	100%	100%	100%	NO	100%	100%	NO	100%	NO
		Imprese	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Autoveicoli ad uso promiscuo	Trasporto di persone e di cose	Agenti o rappresentanti di commercio	100%	100%	100%	NO	100%	100%	NO	100%	NO
		Artisti e professionisti (d) (e)	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Autoveicoli speciali	Imprese	Uso pubblico (a)	100%	100%	100%	NO	100%	100%	NO	100%	NO
		Oggetto di attività	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
		Non oggetto di attività (b) (c)	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Artisti e professionisti		NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO

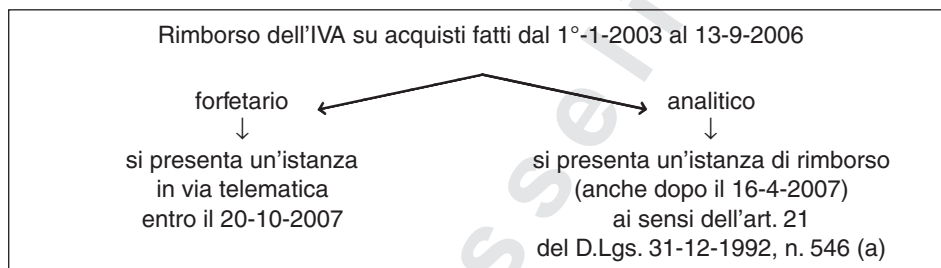
(a) Le prestazioni di trasporto pubblico urbano sono esenti da IVA (art. 10, n. 14), del D.P.R. 26-10-1972, n. 633) per cui la detrazione è annullata per effetto del pro-rata di indebitabilità. (b) Se beni strumentali utilizzati esclusivamente nell'impresa. (c) Se beni strumentali sono ad uso non esclusivo nell'impresa. (d) L'indebitabilità è fissata fino al 31-12-2006. (e) Limitatamente all'acquisto, all'importazione ed all'acquisto mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, l'indebitabilità è ridotta all'85% (e al 50% per i veicoli con propulsori non a combustione interna) (art. 30, commi 4 e 5, della L. 23-12-2000, n. 388). Non è ammessa la detrazione relativa ai carburanti e lubrificanti e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione ed impiego (C.M. 3-1-2001, n. 1).

Avvertenza: La Corte di giustizia dell'U.E. (sentenza 14-9-2006, n. C-228/05) ha dichiarato l'illegittimità della norma che limita il diritto alla detrazione dell'IVA relativamente agli acquisti e alle importazioni ed ai contratti di locazione di autovetture nonché per l'imposta afferente alle spese di impiego. Dal 14-9-2006 la detrazione va esercitata secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati, procedura da seguire fino a quando non verrà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea un'apposita autorizzazione a fissare la misura della detrazione dell'IVA (risoluzione 23-9-2007, n. 59/E).

b) *La sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee*

La sentenza 14-9-2006 nella causa C-228/2005 la Corte di giustizia delle Comunità europee ha dichiarato possibile esercitare la detrazione dell'IVA assolta sui costi di acquisto e sulle spese delle autovetture inerenti all'attività. Per effetto di tale pronuncia, nel caso di utilizzazione promiscua, l'ammontare detraibile era determinato secondo criteri oggettivi coerenti con la natura del veicolo acquistato.

In attuazione della sentenza, i soggetti che avevano effettuato nell'esercizio dell'impresa, dell'arte e della professione acquisti di beni e servizi indicati all'art. 19-bis, primo comma, lettere c) e d), recuperavano l'imposta che non era stata detratta presentando un'apposita istanza di rimborso per gli acquisti fatti dal 1°-1-2003 al 13-9-2006.



Avvertenze:

1. Vanno individuati i dati e i documenti che devono essere predisposti a fondamento dell'istanza. Il Provvedimento 22-2-2007 dell'Agenzia delle entrate può stabilire differenti percentuali di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività per i quali è ammesso il rimborso in via forfetaria. Chi presentava l'istanza poteva applicare la detrazione nella misura del 35% per i settori «agricoltura, caccia, silvicoltura, pesca e piscicoltura», del 40% per le altre attività e del 50% per veicoli con propulsori non a combustione interna.
 2. Chi non ha aderito alla procedura di rimborso forfetario, può dimostrare di avere diritto ad una detrazione in misura superiore documentando l'effettivo utilizzo in base a criteri di reale inerenza.
- (a) Da presentare entro il 15-11-2008. I documenti posti a fondamento dell'istanza di rimborso devono essere allegati all'istanza (Provvedimento 22-2-2007), ad esempio documenti di contabilità aziendale da cui si desume la percorrenza in relazione all'attività e la documentazione che attesti l'utilizzazione del veicolo in orari e su percorsi coerenti con l'ordinario svolgimento dell'attività.

Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati significativi per il rimborso hanno per oggetto anche gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme spettanti.

«Sono in ogni caso escluse le procedure di detrazione e di compensazione dell'IVA di cui agli artt. 19 e seguenti del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, e all'art. 17 del D.Lgs. 18-12-1997, n. 241» (art. 1, comma 2, del D.L. 15-9-2006, n. 258).

Dal 14-9-2006 il diritto alla detrazione è collegato al principio dell'inerenza del bene all'attività esercitata (ad esempio, i giorni di utilizzo rispetto alla sfera personale).

c) *La regola in vigore dal 28-6-2007*

Ai sensi dell'art. 1, commi 261, lettera e), e 264, lettera c), della L. 24-12-2007, n. 244, l'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli indicati nella lettera f) della Tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione; tale regola non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio.

L'imposta relativa all'acquisto all'importazione di carburanti e lubrificanti nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'art. 16 (cioè contratti di leasing ecc.) e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, è ammessa in detrazione nella misura in cui è detraibile l'IVA relativa all'acquisto o all'importazione.

I veicoli stradali a motore

Si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti a trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera Kg 3.500 e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

Il provvedimento 14-9-2006 individua i veicoli che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo per il trasporto privato.

Per i veicoli utilizzati dal datore di lavoro nell'esercizio dell'impresa e messi a disposizione dei dipendenti, dietro corrispettivo per l'uso privato, l'IVA è totalmente detraibile (salvo il caso di applicazione della regola del pro-rata per operazioni esenti. Se il corrispettivo è inferiore al valore normale, l'imponibile dell'uso privato è pari al 30% dell'ammontare della percorrenza convenzionale di Km 15.000 desumibile dalle tabelle ACI, al lordo delle somme trattenute e al netto dell'IVA inclusa (ris. 30-2-2008, n. 6/DPF).

La detrazione per i mezzi di trasporto

Acquisto o importazione	Detrazione
Aeromobili e relativi componenti e ricambi:	
— che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa	100%
— utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa	100%
— utilizzati in maniera diversa	No
— acquistati da artisti o professionisti	No
Beni indicati nella tabella B e navi e imbarcazioni da diporto (a):	
— che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa	40%
— che hanno altro uso	No
— acquistati da artisti e professionisti	No
Veicoli stradali a motore (b) (c):	
— se non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa arte o professione	40%
— se formano oggetto dell'attività propria dell'impresa	100%
— se utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio	100%

(a) Compresi i relativi componenti e ricambi.

(b) Esclusi i motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 cc..

(c) Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera Kg. 3.500 e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

Avvertenze:

1. L'IVA relativa a carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da riporto e veicoli stradali a motore nonché alle prestazioni di servizi di cui all'art. 16, terzo comma, alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, è detraibile nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione.
2. La norma ha effetto retroattivo dal 28-6-2007.

La detrazione limitata al 40% per i veicoli utilizzati non interamente nell'attività deve essere ulteriormente ridotta in presenza di limitazioni conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette all'IVA. Il contribuente non può adottare un diverso comportamento all'atto dell'acquisto, cioè la detrazione integrale e l'applicazione dell'IVA, sulla base del valore normale, per l'utilizzo privato. Sono da «considerarsi utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa anche i veicoli acquistati dal datore di lavoro (o acquisiti in base a contratti di noleggio o locazione, anche finanziaria) e successivamente messi a disposizione del personale dipendente a fronte di uno specifico corrispettivo per cui l'IVA è integralmente detraibile (salvo in presenza di operazioni esenti o non soggette); la messa a disposizione a fronte di un corrispettivo inferiore, comporta l'applicazione del tributo, con obbligo di rivalsa, sul valore normale, commisurato al 30% della percorrenza convenzionale di Km 15.000 conteggiato applicando la tariffa ACI (Ris. 20-2-2008, n. 6/DPF).

B. La determinazione del volume d'affari

Concorrono alla formazione del volume d'affari le:

- operazioni imponibili
- operazioni non imponibili
- operazioni esenti
- operazioni escluse da IVA ai sensi dell'art. 74, 7° e 8° comma
- cessioni intracomunitarie e prestazioni di servizi intracomunitari (artt. 41, 51, 58 e 40, commi 4-bis, 5, 6 e 8, del D.L. 30-8-1993, n. 331)

2. GLI STUDI DI SETTORE

Al fine di evitare lo speciale accertamento induttivo, il contribuente ha la possibilità di adeguare il volume d'affari della dichiarazione annuale al livello determinato applicando gli studi di settore di cui all'art. 62 sexies del D.L. 30-8-1993, n. 331, e dell'art. 10 della L. 8-5-1998, n. 146. I maggiori ricavi o compensi rilevano ai fini dell'IVA con l'aliquota media del contribuente, determinata dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili (al netto delle cessioni di beni ammortizzabili e tenuto conto delle operazioni non soggette o soggette in base a regime speciale) e il volume d'affari dichiarato. L'IVA dovuta va versata utilizzando il codice tributo «6494 – studi di settore – adeguamento IVA» indicando come periodo di riferimento l'anno per il quale l'integrazione è effettuata.

Per effetto dell'art. 37, comma 2, del D.L. 4-7-2006, n. 233, la procedura si applica nei confronti delle imprese, anche in contabilità ordinaria, e degli artisti e professionisti senza alcuna condizione temporale, cioè anno per anno.

L'esclusione degli studi di settore

- inizio o cessazione di attività; la disciplina si applica se l'interessato cessa e inizia l'attività entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolta da altro soggetto;
- ricavi (esclusi quelli indicati all'art. 87, comma 1, lettere c), d) ed e), del D.P.R. 22-12-1986, n. 917) o compensi superiori a € 7.500.000;
- reddito determinato in maniera forfetaria;
- vendite a domicilio;
- periodo di non normale svolgimento delle attività, cioè:
 - periodo da cui decorre la messa in liquidazione volontaria ovvero la procedura di liquidazione coatta amministrativa o fallimentare; il periodo precedente è considerato di cessazione di attività;
 - periodo in cui non è ancora iniziata l'attività produttiva perché la costruzione dell'impianto si è protratta oltre il primo periodo d'imposta per causa non dipendente dalla volontà del contribuente, le autorizzazioni richieste tempestivamente

non sono ancora rilasciate o perché è svolta un'attività propedeutica di ricerca allo svolgimento di altra attività;

- periodo di interruzione dell'attività per tutto l'anno per la ristrutturazione di tutti i locali dell'attività;
- affitto dell'unica azienda;
- sospensione dell'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla CCIAA.

Avvertenza: I cd. «contribuenti minimi» sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore (art. 1, comma 113, della L. 24-12-2007, n. 244).

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 31-5-1999, n. 195, per il primo periodo d'imposta in cui si applica lo studio di settore (ovvero le modifiche conseguenti alla sua revisione) non sono dovuti sanzioni e interessi se nella dichiarazione annuale sono indicati ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguare gli stessi, anche ai fini IRAP, alle risultanze stesse; il versamento dell'IVA va eseguito entro il termine previsto per il pagamento del saldo dell'imposta sul reddito, senza sanzioni, ed i maggiori corrispettivi devono essere annotati in apposita sezione del registro delle fatture o dei corrispettivi. Per i periodi diversi è dovuta una maggiorazione del 3% da conteggiare sulla differenza tra i ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi di settore e quelli contabilizzati; tale importo non è dovuto se lo scostamento non è superiore al 10% dell'importo annotato nelle scritture contabili.

I codici tributo per l'adeguamento agli studi di settore

Codice	Tributo	Codice	Tributo
6494	IVA	3824	Addizionale regionale
4727	IRPEF	3842	Addizionale comunale
2119	IRES	4726	Maggiorazione 3% - persone fisiche
3811	IRAP	2118	Maggiorazione 3% - soggetti diversi dalle persone fisiche

3. I PARAMETRI

Se non sono stati approvati gli studi di settore (ovvero, ancorché approvati, operano condizioni di inapplicabilità) trova applicazione l'accertamento in base ai parametri di cui all'art. 3, comma da 181 a 187, della L. 28-12-1995, n. 549.

La procedura non va seguita se sussistono le cause di esclusione dagli accertamenti in base alla procedura.

Ai fini dell'IVA, l'adeguamento del volume d'affari può essere operato senza applicazione di sanzioni e interessi, effettuando il versamento

della relativa imposta con il codice tributo 6493, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi; inoltre, i maggiori corrispettivi vanno annotati, entro la medesima data, in apposita sezione del registro delle fatture o dei corrispettivi.

4. IL VOLUME D'AFFARI E LE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Tutti i contribuenti sono obbligati a liquidare mensilmente l'IVA dovuta. Tuttavia, è ammessa la possibilità di esercitare l'opzione, per la liquidazione trimestrale, da segnalare a consuntivo nella dichiarazione annuale qualora non siano superati i seguenti limiti:

- imprese che esercitano attività di prestazione di servizi di cui al D.M. 17-1-1992: € 309.874,14;
- imprese che esercitano altre attività: € 516.456,90;
- esercenti arti e professioni: € 309.874,14.

D.M. 17-1-1992 - Attività di prestazione di servizi

Prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili (a).

Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti (a).

Prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro soluto di crediti, cambiali o assegni

Somministrazioni di alimenti e bevande.

Cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto (a).

(a) Comprese le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

Le imprese che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività applicano il limite di € 516.456,90 relativamente a tutte le attività esercitate (art. 7, comma 4, del D.P.R. 14-10-1999, n. 542).

L'esercizio dell'opzione per la liquidazione trimestrale comporta il pagamento degli interessi nella misura dell'1%, importo che non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

IVA su vendite	25.000 -
IVA su acquisti	15.000 =
IVA dovuta	10.000 +
interesse 1%	100 =
somma da pagare	10.100

Chi liquida trimestralmente l'IVA deve effettuare tale operazione entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, fatta eccezione per il quarto che viene riassunto nella dichiarazione annuale e per il quale la scadenza di pagamento è fissata al giorno 16/3 (ovvero, per chi presenta il modello UNICO, entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale maggiorando la somma da versare degli interessi nella misura dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data) mentre la dichiarazione autonoma rispetto a quella unificata va presentata entro il 31/7.

Chi applica l'art. 73 (ad esempio, distributori di carburante) versa l'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare (ad esempio, per il quarto trimestre, il versamento scade il 16/2).

Chi liquida mensilmente l'IVA deve adempiere all'obbligo entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento (ad esempio, 16/2 per gennaio, 16/3 per febbraio ecc.).

Chi inizia l'attività nel corso del periodo d'imposta deve effettuare il ragguglio ad anno al fine di verificare in quale fascia si collochi. Ad esempio, se un soggetto inizia l'attività di prestazione di servizi in data 1°/10 ed indica un volume d'affari presunto di € 60.000, può liquidare trimestralmente l'IVA (previa opzione) poiché:

$$€ 60.000: 3 \times 12 = € 240.000$$

Se, invece, indica € 100.000, deve liquidare mensilmente l'IVA poiché:

$$100.000: 3 \times 12 = € 400.000.$$

L'ammontare del volume d'affari indicato nella dichiarazione determina il regime contabile da applicare, previa eventuale opzione per la liquidazione trimestrale.

Le scadenze dei versamenti

Volume d'affari	Annotazione di liquidazione periodica (1) (2)	Versamento eventuale (2) (3)
1) fino a € 309.874,14 (4)	Trimestrale (5) entro il: 1° trimestre: 16 maggio 2° trimestre: 16 agosto 3° trimestre: 16 novembre 4° trimestre: 16 marzo (6) (7)	16 maggio 16 agosto 16 novembre 16 marzo
2) oltre € 309.874,14	Mensile: — entro il giorno 16 del mese successivo — dichiarazione annuale (6)	16 del mese successivo 16 marzo (7) (8) (9)

(1) L'annotazione è una facoltà ma non un obbligo.

(2) Chi applica l'art. 13 (agevolazioni per le nuove iniziative) della L. 23-12-2000, n. 388, è tenuto a pagare l'IVA dovuta entro il 16/3 ed è sollevato dalle liquidazioni periodiche e dal pagamento dell'acconto. Lo stesso dicasi per chi applicava, fino al 31-12-2007, l'art. 14 (regime speciale per le attività marginali).

(3) Se il termine cade di sabato o di giorno festivo, il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

(4) Per le imprese che esercitano attività diverse dalle prestazioni di servizi, il limite è di € 516.456,90.

(5) Previa opzione da segnalare nella successiva dichiarazione annuale (anche per chi inizia l'attività nel corso dell'anno). L'IVA dovuta è maggiorata dell'1% a titolo di interessi non deducibili ai fini delle imposte sui redditi.

(6) La dichiarazione annuale autonoma va presentata entro il 31/7. In caso contrario la dichiarazione va presentata in maniera unificata con la dichiarazione annuale dei redditi; il modello UNICO comprende la dichiarazione annuale dell'IVA, dei redditi e, fino al 2007, dell'IRAP. I soggetti IRES presentano il modello UNICO entro l'ultimo giorno del 7° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

(7) Chi liquida un credito d'imposta può chiederne il rimborso a decorrere dal 1/2 e fino al 31/7 utilizzando il modello VR contenente i dati che hanno determinato l'eccedenza di credito. I rimborsi sono eseguiti entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, che vale come dichiarazione annuale limitatamente ai dati in essa indicati. Il modello va presentato al competente concessionario della riscossione.

(8) Chi presenta il modello UNICO può effettuare il versamento anche dopo il 16/3 purché entro il termine previsto per la presentazione dello stesso maggiorando le somme da versare con gli interessi nella misura dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo a tale data. Il versamento può essere ulteriormente differito di 30 giorni maggiorando l'importo dovuto dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo (art. 17, comma 2, del D.P.R. 7-12-2001, n. 435).

(9) Le somme dovute a titolo di saldo e di acconto di imposte e contributi dovuti dai titolari di posizioni INPS possono essere versate, previa opzione nella dichiarazione periodica, in rate mensili di uguale importo, con la maggiorazione dell'interesse del 6% decorrenti dal mese di scadenza. In ogni caso il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione o denuncia. I versamenti sono effettuati entro il giorno 16 di ciascun mese (art. 20 del D.Lgs. 9-7-1997, n. 241).

Avvertenza: entro il 27/12 va versato l'acconto IVA.

Enti ed imprese che presentano servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e diffusione tali da comportare l'addebito di corrispettivi per periodi superiori al mese possono essere autorizzati con D.M. ad eseguire le liquidazioni periodiche non mensilmente ma trimestralmente.

La stessa regola si applica anche per i distributori di carburante a prescindere dal volume d'affari. Questi liquidano l'IVA entro il giorno

16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare per cui per il quarto termine è fissato al 16/2 anziché entro il 16/3. Per le attività collaterali eventualmente svolte dal gestore dell'impianto di carburante per uso di autotrazione (ad esempio la gestione di bar, ristorante, officina, supermercato ecc.), possono essere effettuate le liquidazioni periodiche ed i versamenti dell'imposta con le stesse scadenze previste dal D.M. 7-2-1991, solo qualora il loro complessivo ammontare, considerato distintamente dai corrispettivi relativi alla cessione di prodotti petroliferi ed eventuali attività accessorie, non superi il limite di € 309.874,14 riferito all'anno d'imposta precedente. Nel caso in cui sia esercitata, in forma prevalente, un'attività diversa da quella di vendita al dettaglio di carburante per autotrazione (ad esempio, i distributori cosiddetti «appoggiati» cioè collocati presso grossi centri commerciali o grandi strutture alberghiere) è possibile effettuare le liquidazioni ed i versamenti mensili comprendendo anche i corrispettivi derivanti dalla gestione dell'impianto di distribuzione del carburante.

Con il D.M. 27-3-1995 anche gli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla L. 6-6-1974, n. 298, sono autorizzati a liquidare trimestralmente l'imposta. Per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti del medesimo committente può essere emessa, nel rispetto del termine previsto dall'art. 21, quarto comma, primo periodo, una sola fattura per più operazioni di ciascun trimestre solare; il documento non può essere emesso dopo che è avvenuto il pagamento del corrispettivo. In deroga a quanto è disposto dall'art. 23, primo comma, le fatture emesse in ciascun trimestre solare dagli autotrasportatori possono essere annotate entro il trimestre successivo a quello di emissione, con riferimento alla data di annotazione.

Nel caso di operazioni derivanti da contratti di subfornitura, se per il pagamento del prezzo è stato pattuito un termine successivo alla consegna o alla comunicazione di avvenuta esecuzione, il subfornitore può effettuare il versamento dell'IVA con cadenza trimestrale, senza applicazione di interessi (art. 74, 4° comma).

Il documento di trasporto, da redigersi in forma-libera, purché conforme al contenuto della norma, deve essere numerato progressivamente nell'ipotesi di fatturazione differita.

Il documento di trasporto (art. 1 del D.P.R. 14-8-1996, n. 472)

Obbligo di emissione	fatturazione differita spostamento dei beni a titolo non traslativo della proprietà
Indicazioni obbligatorie	data generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni causale del trasporto se il trasferimento non è a titolo traslativo della proprietà numerazione progressiva
Conservazione	art. 39, terzo comma, del D.P.R. 26-10-1972, n. 633
Validità	legittima la fatturazione differita supera le presunzioni di cessione e di acquisto

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

3.3 La fattura differita

I contribuenti possono compilare una fattura riepilogativa che riassume mensilmente (o per periodi più brevi) le operazioni effettuate con il medesimo cliente nello stesso periodo. La procedura è ammessa a condizione che, per ciascuna cessione, sia emesso un documento di trasporto, di cui al D.P.R. 14-8-1996, n. 472, ovvero da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione (ad esempio, bolla di accompagnamento dei beni di cui al D.P.R. 6-10-1978, n. 627, lettera di vettura, nota di consegna ecc.). La fattura deve contenere gli estremi (data e numero) dei documenti di trasporto (o similari) emessi.

La fattura differita non può essere emessa né per le prestazioni di servizi né per le cessioni con pagamento totale o parziale in contanti, effettuato anteriormente alla consegna dei beni. L'avvenuto pagamento rende l'operazione immediatamente imponibile e quindi obbliga l'emissione immediata della fattura. Tuttavia, la C.M. 9-8-1975, n. 27, ha affermato che il pagamento totale (o parziale) effettuato contestualmente o successivamente all'emissione del documento di trasporto non fa venire meno la facoltà di emettere la fattura entro il mese successivo.

L'emissione della fattura differita

Formalità	Avvertenze
Emissione	può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello cui si riferiscono le cessioni
Contenuto	deve contenere i riferimenti ai numeri ed alle date dei documenti di trasporto
Annotazione	deve essere registrata entro il termine di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni

Ad esempio, se le vendite di beni sono avvenute in data 7, 10 e 20 ottobre, è possibile emettere la fattura in una data qualsiasi compresa nell'intervallo 1/15 novembre ma, qualunque sia la data di emissione, la fattura deve essere registrata entro il 15 novembre e l'IVA va liquidata con le operazioni relative al mese di ottobre. Tuttavia, il giorno 15 del mese successivo è il termine massimo concesso per la fatturazione per cui, il contribuente, se lo ritiene conveniente, può emettere la fattura per periodi più brevi.

La mancata indicazione in fattura del numero di riferimento della nota di consegna comporta la sanzione residuale ma non quella per omessa fatturazione (C.M. 19-12-1976, n. 34).

È ovvio che, se la fattura viene emessa prima della consegna, in essa non può essere indicato il riferimento ai documenti di trasporto i quali devono riportare gli estremi delle relative fatture.

Se la cessione dei beni risulta dal documento di trasporto, purché integrato con l'ammontare dei corrispettivi, non è necessario rilasciare la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale (art. 2, comma 1, lettera d), del D.P.R. 21-12-1996, n. 696).

Nel caso di cessioni effettuate nel corso del mese a favore di tutti i dipendenti, singolarmente provate dall'emissione di documenti di trasporto non è possibile emettere una sola fattura al mese, riepilogativa di tutte le cessioni con l'indicazione generica di «cessioni onerose di beni a privati dipendenti» (R.M. 29-3-1991, n. 451379).

Le spese di emissione della fattura non possono essere addebitate al pari degli oneri per i connessi adempimenti (R.M. 14-6-1978, n. 361565).

Per i servizi non è possibile emettere la fattura differita, tecnica riservata soltanto alle cessioni di beni purché sia emesso il documento di trasporto (o un documento equivalente) al momento della consegna. Nella fattura per addebito di servizi può figurare il riferimento ai documenti di trasporto quando il prestatore del servizio abbia fatto affluire i materiali necessari al conseguimento dell'oggetto contrattuale. Va segnalato, però, che le consegne potrebbero riferirsi ai lavori

compiuti, ad esempio, nell'arco di tre mesi e, che non esiste l'obbligo di indicare le bolle stesse poiché il prezzo è stato fissato per il conseguimento di un risultato.

Per le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della L. 5-8-1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, a decorrere dal 1°-1-2007, il costo della relativa manodopera va indicato nella fattura. L'obbligo sussiste anche per beneficiare della detrazione IRPEF del 36%, relativamente agli interventi fatti nell'anno 2007, per le spese sostenute entro il limite di € 48.000 per unità immobiliare, di cui all'art. 2, comma 5, della L. 27-12-2002, n. 289. Le agevolazioni sono in vigore fino al 31-12-2010 (art. 1, commi 17 e 18, della L. 24-12-2007, n. 244).

Esempio:

Fattura n. 10 del 10-4-X1.....

Riferimento: Documento di trasporto 10-3-X1, n. 35

Imponibile	1.000
IVA 20%	<u>200</u>
Totale fattura	1.200

La bolla di accompagnamento può contenere anche l'indicazione dell'ammontare complessivo delle somme dovute dal cessionario, comprensivo anche dell'imposta, a condizione, però, che l'imposta medesima non risulti distintamente addebitata (R.M. 15-7-1976, n. 362107).

Nella fattura può essere omessa l'indicazione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti ma soltanto a condizione che al documento siano allegati i relativi buoni di consegna. Inoltre, sulla fattura deve essere posta l'indicazione: «La natura, qualità e quantità dei beni ricevuti risultano dagli allegati buoni di consegna, che costituiscono parte integrante della presente fattura» (R.M. 24-3-1978, n. 360875).

Fatturazione immediata e differita: tabella di confronto

Fasi dell'operazione	Caso A		Caso B	
	Immediata	Differita	Immediata	Differita
Cessione	12/3	12/3	18/3	18/3
Emissione buono consegna	—	12/3 (a)	—	18/3 (a)
Emissione fattura	12/3	15/4	18/3	15/4
Termine di registrazione	27/3	15/4	2/4	15/4
Termine massimo di liquidazione mensile	16/4	16/4	16/4	16/4

(a) Per il contenuto del documento di trasporto, vedasi il paragrafo precedente.

La ricevuta bancaria emessa dopo la consegna di beni e prima dell'emissione della fattura riepilogativa non fa decadere dal beneficio del ritardo di emissione, proprio di questo tipo di fatturazione.

Gli assegni bancari ricevuti dagli agenti di commercio e intestati al preponente, a fronte di ordini muniti della clausola «salvo approvazione della casa», non hanno la natura di pagamento in senso tecnico in quanto l'art. 6 presuppone già costituita la fonte dell'obbligazione che è rappresentata dal contratto (R.M. 4-5-1979, n. 360868).

La fattura differita può essere emessa anche sulla base di documenti di trasporto (o di bolle di accompagnamento) emessi da terzi, a condizione che il documento (o la bolla) contenga tutti i dati necessari per l'emissione della fattura (R.M. 11-6-1981, n. 330524).

4. LA CONSEGNA IN TRIANGOLAZIONE

L'esigibilità dell'IVA relativa alle fatture differite emesse per cessioni con triangolazione sorge nel mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione alla quale la fattura si riferisce. Il beneficio, che sposta l'esigibilità dal giorno 16 alla fine del mese successivo, è riconosciuto a condizione che:

- la consegna al terzo risulti da atto scritto (anche in forma di ordine commerciale) che comprova il passaggio della merce dal cedente A al secondo cessionario C senza che sia transitata presso il cessionario-cedente B;
- la consegna è comprovata da un documento di trasporto o di consegna (o da altro documento) nel quale si evince che la consegna è fatta su disposizione del secondo cedente B.

Se sussistono tali avvertenze (C.M. 22-12-1998, n. 288/E) si producono i seguenti effetti:

- la fattura di A deve essere emessa nel mese della consegna o spedizione, con relativo presupposto di esigibilità;
- la fattura di B può essere emessa nel mese successivo per cui l'IVA è esigibile in tale mese; se è stata emessa lo stesso mese, è esigibile secondo le regole ordinarie.

5. LA VARIAZIONE DELLE ALIQUOTE

Quando vengono variate le aliquote è necessario stabilire il momento di effettuazione dell'operazione sia per la cessione dei beni che per la prestazione di servizi in modo da stabilire al fine di verificare se sia applicabile la precedente o la successiva aliquota.

La variazione delle aliquote

Fattispecie	Effetti
<p>A. Per le cessioni di beni:</p> <ul style="list-style-type: none"> — se la consegna è effettuata prima della modifica con fatturazione differita successiva — se la fattura è stata emessa prima e la consegna avviene dopo il mutamento di aliquota — se è stata emessa una fattura di acconto, prima della variazione 	<p>si applica la vecchia aliquota</p> <p>l'operazione si considera conclusa con l'applicazione della vecchia aliquota</p> <p>limitatamente a tale ammontare è valida la vecchia aliquota; ma se la consegna avviene dopo il mutamento di aliquota si applica la nuova aliquota per la differenza non coperta da acconto</p>
<p>B. Per le prestazioni di servizi:</p> <ul style="list-style-type: none"> — se il prezzo è stato pagato anticipatamente (purché prima del cambiamento di aliquota) — ultimazione dei lavori 	<p>si applica la vecchia aliquota; tuttavia i pagamenti successivi alla variazione sono soggetti alla nuova aliquota: ai fini dell'applicazione dell'aliquota è irrilevante il momento in cui la prestazione si considera ultimata poiché vale sempre la regola del pagamento del prezzo</p>

Per le consegne e le prestazioni effettuate a favore dello Stato ed agli altri soggetti indicati all'art. 6, quinto comma, la fattura va emessa regolarmente pur se l'imposta si rende esigibile soltanto all'atto del pagamento. Tuttavia, è ammessa l'esigibilità immediata dell'imposta specificando nella fattura «IVA ad esigibilità immediata». Se nella fattura non è presente alcuna indicazione, l'operazione è «ad esigibilità differita» per cui il cliente non può operare la detrazione fino a quando non ha pagato il corrispettivo (C.M. 24-12-1997, n. 328/E).

6. LA NUMERAZIONE E RIEMMISSIONE DI BOLLE E FATTURE

Secondo la C.M. 21-11-1972, n. 27, le sedi secondarie, le filiali, gli stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili di cui all'art. 35 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, fermo restando l'obbligo della dichiarazione che deve essere effettuata solo dalla sede centrale, possono operare autonomamente dal punto di vista degli obblighi contabili. In questa ipotesi è ammessa la possibilità di individuare, per ogni operazione, i documenti che in relazione sono stati emessi dall'impresa mediante la tenuta di registri distinti che trovano la loro sintesi in un registro riepilogativo nel quale vengono effettuate le liquidazioni periodiche dell'IVA.

È possibile anche ricorrere ad una sub-serie di numerazione delle fatture nell'ambito di un unico registro per la loro rilevazione. Tuttavia, la numerazione con il settore di attività deve essere indicata nella prima pagina di detto registro.

7. I RESI DI MERCE

La restituzione di merce avariata o invenduta, prevista da disposizioni legislative, da usi commerciali o da clausole contrattuali può comportare l'obbligo della sostituzione della stessa.

Con l'art. 73, secondo comma, la possibilità di effettuare l'operazione è limitata solo nei confronti delle imprese produttrici relativamente alla restituzione di merce o alla sostituzione gratuita di beni invenduti previste da disposizioni di legge, da usi commerciali o da clausole contrattuali, con modalità previste con apposito D.M.

Nel caso di restituzione di merce avariata o invenduta senza sostituzione, l'operazione può essere regolarizzata contabilmente secondo due distinte procedure:

- viene emessa una nota di variazione a cura dell'impresa acquirente che provvede a registrarla come variazione agli acquisti e ad inviarne copia al fornitore;
- il venditore ritira la merce con emissione contemporanea di una dichiarazione di reso, firmata dall'acquirente, contenente la quantità e la qualità dei prodotti restituiti; il venditore emette una nota di accredito in doppio esemplare, di cui una copia è inviata all'acquirente e l'altra è annotata dall'emittente sul libro acquisti (o su apposito registro sezionale).

La restituzione di merce avariata (o invenduta) con relativa sostituzione può avvenire senza fatturazione (C.M. 1-12-1973, n. 74) a condizione che:

- i beni da sostituire siano della stessa categoria merceologica di quelli restituiti;
- i beni siano destinati alla vendita da parte del soggetto che beneficia dell'operazione, da identificare con l'acquirente diretto (ad esempio, il grossista) o l'impresa che ha acquistato da terzi (ad esempio il dettagliante);
- la restituzione e la conseguente sostituzione devono essere eseguite dal produttore cioè dall'impresa che pone il proprio marchio di fabbrica sul bene ceduto, indipendentemente dal fatto che alla produzione del bene partecipino altre aziende.

Le restituzioni non sono soggette ad IVA; in base al rapporto di accessorietà, sono, al pari delle prestazioni di trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento, fornitura di recipienti o contenitori ed altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese. Queste non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale (C.M. 26-7-1977, n. 190).

8. LA FATTURAZIONE PROMISCUA

Quando si ricorre, congiuntamente, alla tecnica di fatturazione immediata e di fatturazione differita, vanno istituite due serie di fatture distintamente numerate e distintamente registrate. Ciascuna serie di fatture va distinta e va annotata su un apposito registro.

Quando vengono tenute numerazioni distinte, è possibile tenere un unico registro purché sia possibile «rispettare, in sede di registrazione, l'obbligo della annotazione secondo la numerazione progressiva e continua dei documenti» (R.M. 28-11-1977, n. 360056).

Non è necessario tenere un registro riepilogativo «potendosi eseguire le relative annotazioni contabili in qualsiasi registro tenuto dal contribuente» (C.M. 24-12-1997, n. 328/E); l'obbligo è stato sostituito con quello di fornire gli elementi necessari seguiti per liquidare l'IVA (art. 1, comma 1, del D.P.R. 23-3-1998, n. 100).

9. I TERMINI PER L'EMISSIONE DELLA FATTURA

La fattura deve essere emessa in duplice esemplare al momento di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'art. 6 ed uno degli esemplari deve essere consegnato o spedito all'altra parte. Se la consegna o spedizione risulta da un documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare le parti, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione e deve contenere anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi; può essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nello stesso mese (4° comma).

Se l'operazione è posta in essere da un soggetto non residente che non applica l'art. 35-ter e non ha nominato il rappresentante fiscale, la fattura va emessa in unico esemplare dal cessionario o committente (5° comma).

La fattura deve essere emessa, indicandone il titolo con la relativa norma, anche per le seguenti fattispecie:

- cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non imponibili ai sensi dell'art. 7, 2° comma;
- operazioni non imponibili di cui agli art. 8, 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72;
- operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicate al n. 6;
- operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo ai sensi dell'art. 74-ter;
- operazioni soggette al regime del margine di cui al D.L. 23-2-1995, n. 41.

Termini per l'emissione della fattura

Fattispecie	Norma		Termine
1. Fattura immediata:			
— per beni mobili	21	4°	momento di effettuazione dell'operazione (a)
— per beni immobili	6	1°	consegna o spedizione
— ad effetti traslativi o costitutivi sospesi (esclusa riserva di proprietà e locazioni con clausola di trasferimento vincolante per le parti)	6	1°	stipulazione
— per cessioni di beni per atto di pubblica autorità	6	1°	momento in cui si producono tali effetti e comunque per i beni mobili decorso un anno dalla consegna o spedizione
— per cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione	6	2°, a	pagamento
— per passaggi dal committente al commissionario di cui all'art. 2, n. 3)	6	2°, a	pagamento
— per destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'impresa	6	2°, b	atto di vendita dei beni da parte del commissionario
— per cessioni di beni inerenti a contratti estimatori	6	2°, c	prelievo dei beni
— per assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci di cooperative edilizie a proprietà divisa	6	2°, d	— atto della rivendita — per i beni non restituiti alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo un anno dalla consegna o spedizione
	6	2°, d-bis	data del rogito notarile

La fattura

<p>2. Prestazioni di servizi</p> <ul style="list-style-type: none"> — regola generale — di cui all'art. 3, 3° comma, primo periodo 	<p>6 6</p>	<p>3° 3°</p>	<p>pagamento del corrispettivo momento in cui sono rese o, se continuative o periodiche, nel mese successivo a quello in cui sono rese</p>
<p>3. Deroga alle regole predette</p> <ul style="list-style-type: none"> — fattura emessa anticipatamente al momento impositivo — pagamento 	<p>6 6</p>	<p>4° 4°</p>	<p>emissione della fattura anticipata limitatamente all'importo pagato</p>
<p>4. Cessioni di prodotti farmaceutici effettuate dai farmacisti; cessioni di beni ai soci ed associati di enti non commerciali; cessioni allo Stato, ad organi dello Stato, ad enti pubblici territoriali, alle CCIAA, ad istituti universitari, alle unità sanitarie locali, ad enti ospedalieri, ad enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, ad enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza</p>	<p>6</p>	<p>5°</p>	<ul style="list-style-type: none"> — regola generale — solo l'esigibilità dell'imposta è rinviata all'atto del pagamento qualora trattasi di operazioni imponibili (art. 6 del D.P.R. 9-12-1996, n. 695)
<p>5. Fattura differita</p> <ul style="list-style-type: none"> — regola generale — con consegna triangolare (C.M. 22-12-1998, n. 288/E) <ul style="list-style-type: none"> • per il primo cedente • per il secondo cedente 	<p>21 21</p>	<p>4° 4°</p>	<p>entro il mese successivo alla consegna o spedizione dei beni risultante da documento identificativo delle parti, richiamato in fattura (b) (c) (d) (e) come sopra entro il mese successivo</p>
<p>6. Forniture di carburante (D.P.R. 10-11-1997, n. 444):</p> <ul style="list-style-type: none"> — a soggetti passivi IVA (art. 1, 3° comma) — a Stato, enti pubblici territoriali, istituti universitari ed enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza (art. 5) — a scopi diversi dall'autotrazione — nell'ambito di un contratto di somministrazione (R.M. 4-7-1996, n. 106/E) 			<p>fattura sostituita con la «scheda carburanti» annotata per ciascun acquisto (f) fattura immediata o differita</p> <p>fattura immediata o differita</p> <p>fattura differita in base a note di consegna</p>

<ul style="list-style-type: none"> — mediante carte di credito (R.M. 4-7-1996, n. 106/E) — a soggetti non residenti (R.M. 17-2-1989, n. 571647) — fatte da società petrolifere (C.M. 12-8-1998, n. 205/E) 		<p>fattura differita</p> <p>fattura</p> <p>fattura per rapporto gestore-società e per società-utilizzatore (per operazioni con carta di credito e contratto di somministrazione)</p>
<p>7. Cessioni con pagamento mediante carte di credito (RR.MM. 17-2-1989, n. 571647 e 4-7-1996, n. 106/E)</p>		<p>fattura differita</p>
<p>8. Cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono:</p> <ul style="list-style-type: none"> — in natura — non previsti nelle condizioni contrattuali (C.M. 10-7-1979, n. 19) 	<p>15 2°, 2)</p>	<p>indicazione in fattura per la non imponibilità</p> <p>indicazione in fattura</p>
<p>9. Cessioni con prezzo da determinare (D.M. 15-11-1975) (g) con prezzo commisurato a elementi non noti alla data di effettuazione dell'operazione, in base a disposizioni legislative, usi commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali:</p> <ul style="list-style-type: none"> — regola generale (1° comma) — cessioni effettuate tra le stesse parti (2° comma) — fatture anticipate (3° comma) — pagamento parziale (3° comma) — pagamento anche parziale effettuato nei confronti dello stesso produttore agricolo nel corso di un mese (3° comma) — all'estero (R.M. 15-1-1977, n. 363362) — all'estero mediante commissionari (R.M. 22-4-1978, n. 412176) 		<p>fattura da emettere entro il mese successivo a quello in cui gli elementi sono noti o il prezzo è stato comunque determinato</p> <p>può essere emessa una sola fattura</p> <p>emissione della fattura pagamento</p> <p>emissione di una sola fattura entro il mese successivo</p> <p>fattura definitiva</p> <p>fattura definitiva sullabase del conto di netto ricavo al netto delle sole provvigioni del commissionario (h)</p>

La fattura

<p>10. Cessioni di beni ad effetti traslativi sospesi per attivazione dell'impianto (R.M. 7-1-1976, n. 503687)</p>		<p>consegna (ovvero fattura differita se è emesso un buono di consegna ad ultimazione lavori); i beni sono da annotare in apposito registro</p>
<p>11. Cessione dei beni dell'azienda affittata dall'imprenditore individuale (C.M. 30-5-1995, n. 154/E)</p>		<p>fattura immediata o differita emessa dall'affittante</p>
<p>12. Cessione di imballaggi a perdere ai sensi dell'art. 3, 3° comma, della L. 5-8-1981, n. 441: — regola (R.M. 19-10-1994, n. VI-12-1096) — indicazione (R.M. 14-9-1993, n. 1202)</p>		<p>fattura immediata o differita corrispettivo da indicare distintamente in fattura</p>
<p>13. Cessioni gratuite: — autofattura (C.M. 27-4-1973, n. 32) — annotazione (in luogo di autofattura) nel «registro degli omaggi» (C.M. 27-4-1973, n. 32)</p>		<p>per ciascuna cessione o globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese cessioni effettuate in ciascun giorno</p>
<p>14. Commercio all'ingrosso di prodotti ortofrutti colti (R.M. 23-12-1994, n. 43/E): — ad operatori — a consumatori</p>		<p>fattura immediata o differita scontrino fiscale</p>
<p>15. Cessioni a mezzo commissari: — cessione effettuata dal commissionario — passaggio dal committente al commissionario (D.M. 18-11-1976, 4° comma)</p>	<p style="text-align: center;">21 4°</p>	<p>fattura immediata o differita entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione cioè della vendita dei beni</p>
<p>16. Consegna dei beni effettuata dal cedente a terzi (C.M. 31-10-1974, n. 42) — rapporto cedente-cessionario — rapporto cessionario-terzo</p>		<p>fattura immediata (o differita se con documento di consegna) fattura entro 5 giorni dalla data del ricevimento della fattura emessa dal cedente ovvero dalla comunicazione di emissione del documento di trasporto</p>

<p>17. Cessioni di beni inerenti a contratti estimatori: — presupposto impositivo</p> <p>— fatturazione (D.M. 18-11-1976)</p>	<p>6</p> <p>2°</p>	<p>atto della rivendita a terzi ovvero per i beni non restituiti alla scadenza del termine convenuto e comunque dopo il decorso di un anno entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</p>
<p>18. Corrispettivi in valuta estera (R.M. 11-6-80, 412077)</p>		<p>cambio del giorno di effettuazione dell'operazioni; le successive variazioni sono irrilevanti</p>
<p>19. Fallimento (e liquidazione coatta amministrativa) dell'impresa: — operazioni effettuate dal fallito sempreché i termini non siano scaduti</p> <p>— operazioni successive alla dichiarazione di fallimento</p>	<p>74-bis</p> <p>74-bis</p>	<p>1° entro 4 mesi dalla nomina del curatore</p> <p>2° entro 30 giorni dall'effettuazione delle operazioni</p>
<p>20. Fatturazione differita: — regola generale</p> <p>— supporti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • bolla di accompagnamento (D.P.R. 6-10-1978, n. 627) • documento di trasporto (D.P.R. 14-8-1996, n. 472) ovvero documento equiparato (nota di consegna, lettera di vettura ecc.) • scontrino fiscale con codice fiscale dell'acquirente; ricevuta fiscale con indicazione del cliente (anche solo codice fiscale) • nota di consegna o scheda clienti • con consegna triangolare, dal cedente al cliente finale (C.M. 22-12-1998, n. 288/E) 	<p>21</p>	<p>4° entro il mese successivo alla consegna o spedizione dei beni risultante e da documento identificativo delle parti indicato in fattura (b) (c) (d) (e)</p> <p>se obbligatoria</p> <p>documento numerato progressivamente</p> <p>indicazione a cura dell'emittente (art. 3, comma 3, del D.P.R. 21-12-1996 n. 696)</p> <p>C.M. 11-10-1996, n. 249/E</p> <p>— per il primo cedente: entro il 15 del mese successivo</p> <p>— per il secondo cedente: entro il mese successivo</p>

La fattura

<p>21. Fattura pro-forma:</p> <ul style="list-style-type: none"> — avvisi di pagamento o solleciti (purché privi dei requisiti prescritti dall'art. 21) — cessioni a enti pubblici ecc. di cui all'art. 6, 5° comma 	6 5°	<p>al pagamento</p> <ul style="list-style-type: none"> — emissione della fattura al sorgere del presupposto impositivo — esigibilità dell'IVA al momento del pagamento
<p>22. Fattura-ricevuta fiscale (D.M. 2-7-1980)</p>		<p>emissione della fattura</p>
<p>23. Fatturazione di trasporti in servizio cumulativo tra aziende concessionarie e FF.SS. (R.M. 29-5-1974, n. 505166)</p>		<p>fattura ovvero lettera di vettura integrata ai sensi dell'art. 21</p>
<p>24. Fatturazione di filiali, sedi secondarie o altre dipendenze (D.M. 18-11-1976)</p>		<p>entro il mese successivo all'effettuazione dell'operazione</p>
<p>25. Fatturazione fuori della sede dell'impresa, tramite i propri dipendenti ovvero ausiliari o intermediari (D.M. 18-11-1976)</p>		<p>entro il mese successivo all'effettuazione dell'operazione</p>
<p>26. Fatturazione differita ed immediata</p>		<p>secondo le regole di fatturazione immediata e differita (i)</p>
<p>27. Fatturazione differita per i dettaglianti nei casi di:</p> <ul style="list-style-type: none"> — emissione di bolla di accompagnamento o documento di trasporto — emissione di ricevuta fiscale e di scontrino fiscale purché contenente l'indicazione del codice fiscale dell'acquirente o committente (art. 3, comma 3, del D.P.R. 21-12-1996, n. 696) — ad imprenditori che acquistano beni oggetto dell'attività propria 	22 3°	<p>entro il mese successivo (l)</p> <p>entro il mese successivo (l)</p> <p>(m)</p>
<p>28. Fatturazione a sede locale dell'impresa (R.M. 22-4-1993, n. 441726)</p>		<p>fattura immediata o differita indicando la sede locale e la partita IVA dell'acquirente (ovvero la sede centrale)</p>

29. Prestazioni mediche ad enti mutualistici			foglio di liquidazione compilato dagli enti, da numerare progressivamente ed annotare a cura del medico entro 15 giorni (art. 2 del D.M. 31-10-74)
30. Fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, non censiti e con richiesta di attribuzione di rendita (art. 15 del D.L. 23-2-1995, n. 41) per l'eccedenza rispetto a quanto fatturato			entro 10 giorni dal ricevimento del certificato di attribuzione della rendita catastale (norma abrogata dall'art. 35, comma 4, del D.L. 4-7-2006, n. 223)
31. Fatturazioni particolari			vedasi i DD.MM. di attuazione dell'art. 73
32. Fatturazione per acquisti da agricoltori esonerati	34	6°	autofattura emessa dall'acquirente
33. Fatture di raccoglitori senza sede fissa (C.M. 19-3-1985, n. 26)			autofattura emessa dal cessionario
34. Fatturazione di particolari soggetti che prestano servizi al pubblico			vedasi i DD.MM. di attuazione dell'art. 74, 4° comma
35. Notai per le prestazioni per le quali sono previsti onorari, diritti o altri compensi in misura fissa nonché per i protesti di cambiali e assegni bancari (D.M. 25-9-1981)			fattura non obbligatoria se non richiesta dal cliente
36. Forniture di oli da gas ad autotrasportatori all'albo di cui alla L. 6-6-1974, n. 298, ed a quelli domiciliati e residenti nell'U.E (D.M. 24-6-1999): — fattura immediata a pena di decadenza — fattura differita			su richiesta fatta al momento a pena di decadenza entro il giorno 15 del mese successivo su bolle di consegna o documenti analoghi, anche con sistemi automatizzati (n)
37. Fatture emesse in nome e per conto dei propri collaboratori agenti previo mandato specifico (R.M. 12-2-1999, n. 24/E e C.M. 19-10-2005, n. 44/E)			— al momento del pagamento del corrispettivo — invio di copia della fattura all'interessato, trattenendone un esemplare

La fattura

38. Autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla L. 6-6-1974, n. 298	74	4°	facoltà di emissione di un'unica fattura per le prestazioni effettuate verso lo stesso committente in ciascun trimestre solare, da annotare entro il trimestre successivo (C.M. 30-10-1998, n. 252)
39. Fatture per operazioni effettuate a mezzo sedi secondarie o dipendenze che non emettono diretta mente la fattura (D.M. 18-11-1976)			entro il mese successivo all'effettuazione dell'operazione
40. Fattura per servizi di telecomunicazione (D.M. 24-10-2000, n. 366) dall'operazione, su richiesta (o)			emissione entro 90 giorni dall'operazione, su richiesta
41. Fatture relative a prestazione di servizi bancari (p)			entro il mese solare
42. Fatture per intermediazione delle agenzie di viaggio (D.M. 30-7-1999, n. 340) (q)			entro il mese successivo al pagamento delle provvigioni
43. Fattura emessa da chi gestisce il servizio dei rifiuti solidi urbani e assimilati e il servizio di fognatura e depurazione (D.M. 24-10-2000, n. 370) (r) (s) (t)			emissione della bolletta-fattura (u)
44. Fattura emessa nei confronti di amministrazioni dello Stato e di enti pubblici nazionali			fattura elettronica e non cartacea, pena il mancato pagamento (v)

(a) La fattura immediata deve essere emessa entro lo stesso giorno in cui l'operazione viene effettuata, con l'obbligo di consegnare o spedire nello stesso termine, uno degli esemplari all'altra parte (C.M. 31-10-1974, n. 42).

(b) Il documento deve essere emesso anteriormente all'inizio del trasporto e deve accompagnare la merce dall'origine a destino (C.M. 31-10-1974, n. 42).

(c) È valido il documento di trasporto (lettera di vettura, documento TIR ecc.) sempreché beninteso contenga tutti gli elementi richiesti (C.M. 31-10-1974, n. 42). Qualora tali presupposti non si verificano è necessario emettere il documento di trasporto di cui al D.P.R. 14-8-1996, n. 472).

(d) È possibile emettere un'unica fattura che riepiloghi le operazioni effettuate nello stesso mese ovvero più fatture che riassumano operazioni effettuate in periodi più brevi del mese stesso (C.M. 31-10-1974, n. 42).

(e) È possibile omettere l'indicazione dettagliata delle cessioni a condizione che i documenti di consegna «vengano inscindibilmente allegati alla relativa fattura e questa rechi, oltre a tutti gli altri elementi previsti dal citato art. 21, anche l'espressa annotazione: «la natura, qualità e quantità dei beni ceduti risultano dagli allegati buoni di consegna che costituiscono parte integrante della fattura (R.M. 23-2-1977, n. 500642).

(f) Ad ogni rifornimento di carburante, l'addetto alla distribuzione del veicolo deve annotare sulla scheda: la data del rifornimento e l'ammontare del corrispettivo. A margine, l'addetto alla distribuzione appone, per convalida, la firma ed il proprio timbro identificativo (art. 3 del D.M. 10-11-1977, n. 444).

(g) Le cessioni devono risultare da annotazioni nei libri o registri previsti dall'art. 53, 3° comma, ovvero da documenti di trasporto o da altri idonei documenti di consegna. Per le cessioni effettuate da agricoltori esonerati, l'obbligo sussiste in capo al cedente.

(h) Al fine di stabilire l'identità tra i beni inviati all'estero e quelli oggetto di fatturazione, è necessario che la fattura provvisoria indichi anche il prezzo di mercato, sia pure indicativo, del giorno di partenza e che tale documento sia annotato in apposito registro riportando anche gli estremi del documento di esportazione.

(i) Nel caso di utilizzazione promiscua dei due sistemi, le fatture relative a ciascun sistema devono essere distintamente numerate ed annotate. Tuttavia, la distinzione non è necessaria se il contribuente riesce a rispettare, in sede di registrazione, l'obbligo dell'annotazione secondo la numerazione progressiva e continua dei documenti (R.M. 21-2-1990, n. 570832).

(l) Vedasi «Fatturazione differita ed immediata».

(m) Obbligo di richiedere la fattura al momento dell'acquisto. Nel caso di cessione a soggetti diversi da tale ipotesi, l'emissione della fattura è facoltativa e, se non richiesta dal cliente, obbliga al rilascio dello scontrino fiscale (ovvero della ricevuta fiscale).

(n) Il documento deve contenere la data, il numero progressivo, i dati del gestore e dell'acquirente, la qualità e la quantità del prodotto erogato ed il corrispettivo pagato (art. 1, comma 3, del D.M. 24-6-1999).

(o) L'emissione delle fatture relative a nuovi collegamenti, traslochi, variazioni di abbonato e altre prestazioni accessorie al contratto di abbonamenti, incassati presso locali aperti al pubblico, non è obbligatoria se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione (art. 2, comma 6, del D.M. 24-10-2000, n. 366).

(p) Le fatture per prestazioni di servizi e quelle relative a cessioni di beni esenti di cui all'art. 10, comma 1, n. 4) (ed escluse quelle di cui al successivo n. 11), che le banche sono tenute a rilasciare su richiesta della controparte, possono essere emesse dalla sede centrale, dal centro elettrocontabile, dalle dipendenze, dai servizi e dagli uffici. Possono comprendere tutte le operazioni fatte con lo stesso soggetto in periodi di tempo non superiore al mese solare a condizione che siano consegnate o spedite entro il mese solare successivo a quello di effettuazione delle operazioni. Le fatture possono essere numerate in ordine progressivo non continuo, mediante un codice riferito al tipo di operazioni effettuate, con l'indicazione degli elementi indispensabili dell'emittente.

(q) La disciplina ha per oggetto prestazioni di intermediazione relative all'art. 1 del D.M., diverse da quelle effettuate dai mandatari senza rappresentanza.

(r) La normativa si applica anche alle somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano.

(s) Dal 1°-1-2005 i soggetti che nell'anno solare precedente hanno versato IVA per un importo superiore a € 2.000.000 calcolano l'acconto nella misura del 97% dell'importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso (art. 1, comma 471, della L. 30-12-2004, n. 311). Tali soggetti hanno la facoltà di eseguire le annotazioni di liquidazione relative alle operazioni possono essere effettuate entro il giorno 16 del secondo trimestre solare successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

(t) La norma si applica anche per chi gestisce il servizio di lampade votive nei cimiteri (art. 5 del D.M. 24-10-2000, n. 370).

(u) La bolletta, che tiene luogo della fattura, deve contenere gli elementi richiesti dall'art. 21 salvo il numero progressivo e il domicilio dell'utente che possono essere sostituiti, rispettivamente, dalla numerazione toponomastica e dall'ubicazione dell'utenza. Nei confronti dello stesso cliente può essere emessa un'unica bolletta in relazione a uno o più contratti distinti.

(v) L'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione va fatta esclusivamente in forma elettronica osservando il D.Lgs. 20-2-2004, n. 52, e il D.Lgs. 7-3-2005, n. 82. Un apposito D.M. disciplina le procedure. Non possono essere accettate né pagate fatture fino all'invio in forma elettronica.

10. LA DEROGA ALL'OBBLIGO DI EMISSIONE DELLA FATTURA

L'emissione della fattura non è obbligatoria se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione nei casi evidenziati nella seguente tabella (art. 22, 1° comma).