



ASSOCIAZIONE LAUREATI IN
ECONOMIA
DELL'UNIVERSITÀ DI VERONA



BANCASantaGiulia

LE NOVITA' FISCALI 2012-2013

IVA: la fatturazione e le altre modifiche

Raffaele Rizzardi

Rezzato, 4 maggio 2013

con il patrocinio



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI
BRESCIA



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

Dal 1° gennaio 2013 - Fatturazione

DPR 633/72 – «legge IVA»

- Articolo 21 – Riscrittura
- Articolo 21-bis – Fattura semplificata
- Articolo 20 – Volume d'affari

DL 331/93 – Cessioni intracomunitarie

- Articolo 39 – Effettuazione (no incasso)
- Articolo 46 – Termini per la fatturazione

Dicitura	Norma che la prevede	Norma di riferimento (indicazione non obbligatoria)
Autofatturazione	Art. 21.6-ter	<p>Fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio. Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> - art. 17, secondo comma, cessioni e prestazioni che si considerano effettuate in Italia eseguite da un soggetto di imposta extra-UE. Per i fornitori domiciliati nella UE deve essere integrata la loro fattura in regime di “inversione contabile”) - art. 46, comma 5, D.L. 331/93 – mancato ricevimento della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione
Inversione contabile	Art. 17.5	Art. 17.5 – cessioni imponibili su opzione di oro da investimento
	Art. 21.6-bis.a)	<p>Cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea</p> <p>Ad esempio: articolo 7-ter, comma 1, lettera a)</p>
	Art. 74.7	Cessioni di rottami e materiali di recupero

Operazione esente	Art. 21.6.c)	Art. 10 (escl. n. 6) – operazioni esenti
Operazione non imponibile	Art. 21.6.b)	Art. 8, 8-bis, 9, 38-quater – esportazioni, operazioni assimilate, servizi internazionali, cessioni a turisti extraUE
	Art. 46.2 – DL 331/93	Cessioni intracomunitarie
Operazione non soggetta	Art. 21.6.a)	Art. 7-bis.1 – cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
	Art. 21.6-bis.b)	cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea
Regime del margine – Agenzie di viaggio	Art. 21.6.e)	Art. 74-ter – Regime delle agenzie di viaggio
Regime del margine - Oggetti d'arte	Art. 21.6.d)	D.L. 41/95 – Regime del margine
Regime del margine – Oggetti di antiquariato e da collezione		
Regime del margine - Beni usati		

«non imponibile»

- termine sconosciuto a livello comunitario
- la direttiva utilizza sempre il termine «esente» - per le operazioni intracomunitarie l'articolo 138
- la fattura per queste cessioni, ai sensi della direttiva 2006/112/CE (articolo 226, n. 11) deve indicare il riferimento alla disposizione applicabile della direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente

Il deposito all'estero di merce italiana

- Il trasferimento della merce dall'Italia è una cessione intracomunitaria assimilata verso una partita IVA estera (DL 331 - 41.2.c)
- Stati con opzione *reverse* (articolo 194 direttiva) – es. Francia – fattura IT – art. 21.6-bis.a) – «inversione contabile» - volume d'affari
- Altri Stati – es. Germania – fattura imponibile emessa dalla partita IVA estera della ditta italiana – nessuna fattura nell'IVA italiana

Il deposito in Italia di merce estera

- Il trasferimento della merce in Italia è un acquisto intracomunitario assimilato – possibile rappresentante «leggero» - (DL 331 - 38.3.b – 44.3, *secondo periodo*)
- La successiva vendita è una cessione interna imponibile. No VIES. No INTRASTAT
- Italia con opzione *reverse* (articolo 194 direttiva) – il fornitore non stabilito non può emettere fattura imponibile – inversione contabile sulla fattura emessa dal fornitore estero – IVA 17.2

La fattura semplificata

- Sino a € 100 – possibile aumento ed estensione – no intracomunitarie
- E' uno scontrino parlante

La fattura semplificata

Data di emissione	
Numero progressivo	Non è richiesto l'azzeramento ad anno solare. Il numero deve identificare la fattura in modo univoco
Individuazione del fornitore	Ditta, denominazione o ragione sociale (o nome e cognome), residenza o domicilio Per i non residenti devono essere indicati gli estremi del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione.
Partita IVA del fornitore	
Individuazione del cliente	Ditta, denominazione o ragione sociale (o nome e cognome), residenza o domicilio Per i non residenti devono essere indicati gli estremi del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione. In alternativa: - <u>clienti italiani</u> – solo codice fiscale o partita IVA - <u>clienti comunitari soggetti passivi</u> – numero di identificazione
Oggetto dell'operazione	Descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi
Corrispettivo lordo	"di cui IVA", o dati che permettono di calcolarla (aliquota)
Note di variazione art. 26	riferimento alla fattura rettificata e indicazioni specifiche che vengono modificate.

L'identificazione del cliente in fattura

- Obbligo di indicazione (finalizzato allo «spesometro»)
- Partita IVA del cessionario o committente che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione
- Codice fiscale in caso contrario
- Problema degli enti con doppia sfera (enti non commerciali, enti pubblici)
- Idem persona fisica
- Utilizzo misto (dovrebbe essere la partita IVA)

Le fatture emesse il giorno 15

- DPR 100/98: imposta dovuta se esigibile, anche in assenza di fatturazione o registrazione; detraibile se entro il termine di liquidazione è pervenuta la fattura del fornitore ed è stata registrata
- Le fatturazioni entro il giorno 15 del mese seguente: differite ordinarie (beni con DDT, prestazioni individuabili attraverso apposita documentazione); fatture per servizi generici a soggetti passivi UE; autofatture per servizi generici resi o ricevuti da soggetti non UE; cessioni intracomunitarie di beni) - non spostano l'esigibilità, e vanno liquidate nel mese di competenza. Controllare la procedura informatica (caso contrario per il cliente)
- Unica ipotesi di rinvio dell'esigibilità: differite triangolari fine mese successivo (21.4.b > 6.5, *ultimo periodo*)

IVA nel settore immobiliare

- Dal 26 giugno 2012 (DL 83)
- Non è un mero ripristino ante DL 223/06
- La direttiva comunitaria non è cambiata, ricorso a possibili opzioni per gli Stati membri (gli immobili non possono fare oggetto di operazioni intracomunitarie)
- Distinzione tra abitativo (A, tranne A10) e non abitativo («strumentale»)

Cessioni di fabbricati Costruttore o ristrutturatore

- Imponibilità per obbligo entro cinque anni dalla fine lavori (fabbricato «nuovo» - uno dei criteri della direttiva)
- Esenzione oppure imponibilità per opzione successivamente (fattura in *reverse charge* – art. 17, 6.a-bis)

Cessioni di fabbricati

Soggetto diverso

- Fabbricati abitativi: sempre esenti
- Fabbricati non abitativi o alloggi sociali: esenzione oppure imponibilità per opzione (fattura in *reverse charge* – art. 17, 6.a-bis)

Locazione o leasing di fabbricati

- Fabbricati abitativi: sempre esenti oppure opzione per l'imponibilità ad aliquota 10% solo al costruttore o ristrutturatore
- Fabbricati non abitativi o alloggi sociali: esenzione o imponibilità per opzione (fattura normale)

Opzione per l'imponibilità

- Nel contratto di vendita o locazione
- E' un elemento della trattativa sul corrispettivo tra le parti contraenti (cedenti o locatori che possono subire la rettifica del pro-rata; cessionari o conduttori privati, medici, banche, assicurazioni, case di cura che non detraggono)
- Contratti in corso al 26.6.2012 ? Si cita la risoluzione 2/E del 2008 per immobili venduti da privati (che non potevano optare) a imprese. Validità per comportamento concludente?

TARSU – TIA - TARES

- IVA sulla TIA illegittima. Ma l'IVA non dovuta non è detraibile. E se pagata dal comune per la TARSU è pure indetraibile e va aggiunta alla tariffa
- Dal 2013, l'art. 14 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (legge 22 dicembre 2011, n. 214), istituisce la TARES (tributo comunale sui rifiuti e sui servizi), in sostituzione di tutti i precedenti prelievi attinenti alla raccolta e allo smaltimento dei rifiuti, attribuendo – come dice il nome – natura fiscale e quindi fuori dal campo di applicazione dell'IVA
- C'è un solo caso di possibile natura corrispettiva, quello stabilito dai commi 29 a 31, per i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità dei rifiuti conferiti. In questo caso il regolamento può prevedere l'applicazione di una tariffa di natura corrispettiva, in luogo del tributo. Questa tariffa sarà riscossa direttamente dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani e, data la sua natura, sarà assoggettata ad IVA

IVA per cassa

- Volume d'affari sino a € 2 milioni
- Vincolo triennale (dicembre 2012 conta per un anno)
- Rischio di modifica del volume d'affari verso attività che non beneficiano del rinvio (vendite a privati, cessioni all'estero o ad esportatori)
- Rinvio della detrazione sui propri acquisti sino al pagamento
- Indicazione in fattura, nessun effetto per il cliente

IVA per cassa

- L'adesione al regime di cassa avviene con il comportamento concludente, che consiste nell'indicazione in fattura della seguente dicitura:
- "IVA per cassa" ai sensi dell'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83.
- Le fatture che fossero prive di questa indicazione non determinano decadenza dal regime, ma danno luogo ad una violazione formale.
- La scelta manifestata deve essere confermata nella dichiarazione annuale IVA del periodo in cui il regime ha avuto inizio. A tale scopo il modello di dichiarazione per il 2012 prevede un codice VO15 (opzione dall'1.12.2012).

IVA per cassa

- Esigibilità dopo un anno dall'effettuazione, salvo procedura concorsuale del cliente
- Detrazione in ogni caso dopo un anno dall'effettuazione, anche se la fattura non sarà mai pagata
- Analogia con la rettifica della detrazione per insolvenza (IVA 26.2), che spetta al fornitore, senza effetto sul cliente (articolo 185.2 direttiva - *no adjustment shall be made*)

Aliquote IVA

- Dal 1° luglio 2013 aliquota ordinaria passerà dal 21% al 22% - ipotesi di blocco dell'aumento?
- Aliquota minima nell'Unione europea: Lussemburgo 15%
- Aliquota massima: Ungheria 27%
- L'aliquota ordinaria è l'unica applicabile nei servizi on-line, compresa l'editoria dematerializzata. Francia deferita alla Corte di Giustizia per aver adottato una norma di riduzione

Rapporti intracomunitari

- Dal 1° luglio 2013 adesione della Croazia (HR) all'Unione europea
- Evitare se possibile operazioni a cavallo di tale data (trasformazione di esportazioni in vendite intracomunitarie, di importazioni in acquisti intracomunitari) – riferimento articolo 60 DL 331/93

Le direttive comunitarie e le sentenze della Corte di Giustizia Europea

Le direttive «rifuse» (*recast*)

- IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: sesta direttiva (77/388/CEE) > 2006/112/CE - già integrata con dieci direttive – «considerando» relativi al testo iniziale (es. noleggio mezzi di trasporto) – ca. 450 articoli – senza rubrica – necessità di risalire a sezione, capo, titolo – alcuni termini polisemici: «esente» significa anche «non imponibile»
- OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE SOCIETARIA TRANSNAZIONALI: 90/434/CEE > 2009/133/CE (*versione codificata*)
- DIVIDENDI MADRE/FIGLIA: 90/435/CEE > 2011/96/EU
- CONFERIMENTI IN SOCIETA' PER AZIONI: 77/91/CEE > 2012/30/UE

I progetti in corso

- COM (2012) 763 – integrazione del regolamento 282/2011/UE – territorialità dei servizi – mini One-Stop-Shop – dall'1.1.2015 i providers di servizi on-line che vendono ai privati applicheranno l'IVA di ciascun Paese (come essere sicuri di individuarlo?), versandola al proprio ufficio, con clearing europeo. Oggi applicano la propria IVA. Sistema già in uso per providers non UE (*in case of non compliance how can you enforce?* – caso Programmi Italia)

Reverse charge in caso di frode

- Direttiva 2010/23/UE – trasferimento quote di emissione dei gas a effetto serra
- COM (2012) 428 – QUICK REACTION TO VAT FRAUD – quando il singolo Stato si accorge che le frodi stanno aumentando in un particolare settore (come fa?) – possibile estensione del *reverse charge* con notifica alla Commissione – adozione di altre (quali?) misure

I progetti in corso

- COM (2011) 778 – INTEGRAZIONE DELLA DIRETTIVA 2006/43/CE – REVISIONE CONTABILE
- COM (2011) 779 – DIRETTIVA AD HOC PER LA REVISIONE DELLE SOCIETA' DI INTERESSE PUBBLICO
 - indipendenza accentuata delle società di revisione e abilitazione transnazionale
 - applicazione dei principi di revisione proporzionata per le medie imprese; esame limitato per le piccole
 - P.S. – in IT non abbiamo nemmeno attuato concretamente la terza direttiva (*quality assurance?*)

I progetti in corso

- COM (2011) 684 – riscrittura della quarta direttiva sui bilanci (78/660/CEE) e della settima sul consolidato (83/349/CEE)
- Graduazione degli obblighi per le PMI
- Maggiore trasparenza

I gruppi di studio IVA

- VAT expert group (per l'Italia Paolo Centore e Andrea Parolini)
- Group on the future of VAT (pubbliche amministrazioni)
- TEMA ATTUALE: scambi intracomunitari di beni con i criteri B2B dei servizi – irrilevanza del luogo di consegna – problema delle vendite ex works – sistema di controlli incrociati
- Al momento non si approfondisce lo *split-system* (bonifico al fornitore con l'IVA in evidenza e accredito su un conto vincolato)

ECJ: scelta del regime più conveniente

- C-277/09 – 22 dicembre 2010 – *RBS Deutschland*
- legislation shopping: RBS UK presenta il cliente UK alla propria controllata DE (leasing cessione – fuori campo IVA per beni in UK)
- costruzione non artificiosa
- diritto di scegliere il sistema per non pagare l'IVA
- *Halifax* – 255/02 : le società erano costituite *ad hoc*

Leasing per differire l'indetraibilità

- C-103/09 – 22 dicembre 2010 – *Weald Leasing*
- società con IVA indetraibile
- scelta di acquisire il bene in leasing per differire nel tempo l'indetraibilità
- società di leasing *captive* creata da un consulente
- Operazione regolare – Condizioni di mercato

Fornitore che non ha pagato l'IVA

- C-324/11 - *Gábor Tóth* – 6.9.2012
- C-80/11 e C-142/11 - *Mahagében kft e Péter Dávid* – 21.6.2012
- Il cliente non risponde delle irregolarità fiscali o previdenziali del fornitore
- Il fisco ha l'onere di provare che il cliente sapeva o avrebbe dovuto sapere che fosse un anello della catena fraudolenta
- In Italia dobbiamo fare la verifica agli appaltatori e subappaltatori – denuncia alla Commissione europea AIDC e Confindustria

Rimborsi ottava direttiva

- C-294/11 - *Elsacom NV* – 21.6.2012
- Il termine per la domanda di rimborso dell'IVA estera ha natura decadenziale
- Era del 30 giugno e dal 2010 è del 30 settembre dell'anno successivo
- Istanze canalizzate tramite il Centro di Pescara (IVA 38-bis1)

IVA: Prestazione unica

- C-117/11 – *Purple Parking* – 19.1.2012
- Il trasporto dal parcheggio all'aeroporto è prestazione unica (il prezzo è calcolato sul veicolo e non su quante persone vengono trasportate)
- C-392/11 - *Field Fisher Waterhouse LLP* – 27.9.2012
- Messa a disposizione di uffici, con obbligo di pagare una serie di servizi complementari, il cui inadempimento comporta la risoluzione del contratto principale

IVA: prestazioni accessorie esenti

- C-224/11 - *BG⁻ Leasing sp. z o.o.* – 17.1.2013
- La società di leasing stipula l'assicurazione del bene e lo addebita
- Resta ferma l'esenzione
- IVA 12.2: le prestazioni accessorie **imponibili** concorrono alla base imponibile della operazione principale

IVA: area o fabbricato?

- C-461/08 - *Don Bosco Onroerend Goed* – 19.11.2009
- Rogito nello stesso giorno in cui inizia la demolizione a cura del venditore = area
- C-326/11 - *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV* – 12.7.2012
- Edificio con demolizione parziale, tuttora utilizzato in parte, opere di ristrutturazione che saranno completate dall'acquirente = fabbricato

Spese per difesa amministratore

- C-104/12 - Wolfram Becker – 21.2.2013
- IVA: indetraibilità dell'imposta sulle parcelle relative alla difesa penale di un amministratore

Cessione o prestazione?

- C-88/09 – *Graphic Procédé* – 11.2.2010 - La «reprografia», cioè la semplice stampa di un file dà luogo a cessione di beni. Per essere un servizio occorre una rilevante attività di trattamento
- C-497/09 – *Bog* – 10.3.2011 – La preparazione e vendita di *pop corn* in un bar è una cessione di beni, se non prevalgono elementi di servizio