

Memento Pratico

IVA

Aggiornato
con la Legge
di Bilancio
2023

2 0 2 3

ESTRATTO

 **MEMENTO**
GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

INCLUSA
VERSIONE DIGITALE



Memento Pratico



Aggiornato al 19 gennaio 2023

L'opera è stata ideata e realizzata dalla

Redazione Fiscale Memento

Giuffrè Francis Lefebvre

A questa edizione hanno collaborato

Sara Armella

Avvocato, esperta di diritto Tributario e Doganale

Federico Fonzi

Avvocato, esperto di diritto Tributario

Maria Cristina Vailati

Dottore commercialista

Direttore responsabile

Antonella Sciarra

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 31 del 20 gennaio 2012
© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - Milano 2023

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Presentazione

5

Memento Pratico IVA è un'opera di immediata consultazione che espone in maniera esauriente e sistematica tutta la disciplina IVA.

Il volume è stato realizzato per fornire risposte chiare e soluzioni pratiche a tutti gli aspetti legati all'IVA.

Sono state esaminate approfonditamente le **norme**, la **prassi**, la **dottrina** e la **giurisprudenza**, sia nazionale che comunitaria.

Nell'esposizione della materia si è dato uno spazio particolare agli esempi pratici - oltre 300 - che ne rendono più semplice la comprensione.

La trattazione è stata impostata tenendo distinte le regole e gli adempimenti relativi alle **operazioni nazionali** da quelli riguardanti le operazioni internazionali, sia **intracomunitarie** che **extracomunitarie**.

A quest'ultimo riguardo, si è ritenuto utile trattare specificamente anche la **materia doganale**, in virtù dei numerosi riflessi istituzionali e pratici che la legano alle operazioni internazionali.

Inoltre, sono stati analizzati in maniera particolareggiata sia i **regimi speciali** che alcuni **settori economici particolari** degni di una trattazione specifica (assicurazioni, banche, edilizia, commercio al minuto, ecc.).

La trattazione delle **sanzioni** è concentrata nella parte dedicata, salvo eccezioni evidenziate nell'indice.

L'opera è corredata da una ricca **appendice** con numerosi fac-simile di formulari e modelli che si utilizzano correntemente nell'attività aziendale e professionale.

Per facilitare la ricerca delle questioni trattate, il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati** a margine, ai quali vengono indirizzati tutti i rinvii, sia da una parte all'altra del testo, onde evitare inutili ripetizioni, sia dall'indice analitico. La **numerazione è discontinua**.

N.B. L'opera è aggiornata con le novità della Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) e del DL **Aiuti quater** (DL 176/2022 conv. in L. 6/2023).

Piano dell'opera

Presentazione	p. 5
L'IVA e la UE	p. 13

Parte I: OPERAZIONI NAZIONALI

Titolo I	Campo di applicazione	
Soggetti passivi		210
Operazioni IVA		1150
Territorialità		3550
Titolo II	Determinazione dell'imposta	
Momento impositivo ed esigibilità		5100
Base imponibile		6700
Aliquote		8250
Detrazione		10000
Titolo III	Adempimenti	
Fattura e documenti connessi		19000
Registri obbligatori		22650
Liquidazioni, versamenti e rimborsi		23850
Comunicazione Lipe e dichiarazione annuale		27700
Adempimenti straordinari (dichiarazione di inizio, variazione e cessazione attività, opzioni)		29400
Soggetti di dimensioni ridotte		30200
Gruppo IVA		31000
Adempimenti contabili particolari		31500
Operazioni straordinarie		33500

Parte II: OPERAZIONI INTERNAZIONALI

Titolo I	Scambi intracomunitari	
Scambi intracomunitari di beni B2B		37010
Scambi intracomunitari di beni B2C		37800
Servizi intracomunitari		37900
Adempimenti comuni (VIES, fatturazione, dichiarazione, INTRASTAT)		38000
Titolo II	Operazioni extracomunitarie	
Importazioni		40020
Esportazioni		40300

Titolo III	Altre operazioni internazionali	
Acquisti con dichiarazione d'intento degli esportatori abituali		41000
Trasporti internazionali e altri servizi connessi agli scambi internazionali		41400
Operazioni relative a navi e aeromobili		41550
Organismi sovranazionali e sedi diplomatiche		41600
Operazioni con Vaticano e San Marino		41700

Titolo IV	Soggetti non residenti operanti in Italia	
Stabile organizzazione		43050
Soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia		43200
Rimborsi		43350

Parte III: SETTORI ECONOMICI PARTICOLARI

Agenzie di viaggio		45200
Agricoltura		46050
Assicurazioni		48900
Banche		49700
Commercianti al minuto e assimilati		51050
Commercio di beni usati, oggetti d'arte... (regime del margine)		53550
Consorzi tra imprese		55100
Edilizia e altre operazioni immobiliari		55500
Editoria		59200
Enti non profit		60750
Fondi immobiliari		62200
Giochi, intrattenimenti e spettacoli		62950
Intermediari		65350
Operazioni con PA e società quotate (Split payment)		65800
Rottami		66000
Altri settori minori		66400

Parte IV: SANZIONI

Principi generali		68010
Violazioni		68500

Parte V: SISTEMA DOGANALE

Fonti normative		72040
Rapporto tributario doganale		72300
Debito fiscale		73100
Accertamento doganale		73400
Dichiarazione doganale		74250
Fasi delle operazioni doganali e relative procedure		74560
Regimi doganali		75060
Revisione dell'accertamento, sanzioni e contenzioso		77100

Parte VI: APPENDICE

Formulari, modelli e tabelle		79000
------------------------------	--	-------

Principali novità

10 Nella tavola seguente riportiamo le principali novità fiscali contenute nel MEMENTO PRATICO IVA con il rinvio ai paragrafi interessati e la fonte normativa, amministrativa o giurisprudenziale.

MIVA n°	Argomento	Provvedimento
Operazioni		
2423	Ampliata l'esenzione dei servizi sanitari	art. 18 DL 73/2022 conv. in L. 122/2022
2687	Attività formativa operatore estero	Risp. AE 23 settembre 2022 n. 469
2810	Trasporto di persone con finalità turistiche	Art. 36-bis DL 50/2022 conv. in L. 91/2022
Territorialità		
4190	Luogo d'imposizione in caso di frode	C.Giust. UE 27 ottobre 2022 C-641/21
4660	Territorialità della partecipazione a webinar internazionali	Risp. AE 28 giugno 2022 n. 353
Momento impositivo		
6282	Regime di cassa: segnalazione del superamento dei limiti ai fini della liquidazione precompilata	FAQ AE 14 luglio 2022
Aliquote		
8275	Nuovi prodotti ad aliquota ridotta (prodotti per infanzia e per igiene intima femminile, pellet)	art. 1 c. 72, 73 L. 197/2022
9575	IVA 5% per il gas per combustione, servizio energia e teleriscaldamento	art. 1 c. 13 e 14 L. 197/2022
Detrazione		
10360	Bonus al consulente	Cass. 7 ottobre 2022 n. 29342
11065	Proroga detrazione costi auto aziendali	Decis. UE 2022/2411/UE
11100	Strumentalità degli immobili	Cass. 28 aprile 2022 n. 13259
Fattura e documenti connessi		
19812	Fattura elettronica estesa ai soggetti forfettari con ricavi 2021 superiori a € 25.000	art. 18 DL 36/2022 conv. in L. 79/2022, Faq AE 22 dicembre 2022 n. 150
19953	Aggiornamento della guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro	Guida AE alla compilazione FE ed esterometro vers. 1.7
20062, 30430	Forfettari: fattura elettronica e imposta di bollo	Risp. AE Telefono 15 giugno 2022
20810	Nota di variazione in presenza di procedure concorsuali ed esecutive	Circ. Assonime 15 marzo 2022 n. 10
21610	Proroga al 31 dicembre 2026 del reverse charge per prodotti elettronici, gas ed energia	art. 22 DL 73/2022 conv. in L. 122/2022
Comunicazione Lipe e dichiarazione annuale		
27700	Comunicazione dati per vendite tramite interfacce elettroniche	art. 1 c. 151 L. 197/2022
Adempimenti straordinari		
29550	Controlli rafforzati per contrastare partite IVA apri e chiudi	art. 1 c. 148 L. 197/2022

MIVA n°	Argomento	Provvedimento
Soggetti di dimensioni ridotte		
30330	Innalzato il limite di ricavi/compensi per accedere al regime forfetario	art. 1 c. 54 L. 197/2022
Gruppo IVA		
31042	Rimborsi società controllata: limiti all'assunzione diretta della garanzia della capogruppo	Risp. AE 15 luglio 2022 n. 381
31048, 32580	Liquidazione IVA di gruppo e gruppo IVA: per i termini rileva l'iscrizione al RI	Risp. AE 29 aprile 2022 n. 241, Risp. AE 10 maggio 2022 n. 258
Operazioni internazionali		
37205	Commissionari nelle cessioni intracomunitarie	Risp. AE 10 marzo 2022 n. 101
38650 e s.	Aggiornamento della guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro	Guida AE alla compilazione FE ed esterometro vers. 1.7
38672 e s.	Esterometro: nuove esclusioni e chiarimenti dell'AE	art. 12 c. 1 DL 73/2022 conv. in L. 122/2022, Circ. AE 13 luglio 2022 n. 26/E
41095	Splafonamento postumo di esportatore abituale	Cass. 19 ottobre 2022 n. 30800
41450	Trasporti internazionali servizi dei subvettori	Circ. AE 25 febbraio 2022 n. 5/E
Banche		
50142	Differenziali contratti derivati	Circ. Assonime 15 febbraio 2022 n. 6
50180	Prestazioni di mandato e mediazione relative ad operazioni finanziarie	Risp. AE 4 luglio 2022 n. 360, 361, 362, 363 e 364
Commercianti al minuto e assimilati		
51240	Malfunzionamento RT: registro di emergenza e punti cassa	Risp. AE 6 maggio 2022 n. 247
51246	Credito d'imposta per adeguamento strumenti per trasmissione dei corrispettivi	art. 8 DL 176/2022
Edilizia e altre operazioni immobiliari		
55802	Chiarimenti sulle cessioni di fabbricati collabenti	Risp. AE 7 novembre 2022 n. 554
56280	Detrazione IRPEF per IVA su acquisto abitazioni classe energetica A o B	art.1 c. 76 L. 197/2022
56415	Chiarimenti su prima casa in presenza di altra abitazione agevolata ma inagibile	Princ. dir. AE 17 marzo 2022 n. 1
56450	Chiarimenti prima casa under 36 e proroga al 2023	Risp. AE 11 maggio 2022 n. 261, art.1 c. 74 L. 197/2022
56500	Chiarimenti su prima casa e cessione diritto usufrutto	Risp. AE 30 agosto 2022 n. 441
Sanzioni		
68210	Ravvedimento in ipotesi di condotte fraudolente	Circ. AE 12 maggio 2022 n. 11/E
68220	Modifica tasso interessi legali per ravvedimento	DM 13 dicembre 2022
68257	Ravvedimento speciale	art. 1 c. 174 - 178 L. 197/2022

MIVA n°	Argomento	Provvedimento
68260	Definizione delle violazioni formali	art. 1 c. 166 - 173 L. 197/2022
68620	Sanzioni in materia di reverse charge	art. 1 c. 152 L. 197/2022
Sistema doganale		
72606	Sportello unico doganale UE	Reg. UE 2299/2022
73493	Aggiornata la nomenclatura combinata per il 2023	Reg. UE 1998/2022
73520 e 76640	Sanzioni verso la Russia (divieti di importazione/esportazione)	Reg. UE 1269/2022 , Reg. UE 1904/2022
73740	Esportatori registrati: fase 2 del Portale Rex	Circ. AD 4 luglio 2022 n. 25/D
74310	Digitalizzazione: nuovi tracciati	Informativa AD 7 giugno 2022 n. 238445/RU, Informativa AD 11 novembre 2022 n. 511592/RU



Memento Pratico

IVA

IVA 2023



SCOPRI GLI ALTRI TITOLI INDISPENSABILI PER LA TUA PROFESSIONE

Fiscale



Accertamento e Riscossione



Contenzioso Tributario



Contabile



Espandi il tuo volume con **MementoPiù**, il sistema digitale integrato e modulare che ti darà massimo aggiornamento e un'esperienza di consultazione unica grazie al potente motore di ricerca e alle funzionalità ancora più evolute.

CAPITOLO 2

Operazioni IVA

SOMMARIO

Sez. 1 - Cessioni di beni	1260	Sez. 2 - Prestazioni di servizi	2130
I. Definizione ai fini IVA	1320	I. Definizione ai fini IVA	2190
II. Eccezioni al principio di imponibilità	1440	II. Eccezioni al principio di imponibilità	2370
a. Cessioni di denaro a fondo perduto	1480	a. Servizi sanitari e sociali	2420
b. Cessioni gratuite di beni «materiali» da parte di imprese	1610	b. Servizi culturali	2630
c. Cessioni di beni con IVA indebitabile	1800	c. Servizi pubblici	2810
d. Altre cessioni di beni	1850	d. Altri servizi	2890
		Sez. 3 - Autoconsumo	3180

Nel presente capitolo vengono distintamente esaminate le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi**, come individuate dalla normativa IVA (artt. 2 e 3 DPR 633/72). La distinzione rileva ai fini dell'applicabilità di determinate regole IVA (es. criteri di territorialità, individuazione del momento impositivo, ecc.) che sono differenti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Per l'analisi dei criteri idonei per individuare il tipo di operazione si rinvia al n. 2190.

In generale, entrambe le operazioni sono rilevanti ai fini IVA se effettuate a titolo **oneroso**; tuttavia, anche alcune operazioni effettuate a titolo **gratuito** sono assimilate alle cessioni a titolo oneroso e sono quindi rilevanti ai fini IVA.

Successivamente vengono, invece, esaminate le ipotesi di **autoconsumo di beni e servizi** in considerazione del particolare regime applicabile a tali operazioni.

1150

SEZIONE 1

Cessioni di beni

Costituiscono cessioni di beni ai fini IVA sia le **cessioni in senso stretto** (giuridico) sia alcune operazioni **assimilate**, cioè operazioni che non rientrano nel concetto comune di cessione ma sono assoggettate al medesimo trattamento IVA.

Le suddette operazioni sono generalmente **imponibili**, salvo specifiche eccezioni previste dalla normativa IVA (es. cessioni **esenti** o **fuori campo** IVA). Tali eccezioni sono analizzate nella presente sezione, subito dopo aver fornito la definizione di cessione di beni.

1260

I. Definizione ai fini IVA

In generale si ha una cessione di beni in senso stretto in tutti i casi in cui viene posto in essere un atto a titolo **oneroso**, cioè effettuato verso un corrispettivo, che trasferisce la **proprietà** ovvero costituisce o trasferisce **diritti reali di godimento** su beni di ogni genere (art. 2 c. 1 DPR 633/72).

La legge individua inoltre alcune operazioni che pur senza avere le suddette caratteristiche sono tuttavia assimilate alle cessioni di beni.

1260

► **Precisazioni 1)** La giurisprudenza comunitaria ha precisato che la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento della proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, ma **comprende qualsiasi operazione di trasferimento** di un bene effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (C.Giust. CE 6 febbraio 2003 C-185/01, C.Giust. CE 8 febbraio 1990 C-320/88).

2) Mentre il **furto di merci** non è considerato cessione di beni, per assenza di autorizzazione a disporre e di corrispettivo, lo è il trasferimento fisico di un bene ad un acquirente che **utilizzi fraudolentemente una carta di credito** quale strumento di pagamento. Infatti, il pagamento effettuato dal terzo (emittente carta di credito), costituisce un corrispettivo (C.Giust. UE 21 novembre 2013 C-494/12).

1325 Le operazioni che ai fini IVA costituiscono cessioni di beni (in senso stretto e assimilate) vengono sinteticamente elencate nella **tabella** seguente, con l'indicazione dei paragrafi in cui le stesse vengono esaminate analiticamente, con l'individuazione di eventuali limitazioni o eccezioni.

	Cessioni di beni	MIVA n.
Cessioni di beni in senso stretto	Vendita	1340
	Cessioni coattive	1350
	Somministrazione	1360
	Costituzione/trasferimento di diritti reali di godimento	1370
Operazioni assimilate alle cessioni di beni	Vendita a rate con riserva di proprietà	1340
	Locazione con clausola di trasferimento dei beni	1340
	Commissione alla vendita o all'acquisto	65660 e s.
	Assegnazioni di beni ai soci, associati, partecipanti	1380
	Cessioni gratuite	1610
	Autoconsumo di beni	3200

1340 **Vendita di beni** Un tipico esempio di cessione in senso stretto è quella che si realizza attraverso un contratto di vendita. Esso può avere ad oggetto **beni materiali** immobili o mobili, nuovi oppure usati. Si comprendono fra i beni mobili anche l'energia elettrica, il gas, il calore e simili.

Se il contratto si perfeziona in via telematica, ma vi è consegna fisica del bene materiale secondo le modalità tradizionali (c.d. **commercio elettronico indiretto**), la cessione è assimilata alle vendite per corrispondenza (o vendite a distanza).

Sono assimilate alle cessioni di beni anche le c.d. vendite differite, cioè **la vendita a rate con riserva della proprietà** (da non confondere con il leasing) e **la locazione con clausola di trasferimento dei beni** (art. 2 c. 2 n. 1 e 2 DPR 633/72).

Alcune cessioni non considerate, ai fini IVA, come **prestazioni di servizi**. Si tratta, ad esempio, delle cessioni aventi ad oggetto:

- **beni immateriali**: licenze, marchi, disegni, quote di emissione di gas (Risp. AE 19 novembre 2018 n. 69), quote di tonno rosso, ecc. (v. n. 2250 e n. 2630 e s.) oppure **beni virtuali** consegnati in via telematica, c.d. **commercio elettronico diretto**, come ad es. cessioni telematiche via **Internet** di testi, immagini, musica, software, elaborazioni dati, ecc. mediante il download (v. n. 4780);
- **contratti** (v. n. 2280);
- **valute estere** (v. n. 50100).

ESEMPIO

1) La società Alfa che commercializza tramite Internet materiale ottico-fotografico, ha concluso telematicamente con la ditta Beta, in data 10 maggio, la vendita di 10 telecamere digitali, pattuendo la consegna della merce al domicilio dell'acquirente il 25 maggio. Tale operazione è assimilata alle vendite per corrispondenza.

2) La società Gamma ha concluso con la società Delta un contratto di vendita in forza del quale la prima fornisce alla seconda un programma informatico non incorporato in alcun supporto fisico, ma inviato telematicamente.

Tale operazione è qualificabile, ai fini IVA, come una prestazione di servizi.

1350 **Cessioni coattive** Le cessioni di beni disposte con atti della pubblica autorità (sentenze, decreti del giudice dell'esecuzione) come, ad es. l'**espropriazione** o la **requisizione** o la **ven-**

dita forzata di immobili, di macchinari e attrezzature, sono comprese fra le cessioni di beni in senso stretto (Ris. AE 26 novembre 2001 n. 193/E).

Come per tutte le cessioni, il regime IVA applicabile varia in funzione del bene oggetto della cessione: se riguarda un terreno edificabile la cessione è imponibile; se riguarda abitazioni o fabbricati strumentali può essere esente o imponibile, a seconda delle caratteristiche dell'operazione (v. n. 55810 e s.); se riguarda terreni non edificabili è fuori campo IVA.

A tali operazioni si applicano regole specifiche per quanto riguarda il **momento impositivo** e la base imponibile: infatti, l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento effettivo del corrispettivo (art. 6 c. 2 lett. a DPR 633/72), e la **base imponibile** è costituita dall'indennizzo comunque denominato (art. 13 c. 2 DPR 633/72).

Non sono comprese fra le cessioni coattive le somme corrisposte per **indennità di occupazione temporanea**, in quanto hanno natura risarcitoria (Ris. Min. 10 ottobre 1990 n. 430797). Esse sono fuori campo IVA (v. n. 1540).

► **Precisazioni 1**) Il versamento della **indennità di esproprio** presso la Cassa Depositi e Prestiti non costituisce pagamento (agli effetti del momento impositivo), in quanto tale somma diviene effettivamente disponibile solo dopo che sia intervenuta una sentenza passata in giudicato (Ris. Min. 27 luglio 1985 n. 322435).

2) Per gli **adempimenti formali** che devono essere osservati, nel corso delle espropriazioni immobiliari, dal **custode giudiziario** e dal **professionista delegato** si rinvia al n. 33160.

ESEMPIO

1) Il Ministero della Difesa per realizzare caserme per reparti militari procede all'espropriazione di un complesso di immobili appartenenti alla società Alfa, soggetto IVA.

L'indennizzo per tale esproprio a favore della società Alfa è fissato in € 50.000.

Tale somma rappresenta la base imponibile su cui determinare l'imposta.

2) Il Notaio Rossi è stato delegato dal giudice dell'esecuzione del Tribunale di Roma ad effettuare le operazioni di vendita all'incanto di beni immobili, oggetto di espropriazione forzata, a carico della società cooperativa Beta, costruttrice degli stessi. Tale società, che non è stata dichiarata fallita, né messa in liquidazione, espleta con carattere di abitualità l'attività di costruzione e vendita di immobili e come tale è soggetto IVA.

L'aggiudicatario della vendita forzata di tali immobili paga il prezzo di € 500.000, che rappresenta il corrispettivo della vendita e attribuzione patrimoniale a favore della società Beta. All'atto del pagamento tale prezzo va assoggettato ad IVA in quanto la suddetta vendita forzata costituisce una cessione di beni immobili inerenti l'attività di impresa del debitore esecutato; i relativi effetti giuridici ed economici, infatti, incidono direttamente sul patrimonio della società Beta, non rilevando la circostanza che la cessione sia effettuata coattivamente, mediante l'intervento del Giudice delle esecuzioni.

3) Il 12 luglio il comune di Pisa, nell'ambito di una procedura di espropriazione, ha proceduto all'occupazione temporanea di un capannone appartenente alla ditta Gamma.

Il 30 ottobre dell'anno successivo il suddetto comune ha deliberato il pagamento di € 35.000 a favore della ditta Beta a titolo di indennità per l'occupazione temporanea del capannone, durata fino al 14 ottobre dello stesso anno. Tale somma ha natura risarcitoria per cui, non configurando una controprestazione di una operazione rilevante ai fini IVA, è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta.

1353

Somministrazione di beni Il contratto di somministrazione di beni riguarda le cessioni di **carattere periodico** (giornali, riviste, ecc.) o **continuativo** (energia elettrica, gas, acqua, ecc.). La **somministrazione di alimenti e bevande** non costituisce una cessione di beni, ma una prestazione di servizi (v. n. 2300).

1360

Costituzione/trasferimento di diritti reali di godimento Sono considerate cessioni di beni in senso stretto, ai fini IVA, la costituzione e il trasferimento dei diritti reali di godimento previsti dal Codice Civile: **servitù, usufrutto, uso e abitazione, superficie ed enfiteusi** (v. n. 55612).

1370

Assegnazioni ai soci, associati o partecipanti (art. 2 c. 2 n. 6 DPR 633/72) Si tratta delle assegnazioni di beni ai soci, associati o partecipanti **a qualunque titolo** (ad es. distribuzione di utili, liquidazione del patrimonio sociale, rimborso a seguito di recesso, liquidazione della quota di un socio defunto ai suoi eredi), fatte da società di ogni tipo ed oggetto (società di persone, di capitali, cooperative, ecc.) e da enti pubblici o privati (compresi i consorzi e le associazioni e organizzazioni senza personalità giuridica).

1380

Tali operazioni sono assimilate alle cessioni di beni e sono pertanto soggette allo stesso regime fiscale. Pertanto:

- esse sono imponibili quando vengono assegnati beni (mobili o immobili) oggettivamente imponibili;
- sono esenti quando vengono assegnati beni oggettivamente esenti (quali, ad esempio, abitazioni o uffici di imprese non costruttrici o di professionisti, salvo improbabile opzione per l'imponibilità);
- sono invece fuori campo IVA quando vengono assegnati beni oggettivamente esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, quali il denaro (es. indennità di recesso, Ris. AE 10 aprile 2008 n. 142/E), i crediti di denaro, i terreni non edificabili, ecc. (CTC 27 giugno 1994 n. 2923) ovvero beni per i quali l'imposta non è stata detratta all'atto dell'acquisto, compresa l'ipotesi di beni acquistati da privati o di acquisti anteriori al 1973 (Ris. AE 17 giugno 2002 n. 194/E).

Eccezione L'assegnazione di **immobili** acquistati senza detrarre l'IVA (es. acquisto da privati) e sui quali nei 10 anni successivi (c.d. periodo di tutela fiscale) sono stati effettuati **interventi di ristrutturazione** aventi natura incrementativa, per i quali è stata detratta l'IVA, è esclusa da IVA ma determina l'effettuazione della **rettifica della detrazione** secondo le regole ordinarie illustrate al n. 11920 (Circ. AE 1° giugno 2016 n. 26/E).

In caso di assegnazioni imponibili, la **base imponibile** è determinata con riferimento al valore normale basato sul prezzo di acquisto o di costo (v. n. 7760).

Se le assegnazioni hanno ad oggetto atti di per sé considerati come **prestazioni di servizi** (es. locazione) anch'esse sono considerate come prestazioni di servizi. In questi casi, la **base imponibile** è costituita dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi stessi (art. 13 c. 2 lett. c DPR 633/72 ultimo periodo).

Le regole ordinarie sopra illustrate si applicano anche all'assegnazione/cessione di beni immobili o mobili registrati, diversi da quelli utilizzati direttamente dalla società, effettuata **entro il 30 settembre 2023** versando l'imposta sostitutiva ai fini IRPEF e IRAP prevista dall'art. 1 c. 100-105 L. 197/2022 (per l'applicazione dell'agevolazione si rinvia a MF).

1383

ESEMPIO

1) La società Alfa ha assegnato ai propri soci X e Y alcuni terreni agricoli siti nel comune Beta a titolo di distribuzione di utili. Le assegnazioni, avendo ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

2) La Rossi s.n.c. in vista della chiusura della liquidazione della società, assegna nel 2015 un capannone, acquistato nel 2010 dall'impresa costruttrice, al socio Bianchi. L'assegnazione è esente da IVA (salvo opzione per l'imponibilità); occorre effettuare la rettifica della detrazione effettuata nel 2010 per i 5 decimi che mancano alla conclusione del decennio (v. n. 12060).

3) La Verdi s.a.s. assegna un ufficio, acquistato nel 2009 da un privato, al socio Rossi. L'assegnazione è esclusa da IVA (e ovviamente non va effettuata alcuna rettifica dell'IVA, visto che l'acquisto era fuori campo IVA).

4) La società Gamma ha preso a noleggio dalla ditta Delta un computer per assegnarlo ad uno dei suoi soci per il periodo di un mese. La spesa che Gamma deve sostenere per tale noleggio ammonta a € 200. L'operazione si configura come una prestazione di servizi.

Il costo sostenuto da Gamma per il noleggio rappresenta la base imponibile da esporre nella fattura emessa a carico del socio.

II. Eccezioni al principio di imponibilità

1440

Le cessioni di beni (cessioni in senso stretto e operazioni assimilate) sono normalmente imponibili, salvo che la legge non disponga diversamente.

Vi sono infatti alcune cessioni di beni che presentano delle particolarità relativamente alle regole di tassazione applicabili (cessioni **esenti** o **fuori campo IVA**).

Tali operazioni vengono evidenziate sinteticamente nella seguente **tabella** (con l'indicazione dei paragrafi di riferimento) precisando che, fuori dai casi evidenziati in tabella, le cessioni di beni devono sempre ritenersi imponibili.

Classificazione	Operazioni	Esenzi (1) (2)	Fuori campo	MIVA n.	
Cessioni relative a beni immobili	Cessioni di abitazioni effettuate da imprese diverse da quella costruttrice o ristrutturatrice, nonché da queste ultime se è decorso il termine di 5 anni dalla loro ultimazione senza che sia manifestata opzione per l'imponibilità	X		56190 e s.	
	Cessioni di fabbricati strumentali per natura effettuate da imprese diverse da quella costruttrice o ristrutturatrice o da queste ultime se è decorso il termine di 5 anni dalla loro ultimazione, salvo che venga manifestata l'opzione per l'imponibilità	X		55912 e s.	
	Cessione di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria		X	56930	
	Indennità di occupazione temporanea		X	1350	
Cessioni gratuite	Sovvenzioni e altri contributi a fondo perduto		X	1500	
	Cessioni di denaro e crediti in denaro a fondo perduto		X	1540	
	Cessioni di omaggi aventi ad oggetto beni d'impresa per i quali non sia stata detratta l'IVA		X	1640	
	Cessioni di omaggi a clienti e fornitori aventi ad oggetto beni estranei all'impresa		X	1660	
	Cessioni gratuite di beni estranei all'impresa di valore uguale o inferiore a 50 euro (es. cessioni ai dipendenti)		X	1660	
	Campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati		X	1690	
	Prodotti alimentari non più commercializzati e non idonei alla commercializzazione ceduti gratuitamente a enti pubblici, associazioni e Onlus		X	1710	
	Beni non di lusso oggetto dell'attività dell'impresa, che presentano vizi e imperfezioni che non ne consentono la vendita, ceduti gratuitamente alle Onlus, qualora il costo specifico complessivo non sia superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato			X	1710
	Prodotti editoriali e dotazioni informatiche non più commercializzati e non idonei alla commercializzazione ceduti gratuitamente ad enti locali, istituti di prevenzione e pena, istituzioni scolastiche, orfanotrofi ed enti religiosi			X	1710
	Beni relativi ad attività produttive dismesse ceduti gratuitamente a enti territoriali, enti pubblici, aree di sviluppo, società di promozione a partecipazione pubblica			X	1710
	Beneficenza a enti pubblici, associazioni e Onlus (beni d'impresa)	X			1740
	Beneficenza (beni estranei all'impresa)			X	1730
	Sostituzioni in garanzia da parte delle imprese produttrici dell'intero prodotto o di parti difettose			X	1615
	Sostituzione di componenti difettose nell'ambito di manutenzione			X	1615

1440
(segue)

Classificazione	Operazioni	Esenti (1) (2)	Fuori campo	MIVA n.
Cessioni di beni con IVA indetraibile	Cessioni a titolo oneroso di beni con IVA totalmente indetraibile	X		1800
	Cessioni a titolo gratuito di beni con IVA totalmente indetraibile		X	1660
Cessioni relative a società o enti	Conferimenti in denaro		X	1545
	Assegnazioni ai soci, associati o partecipanti oggettivamente di beni esclusi dall'applicazione dell'imposta (es. denaro, crediti in denaro, terreni non edificabili)		X	1380
	Assegnazioni di beni per i quali non è stata detratta l'IVA		X	1380
	Cessione d'azienda		X	33620
	Conferimento d'azienda		X	34000
	Passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti (consorzi, associazioni, organizzazioni di persone o di beni)		X	34440 e s.
	Apporti ai fondi immobiliari chiusi costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto stesso		X	62670
	Apporti ad associazioni in partecipazione aventi ad oggetto una cessione di beni oggettivamente fuori campo IVA (es. apporto di denaro, di azienda)		X	870
Operazioni finanziarie	Cessioni di oro da investimento	X		1850
	Depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o amministrazioni statali		X	49990
Altre cessioni	Cessioni di valori bollati e postali (francobolli) ceduti a valore facciale		X	1870
	Cessioni di organi, sangue, latte umani e plasma sanguigno	X		1890
	Cessioni effettuate nell'ambito di concorsi e operazioni a premio		X	10600
	Cessioni a biblioteche universitarie		X	1910
	Importazioni di prodotti della pesca effettuate nei porti dalle imprese di pesca marittima	X		40035
Autoconsumo di beni	Autoconsumo di beni conseguente alla cessazione dell'attività per morte o fallimento		X	3205
	Autoconsumo di beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, l'integrale detrazione dell'IVA		X	3205

(1) Nell'ambito delle **esenzioni** è possibile distinguere alcune di esse, la maggioranza, che si caratterizzano per gli aspetti puramente oggettivi dell'operazione, da altre, la cui individuazione è legata sia ai profili oggettivi dell'operazione che a quelli soggettivi dell'operatore.

In generale, le disposizioni che individuano le esenzioni vanno **interpretate restrittivamente**, in quanto derogano all'applicazione generale dell'IVA. Conseguentemente, le eventuali eccezioni alle esenzioni, vanno interpretate estensivamente (C.Giust. CE 26 giugno 2003 C-305/01).

(2) Le **disposizioni comunitarie** - artt. 131 e s. Dir. 2006/112/CE - utilizzano il termine «esenzione» sia per le operazioni considerate esenti dalla legge italiana (operazioni esenti in senso stretto) che per le operazioni definite nel nostro ordinamento come «non imponibili», genericamente riferibili ai rapporti con l'estero.

Le operazioni esenti in senso stretto sono raggruppate dalla direttiva in due grosse categorie: esenzioni riferibili ad attività di interesse pubblico e altre attività esenti.

(omissis)

CAPITOLO 6

Soggetti di dimensioni ridotte

SOMMARIO

I. Regime forfettario.....	30260	1. Volume d'affari	30720
a. Nuova attività	30330	2. Applicazione.....	30780
b. Attività già esistente	30530	3. Effetti	30930
II. Regime semplificato per contribuenti minori.....	30670		

Nel presente capitolo si esaminano i regimi adottabili dai soggetti di dimensioni ridotte: si tratta del regime forfettario e del regime semplificato per i contribuenti minori. **30200**

I. Regime forfettario

(art. 1 c. 54-89 L. 190/2014)

È utilizzabile da imprenditori individuali, artisti e professionisti che iniziano una nuova attività o che sono già in attività, con le modalità sotto illustrate. **30260**

Prevede notevoli semplificazioni oltre che ai fini IVA, anche ai fini dell'imposizione diretta (nonché l'esclusione dall'IRAP); infatti, ai fini IRPEF si applica un'imposta sostitutiva del 15% (ridotta al 5% per i primi cinque anni di attività) sul reddito imponibile determinato forfettariamente a seconda del tipo di attività svolta, individuata in base al codice ATECO.

Di seguito, si illustrano le condizioni di accesso e il funzionamento del regime ai soli fini IVA; per l'approfondimento delle disposizioni relative all'IRPEF si rinvia al MF. Per semplicità, si parla solo di imprenditori individuali; le particolarità riguardanti solo i professionisti e gli artisti sono segnalate di volta in volta.

SOGGETTI ESCLUSI (art. 1 c. 57 L. 190/2014) Non possono accedere al regime i soggetti che si trovano in **una** delle seguenti situazioni: **30280**

– residenza all'estero, salvo il caso in cui siano residenti in uno Stato membro UE o in uno Stato aderente al SEE e producano in Italia redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivo prodotto
– effettuazione, in via esclusiva o prevalente, di attività di: <ul style="list-style-type: none"> • cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato e di terreni edificabili • cessioni intra UE di mezzi di trasporto nuovi (v. n. 37870 e s.)
– partecipazione, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone (comprese le s.s. che producono redditi d'impresa o di lavoro autonomo), associazioni professionali, società di fatto commerciali, imprese familiari e aziende coniugali (1) (2)
– controllo diretto o indiretto di s.r.l. o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore (v. n. 30285)
– adozione di altri regimi forfettari di determinazione del reddito (es. allevamento), del regime del Patent box, del regime per i lavoratori impatriati (Risp. AE 19 luglio 2019 n. 283) o dei seguenti regimi speciali IVA (3) :

<ul style="list-style-type: none"> • agricoltura e attività connesse e pesca o agriturismo • editoria • agenzie di viaggi e turismo • intrattenimenti, giochi e altre attività simili • rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, ecc. • vendita sali e tabacchi o commercio di fiammiferi • gestione di servizi di telefonia pubblica, rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta • vendite a domicilio
– attività prevalente svolta nei confronti di: datore di lavoro con cui sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi nei due anni precedenti; soggetti a lui riconducibili (v. n. 30305)
– percezione, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente e assimilati superiori a € 30.000, salvo che il rapporto di lavoro sia cessato (4)
<p>(1) Comprende le partecipazioni detenute a titolo di nuda proprietà (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E).</p> <p>(2) Se durante l'anno l'imprenditore riceve la partecipazione in eredità o in donazione, non fuoriesce dal regime se la rimuove entro quell'anno (Resp. AE Telefisco 30 gennaio 2020).</p> <p>(3) L'adozione dei regimi forfettari di determinazione del reddito o dei regimi speciali IVA esclude l'applicazione del regime forfettario anche per tutte le altre attività eventualmente svolte (Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E).</p> <p>(4) Ai fini del computo del limite di € 30.000 sono esclusi i redditi soggetti a tassazione separata (Resp. AE 14 aprile 2020 n. 102).</p>

30285 **Controllo di s.r.l. o associazioni in partecipazione** (art. 1 c. 57 lett. d L. 190/2014) L'imprenditore è escluso dal regime se ricorrono entrambe le seguenti **condizioni**:

- controlla direttamente o indirettamente una s.r.l. o un'associazione in partecipazione;
- la s.r.l. o l'associazione in partecipazione esercita un'attività economica direttamente o indirettamente riconducibile a quella svolta dall'imprenditore.

30290 Il **controllo** sussiste **se** l'imprenditore, alternativamente (art. 2359 c. 1 e 2 c.c. e Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E):

- dispone della **maggioranza dei voti** esercitabili nell'assemblea ordinaria (es. se possiede una partecipazione del 51%);
- dispone di voti sufficienti per esercitare un'**influenza dominante** nell'assemblea ordinaria (es. se possiede una partecipazione del 50%);
- esercita un'influenza dominante in virtù di particolari **vincoli contrattuali** (es. se è l'unico o il principale fornitore della società - Resp. AE 8 ottobre 2019 n. 398) (c.d. **controllo di fatto**).

Nei primi due casi, si computano anche i voti spettanti a società **controllate, fiduciarie** e a **persona interposta** (tra cui sono compresi i familiari: coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo), mentre non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Ad esempio, è escluso dal regime l'imprenditore la cui moglie detiene una partecipazione del 50% in una s.r.l.

30295 L'**attività** svolta dalla s.r.l. o dall'associazione in partecipazione si considera **direttamente o indirettamente riconducibile** a quella svolta dall'imprenditore **se**, congiuntamente (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E):

- appartiene alla stessa sezione ATECO (es. sezione I - servizi di alloggio e ristorazione). Rilevano le sezioni ATECO attribuibili in base all'attività effettivamente svolta (non quelle formalmente dichiarate);
- l'imprenditore effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili nei confronti della s.r.l. o dell'associazione in partecipazione;
- la s.r.l. o l'associazione in partecipazione deduce i relativi costi.

La **presenza** di tutte e tre le condizioni può essere **verificata** solo a fine anno, comportando, in caso di esito positivo, la fuoriuscita dal regime dall'anno successivo.

30300 In **tabella**, si riportano alcuni casi pratici esaminati dall'AE.

Caso	Stessa sezione ATECO	Applicazione regime forfettario		Fonte
		2022	2023	
Liquidatore di due s.r.l., di cui ha chiesto la cancellazione a inizio 2022: in una detiene il 10% del capitale sociale, nell'altra il 60%	Sì		Sì, se non effettua cessioni o prestazioni alla s.r.l. controllata	Risp. AE 23 aprile 2019 n. 121
Proprietario del 50% del capitale sociale di una s.r.l. in cui percepisce compensi da amministratore			NO, salvo cessazione dalla carica di amministratore nel 2022	Risp. AE 16 aprile 2019 n. 108
Proprietario del 20% del capitale sociale di una s.r.l. e membro del consiglio di amministrazione insieme ai genitori, proprietari del 60% del capitale sociale				Risp. AE 23 aprile 2019 n. 117
Proprietario del 50% del capitale sociale di una s.r.l. in cui percepisce compensi da amministratore				Risp. AE 23 aprile 2019 n. 118
Proprietario dell'1% del capitale sociale di una s.r.l.	NO		Sì	Risp. AE 23 aprile 2019 n. 119
Proprietario di due quote di partecipazione di minoranza in due s.r.l. e amministratore unico delle stesse (i compensi per tale carica rappresentano il suo reddito prevalente). La quota di maggioranza è detenuta dal padre			NO, poiché l'attività di amministratore unico svolta in via prevalente determina la diretta riconducibilità dell'attività svolta dalle s.r.l. a quella di amministratore	Risp. AE 30 maggio 2019 n. 169
Proprietario del 40% del capitale sociale di una s.r.l. e co-amministratore della stessa. Il reddito deriva esclusivamente da prestazioni professionali specifiche svolte nei confronti della s.r.l.			NO, se è l'unico o il principale fornitore della società	Risp. AE 8 ottobre 2019 n. 398
Soggetto che: – nel 2022 non è proprietario di quote in s.r.l.; – nel 2023 costituisce una s.t.p. s.r.l., di cui possiede il 9% del capitale sociale (il 91% è posseduto da un altro socio che è l'amministratore unico). Il reddito derivante dalle prestazioni rese alla società non supera il 40% del totale	Sì	Sì	Potrebbe sussistere il controllo di fatto, da valutarsi in sede di eventuale accertamento	Risp. AE 27 novembre 2019 n. 501
Proprietario del 25% del capitale sociale di una s.r.l.	Sì	Sì		Risp. AE 28 novembre 2019 n. 504

Attività svolta nei confronti del datore di lavoro (art. 1 c. 57 lett. d bis L. 190/2014)

30305

È escluso dal regime l'imprenditore che svolge l'attività d'impresa **prevalentemente** nei confronti di:

- datore di lavoro con cui **è in corso** un rapporto di lavoro dipendente o assimilato **oppure era** intercorso nei due anni precedenti;
- **oggetti** direttamente o indirettamente **riconducibili** al datore di lavoro: si tratta di soggetti controllanti, controllati e collegati o di persona interposta (tra cui sono compresi i familiari: coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo).

La prevalenza **va verificata** a fine anno facendo riferimento ai ricavi conseguiti, comportando, in caso di esito positivo, la fuoriuscita dal regime dall'anno successivo (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E).

➤ **Precisazioni 1**) I soggetti che, dopo aver svolto la **pratica obbligatoria**, si sono iscritti a un ordine o a un collegio professionale, possono adottare il regime forfettario continuando a esercitare l'attività prevalentemente nei confronti del datore di lavoro dove hanno svolto la pratica (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 8/E).

2) Se il professionista svolge un'attività di collaborazione prevalentemente nei confronti di una fondazione per la quale negli anni precedenti aveva lavorato sulla base di un **contratto di somministrazione**, non può adottare il regime forfettario in quanto nel contratto di somministrazione si considera datore di lavoro l'utilizzatore (la fondazione) e non l'agenzia interinale (Risp. AE 4 giugno 2019 n. 179).

30310 Non tutte le attività di lavoro dipendente o assimilato comportano l'esclusione dal regime, come indicato in **tabella** (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E).

Attività svolta	Esclusione dal regime
Dipendente	Sì
Pensionato	Sì, salvo che il pensionamento sia obbligatorio per legge
Collaboratore coordinato e continuativo:	
– revisori e sindaci di società	NO
– altri soggetti (es. amministratori)	Sì
Socio lavoratore di cooperative di produzione e lavoro, di servizi, agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli, artigiane e della piccola pesca	Sì
Percettore di borsa di studio, assegno, premio per fini di studio o di addestramento professionale	NO
Dipendente che percepisce indennità e compensi a carico di soggetti diversi dal datore di lavoro, per incarichi svolti in relazione alla propria qualifica e in dipendenza del proprio rapporto di lavoro	Sì
Percettore di rendite vitalizie e a tempo determinato	
Membri delle Corti tributarie, giudici di pace, esperti del Tribunale di sorveglianza e altri soggetti che svolgono funzioni pubbliche	
Membri del Parlamento, consiglieri comunali, regionali, provinciali, delle comunità montane, delle unioni di comuni, amministratori locali, giudici della Corte Costituzionale, che percepiscono indennità per le cariche elettive	NO
Percettori di assegni periodici	
Soggetti impegnati in lavori socialmente utili	
Percettori di capitali e rendite periodiche corrisposte da fondi pensione	
Soggetti che svolgono attività libero professionale intramuraria	Sì

a. Nuova attività

30330 **REQUISITI** (art. 1 c. 54-56 L. 190/2014) Possono accedere al regime i soggetti che, **nell'anno di inizio** della propria attività, **presumono** di:

- conseguire ricavi non superiori a € 85.000 (fino al 31 dicembre 2022, € 65.000). Ai fini della verifica del limite: in caso di esercizio di più attività con codici ATECO differenti (indicati in **tabella**), si assume la somma dei ricavi relativi alle diverse attività esercitate; non si considera l'indennità di maternità percepita (Risp. AE Telefisco 30 gennaio 2020);
- sostenere spese non superiori a € 20.000 per: lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro accessorio, titolari di borse di studio, di assegno o sussidio, o di addestramento professionale, utili da partecipazione erogati agli associati che apportano solo lavoro (contratti in essere al 25 giugno 2015), prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore o dai suoi familiari.

Secondo l'AE, i compensi derivanti dall'**utilizzo** di **opere** dell'**ingegno**, correlati con l'attività di lavoro autonomo, concorrono al suddetto limite dei ricavi. Si considerano correlati i compensi che, in assenza dell'attività di lavoro autonomo, non sarebbero stati conseguiti (es. compensi derivanti da pubblicazioni in riviste professionali su materie oggetto della propria professione) (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E).

Settori di attività	Codici attività ATECO 2007
– industrie alimentari e delle bevande	(10 - 11)
– commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9
– commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81
– commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89
– costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)
– intermediari del commercio	46.1
– attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)
– attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)
– altre attività economiche	(01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)

INGRESSO (Prov. AE 3 giugno 2015 n. 75295, Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E) Per accedere al regime occorre presentare la **dichiarazione di inizio attività** con le modalità illustrate al n. 29460 e s., indicando il codice «2» nell'apposita **casella** del quadro B (non va indicato il volume d'affari presunto nel riquadro specifico).

In caso di **omessa indicazione**, resta valido il comportamento concludente ma si applica la sanzione da € 250 a € 2.000.

30370

1. Applicazione (art. 1 c. 58-60 L. 190/2014)

L'imprenditore **non può** addebitare l'IVA a titolo di rivalsa né può detrarre l'imposta assoluta sugli acquisti nazionali e intra UE.

Inoltre, è esonerato dalla maggior parte degli adempimenti IVA, restando soggetto solo ad alcuni. Di seguito si illustrano gli obblighi e gli esoneri.

Per le particolarità relative alla **fattura elettronica** v. n. 30430.

30420

Operazioni (1)	Obblighi/esoneri
cessioni e prestazioni nazionali	<ul style="list-style-type: none"> – vanno sempre certificate con l'emissione di fattura o scontrino, pur senza addebito dell'IVA (2) – la fattura deve indicare che si tratta di «operazione in franchigia da IVA ai sensi dell'art. 1 c. 54 e s. L. 190/2014» (Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E) – esoneri dall'obbligo di registrazione delle fatture e dei corrispettivi – obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi, salvo emissione di fattura
cessioni di beni intra UE	<ul style="list-style-type: none"> – si considerano cessioni interne senza diritto alla rivalsa – la fattura deve indicare che l'operazione non costituisce cessione intra UE ai sensi dell'art. 41 c. 2 bis DL 331/93 conv. in L. 427/93 – esoneri dall'obbligo di registrazione delle fatture
acquisti	<ul style="list-style-type: none"> – numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali – esoneri dall'obbligo di registrazione (e quindi dell'istituzione del relativo registro) – se trova applicazione il meccanismo del reverse charge, integrazione della fattura ricevuta – se intra UE, sono soggetti a IVA se viene superata la soglia annua di € 10.000 (art. 38 c. 5 lett. c DL 331/93 conv. in L. 427/93 - v. n. 37890 e s.); in tal caso, l'imprenditore deve iscriversi al VIES, deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e, se supera le soglie previste, deve presentare gli elenchi Intra-stat

30425

Operazioni (1)	Obblighi/esoneri
importazioni e esportazioni	si applicano le regole ordinarie, ma non è possibile avvalersi del plafond per l'acquisto di beni e servizi con dichiarazione «d'intento». Le esportazioni saranno ammesse nei limiti stabiliti con apposito DM (art. 1 c. 58 lett. e L. 190/2014)
liquidazioni e versamenti	esonero dall'obbligo, ad eccezione dell'imposta relativa alle fatture per acquisti intra UE che superano la soglia annua di € 10.000 o per acquisti cui si applica il reverse charge (v. sopra); in tal caso il versamento va effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni
dichiarazioni e altri adempimenti	esonero da presentazione della dichiarazione annuale, della comunicazione dei dati delle liquidazioni e della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. esterometro)
(1) Per le prestazioni di servizi ricevute da non residenti o rese agli stessi si applicano le regole ordinarie sulla territorialità (v. n. 4190 e s.).	
(2) Salvo che si tratti delle attività esonerate previste dall'art. 2 DPR 696/96 (v. n. 51135 e s.), i cui corrispettivi devono comunque essere annotati in un apposito registro cronologico con le modalità indicate al n. 52975 (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E).	

30430 Fattura elettronica (art. 1 c. 3 D.Lgs. 127/2015, Faq AE novembre 2018 e Circ. AE 10 aprile 2019 n. 9/E par. 4.1) Fino al 30 giugno 2022, l'imprenditore era **esonero** dall'obbligo di **emettere** le fatture elettroniche (salvo quelle nei confronti della PA). **Dal 1° luglio 2022** al 31 dicembre 2023, l'esonero permane solo se l'imprenditore, nell'anno precedente, abbia conseguito ricavi non superiori a **€ 25.000**, ragguagliati ad anno (dal 2024 l'emissione sarà obbligatoria a prescindere dal volume di ricavi).

La fattura elettronica va emessa utilizzando il **codice RF19**, specifico per il regime dei forfetari, e il **codice natura N2.2** (v. n. 19965). Poiché le operazioni effettuate dai forfetari non sono soggette ad IVA, per quelle di **importo superiore a € 77,47** si applica l'imposta di bollo di € 2 (v. n. 20062).

All'imprenditore che nel **terzo trimestre 2022** emette la fattura elettronica entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, **non si applica** la sanzione dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati (v. n. 68590) per violazione di documentazione o registrazione di operazioni non imponibili, esenti o non soggette (art. 18 c. 3 DL 36/2022).

L'imprenditore deve **conservare** quelle emesse dai propri fornitori con le seguenti modalità:
 – se ha comunicato loro un indirizzo PEC o un codice destinatario, elettronicamente o con i sistemi tradizionali (conservazione cartacea dell'originale oppure con microfilm, microfiche, nastri magnetici, pellicole, ecc.);
 – negli altri casi, con i sistemi tradizionali.

Per la **trattazione completa** della fattura elettronica e della sua conservazione si rinvia, rispettivamente, al n. 19805 e s. e al n. 20260 e s.

Se l'imprenditore ha un **fatturato annuo** costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza per l'accertamento è ridotto di un anno (art. 1 c. 74 L. 190/2014).

2. Fuoriuscita

30460 VOLONTARIA (art. 1 c. 70 L. 190/2014) L'imprenditore può **optare** per l'applicazione dell'IVA (nonché dell'IRPEF) nei modi ordinari, comunicandolo nella prima dichiarazione annuale (quadro VO) da presentare successivamente alla scelta operata. Se è **esonero** dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA e l'esonero permane anche a seguito dell'opzione, deve presentare il quadro VO in allegato alla dichiarazione dei redditi, con le modalità e nei termini previsti per quest'ultima.

In caso di **omessa comunicazione**, resta valido il comportamento concludente ma si applica la sanzione da € 250 a € 2.000 (Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E).

L'opzione è **valida** per almeno 3 anni, trascorsi i quali resta valida per ciascun anno successivo fino a quando ne permane la concreta applicazione. Se l'imprenditore ha optato per il regime semplificato, può, avendone i requisiti, passare al regime forfettario senza dover rispettare tale vincolo triennale (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 8/E).

Effetti (art. 1 c. 61 e 72 L. 190/2014) A seguito del passaggio al regime ordinario, occorre: **30470**

- **rettificare la detrazione** nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie;
- porre in essere **tutti gli adempimenti** da cui si era precedentemente esonerati. Se il **corrispettivo** relativo a una fattura emessa nel corso del regime forfettario è **incassato** nell'anno in cui si applica il regime ordinario, la fattura non va integrata con l'IVA (Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E).

OBBLIGATORIA (art. 1 c. 71 e 74 L. 190/2014) Il regime cessa: **30490**

- se nell'anno si verifica una causa di esclusione (v. n. 30280) o viene meno uno dei requisiti di cui al n. 30330, dall'anno successivo con gli effetti sopra illustrati;
- se i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a € 100.000, dall'anno stesso in cui si verifica il superamento del limite. In questo caso è dovuta l'IVA a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite.

La cessazione avviene dall'anno successivo a quello accertato **anche a seguito di** accertamento divenuto definitivo delle suddette cause, con conseguente applicazione della sanzione (da € 250 a € 2.000, aumentata del 10% se il maggior reddito accertato supera del 10% quello dichiarato - art. 1 c. 74 L. 190/2014) e rettifica del reddito. Ad esempio, se l'accertamento relativo al 2022 diventa definitivo nel 2026, il regime si considera cessato già dal 2023 (Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E).

PER CESSATA ATTIVITÀ (Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E) Se l'imprenditore cessa l'attività quando ancora esistono ricavi fatturati e non riscossi o costi per i quali manca il pagamento, può **determinare il reddito** relativo all'ultimo anno di attività, tenendo conto anche delle operazioni che non hanno avuto ancora manifestazione finanziaria. **In alternativa, compila** il quadro LM del Mod. Redditi fino all'ultima operazione relativa alla riscossione dei crediti e al pagamento dei debiti, senza poter chiedere, fino a tale data, la chiusura della partita IVA. **30500**

b. Attività già esistente

Si applica quanto detto sopra per le nuove attività, con le particolarità di seguito illustrate. **30530**

REQUISITI (art. 1 c. 54-55 L. 190/2014) L'imprenditore deve verificare che **nell'anno precedente** quello di adozione del regime forfettario abbia rispettato i requisiti illustrati al n. 30330. La **verifica** del limite dei **ricavi** va fatta in base al regime allora adottato e senza considerare quelli derivanti dall'adeguamento agli indici sintetici di affidabilità fiscale. **30550**

ADEMPIMENTI INIZIALI (art. 1 c. 61-63 L. 190/2014, Circ. AE 4 aprile 2016 n. 10/E) **30570**
L'imprenditore è tenuto a:

Adeempimenti	Precisazioni
Barrare l'apposita casella del rigo VA14 ed effettuare la rettifica della detrazione nella dichiarazione annuale IVA dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie	Se dalla dichiarazione risulta un'eccedenza d'imposta detraibile, questa può essere chiesta a rimborso (senza dover rispettare le ordinarie condizioni per ottenerlo) o utilizzata in compensazione. Per la rettifica occorre predisporre un'apposita documentazione in cui indicare, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni del patrimonio aziendale
Computare anche l'imposta relativa alle operazioni per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità nell'ultima liquidazione IVA effettuata (*)	L'imprenditore che aveva optato per l'applicazione dell'IVA per cassa può detrarre l'imposta non ancora detratta sugli acquisti effettuati in precedenza, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati al fornitore (v. n. 6345)
(*) Se l'imprenditore che aveva optato per l'applicazione dell'IVA per cassa non incassa dal committente l'IVA al termine della procedura concorsuale cui quest'ultimo era sottoposto, può recuperarla tramite istanza di rimborso (v. n. 26690 e s. - Resp. AE 13 giugno 2019 n. 190).	

II. Regime semplificato per contribuenti minori

(art. 32 DPR 633/72)

- 30670** Il regime semplificato per i contribuenti minori (di seguito, regime semplificato) è il regime naturale di imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore ai limiti di legge. Di seguito, si analizzano il concetto di volume d'affari, le condizioni di applicazione del regime e le semplificazioni che esso comporta ai fini IVA, che riguardano sia le modalità di fatturazione e registrazione sia la liquidazione e il versamento dell'imposta. Per l'approfondimento delle semplificazioni relative alle altre imposte, si rinvia al MF.

1. Volume d'affari

- 30720 DETERMINAZIONE** (art. 20 DPR 633/72) Il volume d'affari corrisponde alla somma delle **operazioni attive** effettuate e registrate, o soggette a registrazione, con riferimento all'**anno solare** ed è determinato secondo le regole illustrate al n. 6700 e s. Si considerano tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi - imponibili, non imponibili, esenti o non soggette (per assenza del requisito di territorialità, v. n. 38430 e n. 40315) - **fatturate** nell'anno solare, anche se i relativi termini di registrazione non sono scaduti nell'anno stesso. In caso di **esonero** dalla fatturazione, si considerano le operazioni effettuate nell'anno solare (Circ. Min. 5 agosto 1994 n. 134). Le operazioni attive devono essere computate considerando anche le **variazioni**, in aumento o in diminuzione, effettuate e registrate con riferimento allo stesso anno solare e anche se si riferiscono a operazioni relative agli anni precedenti (v. n. 20410). Le operazioni con **IVA ad esigibilità differita** formano il volume d'affari nell'anno in cui sono effettuate, anche se la relativa imposta è dovuta successivamente.

I **commercianti al minuto** e i soggetti assimilati devono scorporare l'IVA dagli importi registrati sul registro dei corrispettivi (v. n. 53255 e s.).

- 30730 Esclusioni** Non concorrono a formare il volume d'affari:
- operazioni **fuori campo IVA diverse** da quelle sopra indicate;
 - cessioni, anche se soggette a IVA, di **beni ammortizzabili** (compresi i diritti di brevetti industriali, di utilizzazione delle opere d'ingegno, di concessione e i marchi di fabbrica);
 - passaggi interni di beni e servizi tra **più attività separate** dello stesso soggetto (v. n. 32140);
 - compensi corrisposti dagli esercenti **trasporti pubblici urbani** di persone ai **rivenditori** autorizzati di biglietti (v. n. 66540 e s.);
 - **IVA** addebitata ai clienti o inclusa nei corrispettivi;
 - importi annotati sul registro delle fatture emesse o su quello dei corrispettivi, relativi ad **acquisti intra UE** (v. n. 38470 e s.) e ad **acquisti** di beni e servizi che i soggetti residenti effettuano **da soggetti non residenti** (v. n. 43000 e s.).

2. Applicazione

- 30780 LIMITI** (art. 32 c. 1 DPR 633/72) Possono fruire del regime coloro che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore ai limiti riportati nella seguente **tabella**, che variano in funzione dell'attività esercitata.

Attività		Limiti (€)
Esercenti arti e professioni		400.000 (*)
Imprese esercenti:	prestazione di servizi (v. n. 2130 e s.)	
	altre attività (es. vendita)	700.000 (*)

(*) Tali limiti, a partire dal 1° gennaio 2023, sono stati **augmentati**, ai fini delle **imposte dirette**, da 400.000 € a 500.000 € e da 700.000 € a 800.000 € (art. 1 c. 276 L. 197/2022), per ragioni sistematiche l'aumento dovrebbe valere anche ai fini IVA.

Il **superamento**, fino al 50%, dei limiti non determina il venir meno dei benefici ad esso legati, ma la sola applicazione di una sanzione amministrativa (v. n. 68670) (art. 9 c. 4 D.Lgs. 471/97).

Esercizio di più attività Coloro che adottano la **contabilità unificata** per tutte le attività esercitate (prestazione di servizi e altre attività) ed effettuano una **distinta annotazione dei corrispettivi**, possono fruire del regime se non superano il limite di € 400.000 per le prestazioni di servizi e quello di € 700.000 per tutte le attività complessivamente considerate (v. esempio).

In **assenza** di distinta annotazione, devono far riferimento, relativamente a tutte le attività esercitate, al limite di € 700.000 (art. 32 c. 1 DPR 633/72, art. 7 c. 2 DPR 542/99 e Ris. AE 13 febbraio 2012 n. 15/E).

30850

ESEMPIO

Prestazioni di servizi	Altre attività	Totale	Regime
€ 200.000	€ 300.000	€ 500.000	semplificato
€ 350.000	€ 450.000	€ 800.000	normale
€ 450.000	€ 100.000	€ 550.000	normale
€ 400.000	€ 300.000	€ 700.000	semplificato

Se adottano la **contabilità separata per obbligo di legge** (Circ. Min. 10 febbraio 1992 n. 7/440063):

- se ogni attività è costituita da prestazioni di servizi o da attività diverse, occorre applicare per ciascuna attività, rispettivamente, i limiti di € 400.000 e di € 700.000 (è possibile che il contribuente sia considerato minore per alcune attività e normale per altre);
- se una o più delle attività è costituita sia da servizi che da attività diverse, si distingue a seconda che per tale attività mista sia o meno adottata la distinta annotazione dei corrispettivi (v. n. 30850).

In caso di contabilità separata **su opzione**, v. n. 30850.

30880

INGRESSO Coloro che intraprendono una **nuova attività** e ritengono di realizzare un volume d'affari non superiore ai limiti sopra indicati, devono indicarlo nella dichiarazione di inizio attività (v. n. 29460 e s.) (art. 35 c. 5 DPR 633/72).

Per coloro che sono **già in attività** è sufficiente il comportamento concludente e l'invio di una comunicazione all'AE, la cui assenza comporta solo una violazione formale.

30890

3. Effetti

Le semplificazioni previste per la generalità dei contribuenti minori riguardano le modalità di fatturazione e registrazione, nonché di liquidazione e versamento dell'imposta.

Le prime sono automatiche, mentre le altre necessitano di apposita opzione.

30930

FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE (art. 32 DPR 633/72) I contribuenti minori esonerati dall'obbligo di emettere la fattura elettronica possono, senza effettuare alcuna opzione, adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione mediante la tenuta di un **bollettario** a madre e figlia (v. n. 31620).

In entrambe le parti del bollettario devono essere descritte le operazioni, con le stesse indicazioni previste per la fattura (v. tabella n. 19955).

La parte **figlia** costituisce la fattura e, quindi, deve essere consegnata o spedita all'altro contraente; la parte **madre** costituisce il registro delle fatture emesse.

30950

►**Precisazioni 1**) Anche le imprese che effettuano cessioni di beni con il sistema della **tentata vendita** possono istituire appositi registri a ricalco a madre e figlia, in cui, però, la madre rappresenta il registro sezionale delle fatture. I dati dei suddetti registri devono essere riportati in un registro riassuntivo per poter effettuare correttamente le liquidazioni periodiche (Circ. Min. 26 giugno 1973 n. 41/501554).

2) Sul bollettario a madre e figlia i contribuenti minori possono procedere all'**annotazione**, anche ai fini delle imposte sui redditi, di eventuali operazioni attive non soggette a IVA (senza, quindi, usare il registro delle fatture emesse - art. 2 c. 2 DPR 695/96 e Circ. Min. 19 febbraio 1997 n. 45/E).

3) Dal 1° luglio 2021, l'AE mette a disposizione dei soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia le **bozze precompilate dei registri IVA ordinari** (art. 1 c. 10 DL 41/2021) (v. n. 22670). I soggetti passivi IVA possono verificare i dati proposti dall'AE e se sono completi possono **convalidarli** o, in caso contrario, **integrarli**; in questi casi sono **esonerati** dalla tenuta dei registri delle fatture emesse e degli acquisti ma **devono tenere** il registro dei ricavi incassati (illustrato nel MF). Per i soggetti che determinano il reddito secondo il **criterio delle registrazioni IVA** (per la cui disciplina v. MF), i registri IVA vanno comunque tenuti (art. 4 c. 2 D.Lgs. 127/2015).

30970 LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI (art. 7 DPR 542/99) I contribuenti minori possono operare per le liquidazioni e i versamenti IVA con **cadenza** trimestrale, anziché mensile.

L'esercizio dell'**opzione** avviene secondo le regole ordinarie (v. n. 29710 e s.).

L'opzione ha **validità** a partire dall'anno in cui viene esercitata e vincola il contribuente per almeno un anno solare. Mantiene la sua validità per ciascun anno successivo, sempre che permangano i presupposti di applicazione del regime e salvo che non venga revocata.

La **revoca** si effettua con le stesse modalità previste per l'opzione.

30980 Modalità e termini A seguito dell'opzione, le modalità di effettuazione delle liquidazioni, le scadenze e le modalità per i versamenti dell'IVA sono quelle stabilite per i soggetti ammessi in via ordinaria a rilevare la propria posizione IVA con periodicità trimestrale, c.d. «trimestrali ordinari» (v. n. 23960 e s.), con le seguenti particolarità.

Le liquidazioni e i versamenti, relativi ai **primi tre trimestri** dell'anno, avvengono entro le stesse scadenze stabilite per i trimestrali ordinari, ossia entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (16 maggio, 16 agosto e 16 novembre). Tuttavia, se l'imposta non supera il **limite** di € 25,82, il versamento deve essere effettuato insieme a quello dovuto per il trimestre successivo, se è superato tale limite. Le **fatture** possono essere **annotate** nel registro delle fatture emesse entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione.

Il **conguaglio annuale**, che comprende anche le operazioni del **quarto trimestre**, è versato entro il 16 marzo dell'anno successivo a tale ultimo trimestre oppure entro il maggior termine previsto per il pagamento del saldo IRPEF/IRES (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare: 30 giugno), con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interessi. In caso di **compensazione** totale del debito IVA con i crediti derivanti dal Mod. Redditi, la maggiorazione non è dovuta; in caso di compensazione parziale, lo 0,40% si applica solo sulla differenza a debito.

Pur non essendo obbligati alla liquidazione del quarto trimestre, i contribuenti minori devono comunque presentare la **comunicazione dei dati** delle **liquidazioni** relative anche a tale trimestre (v. n. 27840 e s.), per cui operativamente devono eseguirne i conteggi.

30985 In ogni caso, sulle somme da versare è applicata una maggiorazione dell'1% a titolo di **interessi**.

La maggiorazione deve essere **annotata** sul registro delle fatture emesse o su quello dei corrispettivi e **versata** congiuntamente all'IVA del periodo. In genere, dev'essere applicata prima di procedere alla **compensazione** con eventuali crediti di altre imposte e indicata nel Mod. F24 cumulativamente all'imposta. Tuttavia, se il debito IVA è compensato con un credito IVA, riportato in detrazione dal periodo o dall'anno precedente, la maggiorazione deve essere calcolata solo sull'eventuale saldo finale (Circ. Min. 9 giugno 1999 n. 127/E, Circ. Min. 13 maggio 1998 n. 125/E).

30990 Acconto (art. 6 L. 405/90) I contribuenti minori devono versare, **entro** il 27 dicembre di ogni anno, l'acconto IVA relativo all'ultima liquidazione dell'anno (la liquidazione dell'ultimo trimestre dell'anno solare per i soggetti in regime di periodicità trimestrale).

Le modalità di **determinazione** dell'acconto sono illustrate al n. 24860 e s.