

## 8.

# I servizi internazionali e le importazioni

### 8.1 I servizi internazionali

Sono considerati servizi internazionali (o connessi con gli scambi internazionali) e, pertanto, sono «operazioni imponibili» le seguenti prestazioni di servizi indicate all'art. 9:

- 1) i trasporti di persone effettuati parte nel territorio dello Stato e parte in territorio estero in base ad un contratto unico (ad esempio, il trasporto da Roma a Zurigo è non imponibile anche nella tratta Roma - frontiera doganale);
- 2) i trasporti di beni in esportazione o in transito e quelli relativi a beni in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta in dogana a norma dell'art. 69, primo comma;
- 3) i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché a quelli relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma dell'art. 69, primo comma, cioè secondo le disposizioni in materia doganale;
- 4) i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché ai trasporti di beni in importazione, sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano assoggettati all'imposta a norma dell'art. 69, primo comma; i servizi relativi alle operazioni doganali;
- 5) i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, distivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione, sempreché i corrispettivi siano assoggettati ad imposta a norma dell'art. 69, primo comma;

- 6) i servizi prestati nei porti, aeroporti, aeroporti e scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto; la non imponibilità compete anche ai servizi resi dagli agenti marittimi raccomandatari;
- 7) i servizi di intermediazione relativi a beni in esportazione, importazione o transito, ai trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi ed alle locazioni di cui al punto 3, nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità; le cessioni di licenze all'esportazione;
- 8) i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori del territorio dell'U.E.;
- 9) le manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali, ai sensi dell'art. 152, primo comma, del D.P.R. 23-1-1973, n. 43, cioè quelle destinate ad assicurare la conservazione ovvero a migliorare la presentazione o la qualità commerciale dei beni;
- 10) i trattamenti di cui all'art. 176 del D.P.R. 23-1-1973, n. 43, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su quelli nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente estero; tali trattamenti consistono nelle operazioni di:
  - a) lavorazione, compresi il montaggio, l'assiemaggio e l'adattamento ad altre merci;
  - b) trasformazione;
  - c) riparazione, compresi il trattamento e la messa a punto;
  - d) utilizzazione, con conseguente consumo parziale o totale, come catalizzatori, acceleratori o rallentatori di reazioni chimiche per facilitare la fabbricazione di prodotti da esportare o riesportare, esclusa l'utilizzazione di fonti di energia, di lubrificanti, di attrezzi ed utensili.

L'art. 1, comma 1, lett. f), del D.Lgs. 11-2-2010, n. 18, ha abrogato il regime di non imponibilità per le operazioni di credito, finanziamento, assicurazione e quelle relative a valute estere, ad azioni ed obbligazioni e simili, elencate ai numeri da 1 a 4 dell'art. 10, anche se utilizzate in Italia, rese a soggetti residenti fuori dell'U.E., o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dell'U.E.

### 8.1.1 Gli acquisti in sospensione del pagamento dell'IVA

Per le operazioni indicate vale il discorso del limite relativo agli acquisti di beni e servizi senza applicazione d'imposta, previsto per gli esportatori.

Dal beneficio della non imponibilità non sono esclusi gli acquisti di beni ammortizzabili fatta eccezione per i fabbricati e le aree edificabili (art. 2, comma 1, lettera d), della L. 18-2-1997, n. 28) nonché i beni e i servizi con IVA non detraibile.

### 8.1.2 Le prestazioni particolari

Ai sensi dell'art. 50-bis, del D.L. 30-8-1993, n. 331, sono effettuate senza pagamento di IVA le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, rese sui beni giacenti presso depositi IVA autorizzati per la custodia di beni nazionali o comunitari cioè di provenienza da altro Stato membro dell'U.E. che non sono ancora stati immessi in libera pratica. Il beneficio si applica anche quando tali operazioni non sono materialmente eseguite nel deposito ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le stesse non siano di durata superiore a 60 giorni. Tali operazioni non concorrono a formare il plafond per gli acquisti agevolati.

Tra i servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine riflettenti direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, di cui all'art. 9, n. 6), si intendono compresi anche quelli di rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti. Il beneficio è riconosciuto anche se tali opere sono dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa della precedente.

Si intendono compresi altresì, purché resi nell'ambito dei suddetti luoghi, i servizi relativi al movimento di persone e di assistenza ai mezzi di trasporto e quelli di cui all'art. 9, n. 5), prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni (art. 3, comma 13, del D.L. 27-4-1990, n. 90).

Ai sensi dell'art. 1, comma 992, della L. 27-12-2006, n. 296, la non imponibilità prevista dall'art. 9, n. 6, relativa ai servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine si applica anche per la realizzazione in porti già esistenti di opere previste nel piano regolatore

portuale e nelle relative varianti ovvero qualificate come adeguamenti tecnico-funzionali. Queste ultime operazioni, infatti, sono considerate come attività di ampliamento, ammodernamento e riqualificazione degli stessi.

### **8.1.3 Le intermediazioni commerciali internazionali**

La regola di “non imponibilità” ha per oggetto i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito”.

Secondo la r.m. 17-11-1984, n. 426768, la disposizione trova applicazione soltanto quando l'attività di intermediazione è riferita a beni che, al momento dell'effettuazione della prestazione, hanno ricevuto una delle suddette destinazioni doganali. In pratica, anteriormente al ricevimento dell'incarico (o, meglio, dell'effettuazione del servizio di intermediazione) deve sussistere la specifica destinazione doganale.

Se la data della fattura emessa per la provvigione (ovvero il suo pagamento) è successiva al momento dell'assegnazione della destinazione doganale dei beni, si applica la regola di non imponibilità. Se, invece, la fattura è emessa (ovvero il pagamento è eseguito) anticipatamente, si applica l'IVA.

Se i beni, in attesa della definitiva destinazione, sono introdotti nei punti franchi, nei depositi franchi, nei magazzini retti a regime di deposito franco e nei magazzini o depositi doganali di ogni specie, sussistendo la vigilanza doganale, si realizza il riconoscimento dell'agevolazione sia se i beni successivamente sono importati o rispediti all'estero. La condizione di non imponibilità può essere comprovata anche dal benessere bancario emesso nei confronti dell'importatore per conto del quale è stata fatta l'intermediazione (r.m. 1°-10-1981, n. 371951).

Non si applica l'agevolazione se i beni non hanno ricevuto la preventiva destinazione doganale.

Dal 1°-10-2010 sono attratti nella sfera della non imponibilità i servizi di intermediazione relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio dell'U.E. (cioè per le c.d. “operazioni estero su estero”).

### **8.1.4 La locazione e il noleggio di mezzi di trasporto**

Dal 1° gennaio 2010 per “locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto” si intende l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni, elevato a 90 giorni per i natanti (art. 7, primo comma, lettera g”).

Se le prestazioni sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato e sono utilizzate nel territorio dell'U.E., si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a favore di committenti non soggetti passivi. Se, invece sono rese da soggetti passivi stabiliti al di fuori del territorio dell'U.E. si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi sono utilizzate. Se il committente è soggetto passivo in altro Stato, l'operazione è priva di rilevanza territoriale.

### La disciplina

1. Regola generale (art. 7-ter)
  - a) committente soggetto passivo:
    - stabilito in Italia: fattura con IVA;
    - stabilito in altro Stato: fattura esclusa da IVA;
    - non soggetto passivo: fattura con IVA.
2. Prestazioni a breve termine rese da committente soggetto passivo per beni messi a disposizione (art. 7-quater):
  - nel territorio dello Stato e utilizzati nell'U.E.: fattura con IVA;
  - fuori dall'U.E. e utilizzati nel territorio dello Stato: fattura con IVA;
  - fuori dall'U.E. e utilizzati fuori dall'U.E.: fattura esclusa da IVA;
  - fuori dall'U.E. e utilizzati nell'U.E.: fattura esclusa da IVA.
3. Prestazioni non a breve termine rese da committente non soggetto passivo per beni messi a disposizione (art. 7-sexies):
  - rese da prestatore residente e utilizzati nell'U.E.: fattura con IVA;
  - rese da prestatore extra U.E. e utilizzati nel territorio dello Stato: fattura con IVA.
4. Non imponibilità per servizi internazionali (art. 9, comma 1, n. 3)
 

noleggi e locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, containers, carrelli adibiti a trasporti di persone se eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché quelli relativi a beni in importazione sempre che i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta ai sensi dell'art. 69, primo comma.

## 8.2 Le importazioni

### 8.2.1 Il presupposto impositivo

Le importazioni, da chiunque siano effettuate, sono soggette ad imposta sul valore aggiunto (art. 1 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633).

Costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio dell'U.E. e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro dell'Unione medesima,

ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell'art. 7:

- le operazioni di immissione in libera pratica, con sospensione del pagamento dell'imposta qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro dell'U.E.;
- le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'art. 2 lettera b), del regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16-7-1985;
- le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni dell'U.E., non fruiscono della esenzione totale dai dazi di importazione;
- le operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare<sup>1</sup>.

Si considerano tali le reimportazioni di beni in precedenza temporaneamente esportati e la reintroduzione di beni precedentemente esportati. Ai sensi dell'art. 14, comma 3, della L. 26-2-1987, n. 49, non sono soggette ad IVA le importazioni di beni effettuate dalle Amministrazioni dello Stato e da associazioni non governative riconosciute che provvedono alla loro spedizione all'estero in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione e sviluppo.

Nell'applicazione dell'IVA sulle importazioni è indifferente l'attività dell'importatore poiché rileva soltanto la figura di chi effettua lo sdoganamento, compreso il soggetto privo di partita IVA.

#### **Le importazioni non soggette all'imposta (art. 68)**

Beni indicati agli artt. 8, primo comma, lettera c), 8-bis, 9, secondo comma (a), sempreché ricorrano le condizioni ivi stabilite

Campioni gratuiti di modico valore, appositamente contrassegnati

Importazioni di beni la cui cessione è esente da IVA cioè:

- cessioni gratuite fatte a enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica (art. 10, n. 12)
- cessioni gratuite a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della L. 8-12-1970, n. 996, o della L. 24-2-1992, n. 225
- cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno

<sup>1</sup> La circ. 5-8-2004, n. 39/E, indica i "territori esclusi" dal territorio corrispondente al campo di applicazione del trattato istitutivo dell'U.E. (vedasi il paragrafo 2.1 del capitolo VI).

Oro da investimento di cui all'art. 10, n. 11), se i requisiti previsti risultano da una conforme attestazione resa in sede di dichiarazione doganale da chi effettua l'importazione (b) (c) (d)  
Beni la cui cessione non è soggetta ad imposta in virtù di trattati ed accordi internazionali a norma dell'art. 72

Reintroduzione di beni nello stato originario da parte dello stesso soggetto che li aveva esportati, sempre che ricorrano le condizioni per la franchigia doganale

Beni donati ad enti pubblici, ad associazioni riconosciute o fondazioni aventi finalità d'assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, o a favore di popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate ai sensi della L. 8-12-1970, n. 996  
Importazioni di gas mediante sistemi di gas naturale

Importazioni di energia elettrica mediante sistemi di energia elettrica.

(a) Limitatamente all'ammontare dei corrispettivi indicati al n. 9) dell'art. 9, cioè trattamenti di cui all'art. 176 del D.P.R. 23-1-1973, n. 43.

(b) Ai sensi dell'art. 70, quinto comma, per l'importazione di materiale d'oro, nonché dei prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325/1000 da parte di soggetti passivi nel territorio dello Stato l'imposta, accertata e liquidata nella dichiarazione doganale, in base ad attestazione resa in tale sede è assolta a norma delle disposizioni di cui al titolo II; a tal fine il documento doganale deve essere annotato con riferimento al mese del rilascio del documento stesso nei registri di cui agli artt. 23 e 24 nonché, agli effetti della detrazione, nel registro di cui all'art. 25.

(c) La disposizione si applica anche per le importazioni di argento, in lingotti o grani, di purezza pari o superiore a 900/1000.

(d) La disposizione si applica anche per le importazioni di beni indicati all'art. 74, settimo e ottavo comma (cioè per i materiali di recupero, rottami, cascami ecc.).

Non sono soggette all'IVA le importazioni di merci esenti dai diritti di confine previste dall'art. 12 del D.P.R. 26-6-1965, n. 723.

## 8.2.2 La base imponibile

L'imposta si applica, con le aliquote indicate all'art. 16, sul valore dei beni importati determinato secondo le norme doganali, aumentato dei diritti doganali dovuti (esclusa l'IVA) e dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'U.E., che figura sul documento di trasporto che scorta l'introduzione dei beni, nonché sulle altre prestazioni accessorie previste contrattualmente (C.M. 9-4-1981, n. 12/370205).

Ai sensi dell'art. 3, comma 10, della L. 17-1-2000, n. 7, per le importazioni di argento, in lingotti o grani, di purezza pari o superiore a 900/1000 si applicano le disposizioni di cui agli artt. 17, quinto comma, e 70, ultimo comma. Per i supporti informatici, contenenti i programmi per elaborare prodotti in serie, concorre a formare il valore imponibile anche quello dei dati e delle istruzioni in esso contenuti.

Per i beni che prima dello sdoganamento hanno formato oggetto nello Stato di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima cessione.

Per i beni nazionali reimportati a scarico di temporanea esportazione, la detrazione prevista negli artt. 207 e 208 del D.P.R. 23-1-1973, n. 43, e l'esenzione dall'art. 209 si applicano ai fini dell'IVA soltanto se i beni vengono reimportati da chi li aveva esportati (o da un terzo per conto dello stesso) e se lo scarico della temporanea esportazione avviene per identità e non per equivalenza.

Per le prestazioni di trasporto dalla dogana in entrata nell'U.E. al luogo di destinazione nel territorio nazionale non si applica l'art. 40 del D.L. 30-8-1993, n. 331, «anche se le stesse sono eseguite da un vettore diverso da quello che ha iniziato tali prestazioni dal territorio extracomunitario, in quanto dell'imposta si è già tenuto conto nella determinazione del valore imponibile all'importazione». (C.M. 10-6-1998, n. 145/E).

Il costo della campagna pubblicitaria non fa parte del valore della merce in dogana se tale onere è sostenuto per commercializzare i prodotti (C.M. 26-8-1998, n. 208/D).

### 8.2.3 L'applicazione dell'IVA

L'IVA è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Per le controversie si applicano le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.

Il momento impositivo sorge con la presentazione in dogana della dichiarazione di importazione.

L'IVA è detraibile secondo le regole generali. La dichiarazione di voler effettuare l'importazione senza pagamento dell'IVA va rilasciata per ciascuna operazione.

L'IVA all'importazione si configura come un diritto doganale, nella nozione fornita dall'art. 34 del D.P.R. 23-1-1973, n. 43, e va collocata tra i diritti riscossi dalla dogana. Il richiamo fatto all'art. 46 (attualmente, art. 7 del D.Lgs. 18-12-2000, n. 471) rileva ai fini sanzionatori (Corte di Cassazione, sentenza 3-4-2000, n. 3986).

Per le importazioni effettuate in sospensione del pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera c), all'operatore che attesta falsamente di trovarsi nelle condizioni richieste per fruire dell'agevolazione o ne beneficia oltre i limiti previsti, si applica la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo, salvo che il fatto costituisca reato a norma della legge doganale.

Le controversie sono riservate alla competenza delle commissioni tributarie (art. 2 del D.Lgs. 31-12-1992, n. 546).

### 8.2.4 Le importazioni di carattere occasionale

Le “importazioni di natura non commerciale” presentano carattere occasionale e riguardano esclusivamente merci, riservate all’uso personale o familiare dei viaggiatori o destinate ad essere regolate, che non riflettono, per natura o quantità, alcun intento di carattere commerciale. Tali operazioni sono effettuate in esenzione dall’IVA, dall’accisa e dai dazi doganali relativamente a merci che i viaggiatori portano con sé nel proprio bagaglio personale.

#### Le soglie di esenzione (d.m. 6-3-2009)

<b>Merci importate di natura non commerciale</b>	<b>Limite per l’esenzione</b>
regola generale	valore non superiore a € 300 per viaggiatore
viaggiatori aerei e per via mare	valore non superiore a € 430 per viaggiatore
viaggiatore di età inferiore a 15 anni	valore non superiore a € 150 per viaggiatore
importo di imposte da esigere non superiore a € 10	IVA e accise non riscosse
tabacco (1)	fino a 200 sigarette (o 100 sigaretti o 50 sigari o 250 grammi di tabacco da fumare)
alcol e bevande alcoliche (1)	fino a un litro di alcol o bevande alcoliche con titolo alcolometrico volumico superiore a 22% o alcol etilico non denaturato con titolo pari o superiore all’80% oppure 2 litri di alcol e bevande alcoliche con grado superiore al 22%;
altre bevande alcoliche (1)	4 litri di vini tranquilli e 16 litri di birra;
carburanti	quantità contenuta nel serbatoio del mezzo di trasporto oltre alla quantità contenuta in recipiente portatile fino a 10 litri.

(1) I viaggiatori di età inferiore a 17 anni sono esclusi dall’esenzione.

Avvertenze:

1. Ai fini del calcolo delle soglie monetarie, il valore delle singole merci non può essere frazionato. Non si tiene conto:

- a) del valore del bagaglio personale;
- b) del valore dei medicinali corrispondenti alle necessità personali;
- c) del valore dei prodotti di tabacco, dei prodotti alcolici e del carburante.

2. Il "bagaglio personale" è il bagaglio che il viaggiatore presenta all'ufficio doganale al momento dell'arrivo e quello che presenta in un secondo tempo, a condizione che comprovi che sono stati registrati come bagagli al seguito, al momento della partenza, presso il vettore che ha provveduto al trasporto del viaggiatore.

3. Per le importazioni effettuate da persone con residenza in zona di frontiera, lavoratori frontalieri e personale dei mezzi di trasporto utilizzati fuori dall'U.E., le soglie monetarie sono ridotte a € 50. Per le altre voci i limiti sono:

a) tabacco: fino a 20 sigarette (o 10 sigaretti o 5 sigari o 25 grammi di tabacco);

b) alcol e bevande alcoliche: 12,5 centilitri ovvero 25 centilitri di alcol e bevande alcoliche con titolo alcolometrico volumico non superiore al 22%;

c) altre bevande alcoliche: 1 litro di vino tranquillo e 2 litri di birra.

L'esenzione dell'IVA, dell'accisa e sui dazi doganali sui carburanti è accordata ai soli quantitativi contenuti nel serbatoio normale di qualsiasi mezzo di trasporto.

## 29.

# L'acconto IVA e la dispensa da adempimenti per le operazioni esenti

### 29.1 L'entità dell'acconto

Entro il 27-12 di ogni anno, tutti i contribuenti sono obbligati a liquidare l'acconto dell'IVA in ragione dell'88% dell'IVA liquidata a dicembre dell'anno precedente.

Gli estremi del versamento non devono essere annotati nel registro delle fatture (o dei corrispettivi ovvero unico di cui all'art. 39).

L'importo va arrotondato al centesimo di euro.

Per i contribuenti di cui ai DD.MM. 24-10-2000, n. 366 e 370, che nell'anno solare precedente hanno versato IVA per un ammontare superiore a € 2.000.000 l'acconto è pari al 97% di un 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).

Chi affida la contabilità a terzi ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.P.R. 23-3-1998, n. 100, calcola l'acconto nella misura di 2/3 dell'imposta dovuta in base alla liquidazione del mese di dicembre

### 29.2 Le modalità di calcolo

Chi effettua le liquidazioni mensili, entro il 27-12-2010, deve versare un importo pari all'88% del versamento dovuto per il mese di dicembre 2009 (cioè considerando l'importo al lordo dell'acconto versato entro il 27-12-2009). Tuttavia, è ammesso effettuare il conteggio sulla base del minor importo liquidabile per il mese di dicembre 2010, ovviamente, se inferiore.

Chi esegue le liquidazioni trimestrali calcola l'acconto in ragione dell'88% dell'importo dell'IVA dovuta a saldo dell'anno 2009 cioè dell'importo che risulta sommando l'acconto versato a dicembre 2009 ed il saldo versato nel 2010.

Per i contribuenti che, ai sensi dell'art. 74, comma 4, del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, sono autorizzati ad effettuare le liquidazioni trimestrali in luogo di quelle mensili, il calcolo deve essere eseguito con riferimento

all'imposta per il quarto trimestre cioè considerando sia l'acconto 2009 che il saldo 2009 versati.

L'importo dell'acconto da versare entro il 27-12-2010 sarà scomputato dalla somma risultante a debito che emergerà dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2010 il cui versamento andrà eseguito entro il 16-1-2011; per i contribuenti trimestrali l'importo sarà scomputato dal saldo risultante dalla dichiarazione relativa al 2010, versato entro il 16-3-2011 ovvero all'ultimo trimestre per quelli interessati dall'art. 74 citato il cui termine di versamento scade il 16-2-2011.

L'acconto non va versato se l'importo liquidato è inferiore a € 103,29.

*Caso n. 1 - calcolo dell'acconto*

IVA dovuta a dicembre 2009 1.000

Acconto 2010: € 880

*Caso n. 2 - esonero dall'acconto*

IVA dovuta per dicembre 2009 € 110

Acconto 2010: € 96,80, da non versare poiché l'importo non raggiunge l'ammontare di € 103,29.

Nel caso di attività separata, i versamenti periodici devono essere eseguiti entro i termini previsti dalle singole disposizioni per cui l'acconto va versato in maniera cumulativa compensando risultanze debitorie con quelle creditorie che emergono dalla distinte liquidazioni periodiche.

#### **L'esonero dal versamento dell'acconto**

Contribuenti con liquidazione mensile se a dicembre 2009 era stato evidenziato un credito d'imposta.  
Contribuenti trimestrali che per l'anno 2009 hanno liquidato un credito d'imposta (senza considerare l'acconto per il 2007).

Contribuenti che liquidano l'imposta per ogni trimestre solare (art. 74, 4° comma) se per l'ultimo trimestre 2009 hanno evidenziato un credito d'imposta.

Soggetti che, entro il 30-11-2010, dell'anno in corso (30-9-2010 se con liquidazione trimestrale) hanno cessato l'attività.

Soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso del 2009.

Soggetti che esercitano attività spettacolistiche (art. 74-quater, comma 5) con volume d'affari non superiore a € 25.822,84.

Soggetti che applicano l'art. 13 della L. 23-12-2000, n. 388 (a).

(a) Nel primo anno in cui il regime agevolato cessa di avere efficacia, i contribuenti, pur essendo tenuti a tutti gli adempimenti previsti dalla disciplina IVA, sono, tuttavia, esonerati dal versamento dell'acconto IVA (ris. 23-12-2004, n. 157/E).

In ogni caso, è possibile calcolare l'acconto sulla base del minor debito IVA presunto per il mese di dicembre (o per l'ultimo trimestre), il che porta ad escludere l'acconto se si perviene ad una posizione di credito IVA.

### 29.3 L'opzione per il minor versamento sul dato presunto

I soggetti che sono risultati debitori di IVA nell'ultima liquidazione periodica o in sede di dichiarazione annuale per il 2009 possono commisurare l'importo da versare a titolo di acconto per il 2010 al minore tra «dato storico» e «dato presunto».

Il «dato storico» corrisponde all'IVA dovuta nell'ultima liquidazione 2009 cioè «acconto + saldo» sul cui importo va calcolato l'88%. Se, invece, il contribuente prevede di dover liquidare per il corrispondente periodo del 2010 un importo minore, l'acconto può essere calcolato su questa ultima somma.

Se la liquidazione di dicembre 2009 ha le seguenti risultanze (al lordo dell'acconto pagato entro il 27-12-2009):

IVA su vendite	18.000 –
IVA su acquisti	<u>8.000 =</u>
IVA dovuta	10.000
l'acconto è di 8.800	
Tuttavia, se la previsione per dicembre 2010 fosse:	
IVA su vendite	10.000 –
IVA su acquisti	<u>6.000 =</u>
IVA dovuta	4.000

Si può commisurare l'acconto su tale importo liquidando la somma di € 3.520.

### 29.4 La variazione del regime di liquidazione

Tutti i contribuenti sono obbligati a liquidare mensilmente l'IVA. Tuttavia, chi ha realizzato nel 2009 un volume d'affari non superiore ai limiti previsti dall'art. 7 del D.P.R. 14-10-1999, n. 542, ha potuto esercitare l'opzione per liquidare trimestralmente l'IVA per il 2010.

Se nel 2009 l'IVA è stata liquidata trimestralmente ma mensilmente nel 2010, l'acconto va calcolato su 1/3 del «dato storico 2009»:

Liquidazione del saldo 2009: 12.000

Base di commisurazione dell'acconto:  $12.000 : 3 = € 4.000$

Acconto 88%: € 3.520.

Se nel 2009 l'IVA è stata liquidata mensilmente ma nel 2010 trimestralmente, l'acconto va calcolato sulla somma dell'IVA liquidata per gli ultimi tre mesi del 2009:

IVA liquidata nei mesi 2009 di:	ottobre	3.000
	novembre	1.000
	dicembre	2.000
		6.000

IVA totale dovuta

6.000

Acconto 88%: € 5.280

In qualsiasi caso le predette regole procedurali di passaggio da un regime all'altro vanno seguite anche per chi sceglie l'opzione di liquidare l'IVA in base alle risultanze contabili del 2010.

### 29.5 L'opzione per il minor versamento sul dato storico

Nel calcolo dell'acconto, il contribuente può ricorrere ad un metodo più preciso rispetto a quello basato sul semplice dato percentuale dell'88% sull'IVA dovuta per dicembre 2009 ovvero sul dato presunto per dicembre 2010. In questo caso è necessario effettuare una vera e propria liquidazione analitica dell'IVA dovuta in base alle annotazioni risultanti (o che dovrebbero risultare) dai libri contabili per il periodo che va dal 1°-12 al 20-12 (ovvero dal 1°-10 al 20-12 per chi liquida trimestralmente il tributo).

Nel computo, pertanto, va seguita le seguente procedura di calcolo:

IVA a debito dovuta su cessioni di beni e prestazioni di servizi	+
IVA sugli acquisti intracomunitari	-
IVA in detrazione relativa agli acquisti ed importazioni, nonché sugli acquisti intracomunitari	=
IVA dovuta	

Riprendendo l'esempio precedente e supponendo i seguenti dati contabili indicati, entro il 20-12-2010 nei registri: IVA su cessioni 9.000 e IVA su acquisti 6.000, si ha:

IVA su vendite	9.000–
IVA su acquisti	6.000–
	<hr/>
IVA dovuta	3.000

### 29.6 Le società controllanti

Le disposizioni suddette non hanno per oggetto le liquidazioni e i versamenti che la società controllante deve effettuare per l'intero gruppo ma riguardano esclusivamente modalità di calcolo che interferiscono nella sfera soggettiva delle singole società (siano controllate o controllanti) appartenenti al gruppo, le quali ne devono tenere conto, se esercitano la prescritta opzione, prima di trasferire alla controllante i saldi risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche.

Ai fini fiscali che interessano, il «gruppo IVA» non costituisce un autonomo soggetto passivo d'imposta, ma ogni società mantiene la propria autonomia giuridica e fiscale (C.M. 18-2-1986, n. 16).

### 29.7 Le fusioni

Se la fusione avviene nel periodo che va da 1-12 al 27-12 (ovvero, per le liquidazioni trimestrali, nel periodo dal 1°-10 al 27-12), la società subentrante negli obblighi delle società fuse deve utilizzare quale «dato storico» l'ammontare delle risultanze delle società fuse in relazione all'ultima liquidazione periodica (e, quale «dato previsionale» l'importo delle risultanze relative a ciascuna, concernente le sole operazioni registrate fino alla data da cui ha effetto la fusione, compensando posizioni debitorie e creditorie).

Se, invece, avviene nel periodo che va dal 28-12 al 31-12, ogni società procede autonomamente in base alle risultanze contabili.

Nel caso di società controllanti e controllate, la società controllante è obbligata al versamento dell'acconto per sé e per conto delle altre società. Se il controllo è cessato durante l'anno (e comunque prima del 27-12), la società non più controllata deve assolvere autonomamente all'obbligo dell'acconto, scomputando i relativi dati dalla posizione controllante.

## 29.8 Le scissioni

Se la scissione della società è avvenuta nel 2010, va tenuto presente che la società beneficiaria della scissione non ha l'obbligo di versare l'acconto poiché manca il parametro di riferimento in quanto la stessa non era operante nel 2009.

La società scissa può avvalersi del metodo storico (però non considerando alcuna riduzione spettante per l'avvenuta scissione) o di quello revisionale o di quello analitico.

Nel caso di scissione totale, gli obblighi di versamento, compreso l'acconto, sono trasferiti alla società beneficiaria della scissione a decorrere dalla data in cui l'operazione ha effetto.

## 29.9 I contribuenti dispensati dagli adempimenti per operazioni esenti

Chi effettua esclusivamente operazioni esenti non può esercitare la detrazione dell'IVA, secondo quanto è previsto dall'art. 19, secondo comma. Al fine di semplificare le procedure, è prevista la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti (art. 36-bis dal D.P.R. 26-10-1972, n. 633). L'opzione è ammessa solo se il contribuente effettua operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, (tranne quelle indicate ai nn. 11), 18), e 19) dello stesso articolo cioè:

- cessioni effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento o commerciano oro da investimento (n. 11);
- prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del R.D. 27-7-1934, n. 1265, ovvero individuate con D.M. (n. 18);
- prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali (n. 19).

Sussiste la dispensa degli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle suddette operazioni, fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate. Tuttavia, sussiste l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal

cliente; il documento assume rilevanza unicamente nei confronti di chi lo richiede, poiché chi lo ha rilasciato, per espressa previsione normativa, è dispensato dai conseguenti adempimenti e formalità (R.M. 8-2-1983, n. 353137).

#### *Le cessioni di beni*

L'IVA sugli acquisti non è detraibile.

Le successive cessioni di beni, le operazioni non sono esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies), ma vanno assoggettate al tributo «non essendo richiamata anche l'indetraibilità derivante dall'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36-bis» (C.M. 24-12-1997, n. 328/E).

#### *Le dichiarazioni*

Se sono state effettuate soltanto operazioni esenti, il contribuente è esonerato dal presentare la dichiarazione annuale e la «comunicazione dati IVA».

#### *L'opzione*

L'esercizio dell'opzione va comunicato con la dichiarazione annuale relativa alla scelta operata, compilando il quadro VO.

L'opzione ha validità per tre anni e manifesta i suoi effetti anche successivamente, fino a revoca.