

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

www.studioiberati.it

Comunicazione annuale dei dati Iva, novità della dichiarazione "Iva 2016" e opzione per la liquidazione di gruppo

Indice

1. Premessa	3
2. Comunicazione annuale dei dati Iva	3
2.1. Soggetti obbligati	3
2.2. Esonero per presentazione della dichiarazione annuale Iva	5
2.3. Altre cause di esclusione dall'adempimento	6
2.4. Compilazione del modello di comunicazione	8
2.5. Violazioni dell'obbligo di comunicazione e sanzioni	10
3. Novità della dichiarazione annuale Iva	11
3.1. Quadro VE	11
3.2. Quadro VF	12
3.3. Quadro VJ	14
3.4. Quadro VI	15
3.5. Quadro VX	15
3.6. Quadro VO	16
3.7. Quadro VS	17
3.8. Modalità di trasmissione	17
4. Opzione per l'Iva di gruppo entro il 16 febbraio 2016	17
4.1. Normativa di riferimento	17
4.2. Presupposti	18
4.3. Esercizio dell'opzione	19
4.4. Opzione tardiva	22
4.5. Effetti dell'opzione	23
4.6. Crediti Iva esclusi	24

1. Premessa

I soggetti passivi Iva sono tenuti a presentare, entro il **29 febbraio 2016**, la **comunicazione annuale dei dati** relativi all'anno solare **2015**: tale adempimento **non sarà più, invece, dovuto dal 2017**, con riguardo ai dati del 2016, in quanto la normativa di riferimento (art. 8-*bis* del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) è stata **formalmente abrogata** dall'art. 1, co. 641, lett. d), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, così come modificato dall'art. 10, co. 8-*bis*, del D.L. 31 dicembre 2014, n. 192. Contestualmente, è stata prevista – sempre a partire dai dati relativi all'anno solare 2016 – l'anticipazione al mese di febbraio dell'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva (art. 1, co. 641, lett. c), della Legge n. 190/2014): in altri termini, a decorrere **dal 2017**, il contribuente **non si potrà più avvalere della facoltà di trasmissione della dichiarazione annuale Iva in forma unificata** con la dichiarazione dei redditi, essendo **prevista esclusivamente quella autonoma** nei termini sinora previsti per la comunicazione annuale dei dati Iva.

Le suddette modifiche normative non riguardano, pertanto, gli adempimenti Iva che i contribuenti dovranno assolvere con riferimento ai dati dell'anno 2015, che rimangono **soggetti alle modalità e ai termini di presentazione degli anni scorsi**, seppur con alcune **variazioni sotto il profilo compilativo** – dovute essenzialmente a modifiche operate dal legislatore, con impatto direttamente sul periodo d'imposta 2015 – come meglio illustrato nel prosieguo.

La presente Circolare si propone, quindi, di descrivere le principali caratteristiche della comunicazione annuale dei dati Iva e le **novità riguardanti la dichiarazione annuale Iva** che i soggetti passivi sono tenuti trasmettere all'Agenzia delle Entrate nel corso dell'anno 2016: sarà, infine, illustrato un altro adempimento di **imminente scadenza** (16 febbraio 2016), ovvero l'esercizio dell'opzione finalizzata alla **liquidazione dell'Iva di gruppo**.

2. Comunicazione annuale dei dati Iva

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il **provvedimento del 15 gennaio 2016, n. 7765**, ha approvato le istruzioni per la compilazione del modello di comunicazione annuale dei dati Iva definito con il precedente provvedimento del 17 gennaio 2011, n. 4275 – previsto dall'art. 8-*bis* del D.P.R. n. 322/1998 – al fine di consentire ai contribuenti obbligati di presentare, **entro il 29 febbraio 2016**, la comunicazione dei **dati relativi all'imposta sul valore aggiunto dell'anno 2015**.

L'adempimento deve essere assolto in via telematica, direttamente dal soggetto passivo Iva oppure ricorrendo ad uno degli intermediari abilitati individuati dall'art. 3, co. 2-*bis* e 3, del predetto Decreto.

2.1. Soggetti obbligati

La comunicazione annuale dei dati Iva deve essere presentata da tutti i **soggetti passivi Iva** – ad eccezione di quelli riportati nel prosieguo del presente paragrafo, e in presenza delle condizioni ivi

indicate – **anche se, nell’anno solare 2015, non hanno effettuato operazioni imponibili** e non sono tenuti alla liquidazione periodica dell’imposta. L’adempimento deve essere assolto anche dalle seguenti **particolari tipologie di contribuenti**:

- partecipanti alla **liquidazione di gruppo dell’Iva**: il regime di cui all’art. 73, co. 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – così come attuato dal D.M. 13 dicembre 1979, nei termini illustrati a conclusione della presente Circolare – è espressamente derogato dall’art. 8-*bis*, co. 3, del D.P.R. n. 322/1998, secondo cui gli enti e le società partecipanti che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell’Iva di gruppo, per l’anno di riferimento della comunicazione, sono tenuti ad **effettuare singolarmente l’invio della comunicazione annuale dei dati** relativi alla propria attività. In altri termini, la controllante deve trasmettere esclusivamente la comunicazione riguardante la propria attività, e non quella di gruppo, né quella dei singoli soggetti passivi partecipanti alla *fiscal unit*;
- in regime di **separazione dell’attività** (art. 36 del D.P.R. n. 366/1972): deve essere trasmessa una sola comunicazione, riepilogativa dei dati di tutte le attività, ad eccezione di quelle per le quali sia previsto l’esonero dalla comunicazione annuale dei dati Iva;
- con **liquidazione trimestrale dell’Iva**, per opzione (art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, e artt. 73, co. 1, lett. e), e 74, co. 4 e 5, del D.P.R. n. 633/1972): devono essere esposte tutte le operazioni effettuate nell’anno solare 2015, compresi i dati relativi al quarto trimestre, al fine di determinare il credito o debito Iva riguardante l’intero periodo d’imposta di riferimento della comunicazione;
- aventi la **contabilità presso terzi** e la liquidazione periodica sulla base dell’Iva divenuta esigibile nel secondo mese precedente (art. 1, co. 3, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100);
- soggetti a **regimi speciali** di determinazione dell’imposta dovuta o detraibile: nell’apposito rigo (CD4 per l’Iva esigibile, e CD5 per quella detraibile) della comunicazione annuale, devono indicare l’imposta risultante dall’applicazione dello specifico regime adottato;
- interessati da **operazioni straordinarie** oppure altre trasformazioni sostanziali soggettive: trovano applicazione i medesimi criteri previsti per la compilazione e presentazione della dichiarazione annuale. Ad esempio, nel caso di fusione o scissione di società con **estinzione del dante causa** (fusa, incorporata o scissa) **nel corso dell’anno 2015**, l’**avente causa** – società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria della scissione – deve presentare **due comunicazioni**: la prima, relativa alle proprie operazioni effettuate nel corso dell’anno 2015, e la seconda, riguardante i dati delle operazioni effettuate dal dante causa dal 1° gennaio 2015 sino all’ultima liquidazione eseguita. Diversamente, qualora la suddetta operazione straordinaria sia stata **posta in essere tra il 1° gennaio 2016 e il 29 febbraio 2016**, la comunicazione annuale dei dati Iva è effettuata dall’avente causa soltanto nell’ipotesi in cui l’adempimento non sia già stato assolto, prima dell’operazione straordinaria, dal dante causa. In virtù dei suddetti principi, è altresì possibile affermare che, **in assenza di estinzione del dante causa**, i soggetti

interessati presentano **autonomamente la comunicazione dei dati Iva dell'anno 2015** se l'operazione straordinaria è stata effettuata in tale periodo d'imposta **senza trasferimento del debito o credito Iva**, oppure se si è perfezionata a partire dal 1° gennaio 2016. Al contrario, nel caso di operazione straordinaria effettuata nel corso dell'anno solare 2015, senza estinzione del dante causa, **con trasferimento del debito o credito Iva all'avente causa**, quest'ultimo deve presentare due comunicazioni annuali, secondo le medesime modalità sopra illustrate con riferimento all'operazione straordinaria perfezionata nell'anno 2015 comportante l'estinzione del dante causa;

- non residenti: i **soggetti identificati direttamente** (art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972) presentano **autonomamente** la comunicazione annuale dei dati Iva, mentre quelli identificati tramite il **rappresentante fiscale** (art. 17, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972) assolvono l'adempimento tramite costui. Se nell'anno 2015 il soggetto non residente ha operato in Italia **sia identificandosi direttamente che tramite il rappresentante fiscale**, la comunicazione annuale dei dati Iva è unica e deve essere effettuata dal soggetto che opera in Italia alla data di presentazione della comunicazione. Diversamente, nel caso dei soggetti non residenti che nel 2015 hanno operato in Italia mediante la **stabile organizzazione**, quest'ultima è tenuta a trasmettere la comunicazione annuale dei dati, per le **operazioni ad essa imputabili** e per quelle effettuate direttamente dalla casa madre (C.M. 29 luglio 2011, n. 37/E).

2.2. Esonero per presentazione della dichiarazione annuale Iva

Il contribuente obbligato può, tuttavia, avvalersi dall'**esonero** dalla trasmissione della comunicazione annuale dei dati qualora, **entro il termine del 28 febbraio 2016**, presenti direttamente la **dichiarazione annuale Iva**, a prescindere che dalla stessa derivi un credito oppure un debito (**C.M. 25 gennaio 2011, n. 1/E**), senza attendere di assolvere l'adempimento in forma unificata con la dichiarazione dei redditi: l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria è, pertanto, difforme da quanto previsto dall'art. 3, co. 1, del D.P.R. n. 322/1998 – secondo cui la presentazione della dichiarazione in forma autonoma è riconosciuta esclusivamente ai *"contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto"* – ma assolutamente coerente con l'art. 8-bis, co. 2, ultimo periodo, del D.P.R. n. 322/1998, che dispone l'esonero dalla comunicazione annuale dei dati Iva dei *"contribuenti che presentano la dichiarazione annuale entro il mese di febbraio"*. Al ricorrere di quest'ultima ipotesi, peraltro, **l'eventuale debito Iva risultante dalla dichiarazione annuale autonoma non può essere pagato in base alla scadenze del modello Unico 2016**, ma segue le regole proprie dell'adempimento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- in un'unica soluzione, **entro il 16 marzo 2016**;

- in forma rateale, su base mensile, a decorrere dal 16 marzo 2016, con applicazione degli interessi sulle rate successive alla prima, nella misura dello 0,33%.

Diversamente, nel caso di **credito risultante dalla dichiarazione annuale autonoma per un importo superiore ad euro 5.000**, la presentazione della stessa entro il 29 febbraio 2016 consentirebbe di utilizzare in **compensazione** tale eccedenza detraibile già **a partire dal 16 marzo 2016**.

2.3. Altre cause di esclusione dall'adempimento

L'**art. 8-bis, co. 2, del D.P.R. n. 322/1998** stabilisce ipotesi di esonero della comunicazione annuale Iva ulteriori rispetto a quelle della presentazione della dichiarazione annuale Iva entro il mese di febbraio. È, infatti, stabilito che l'adempimento non è dovuto con riguardo ai soggetti passivi Iva che, nel corso dell'anno 2015, sono stati interessati da una delle seguenti situazioni:

- hanno registrato **esclusivamente operazioni esenti** di cui all'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, salvo che abbiano annotato fattispecie intracomunitarie, ai sensi dell'art. 48, co. 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, ovvero siano stati effettuati acquisti soggetti all'applicazione del *reverse charge* (oro e argento, rottami, ecc.). A questo proposito, le istruzioni alla compilazione della comunicazione annuale dei dati Iva precisano che i soggetti che hanno registrato esclusivamente operazioni esenti, e sono tenuti alla **rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972**, non sono obbligati alla presentazione della comunicazione annuale dei dati Iva, in quanto tale rettifica deve essere effettuata in sede di dichiarazione annuale, e non nella comunicazione;
- rientrano nei **contribuenti espressamente esclusi dall'Ires**, in virtù della previsione dell'art. 74 del TUIR. È il caso, ad esempio, degli organi e delle amministrazioni dello Stato, degli enti pubblici territoriali (Comuni, Province e Regioni), dei consorzi tra enti locali, delle associazioni e degli enti gestori di demani collettivi, delle Comunità Montane, degli enti pubblici che svolgono funzioni statali, previdenziali, assistenziali e sanitarie (comprese le Aziende Sanitarie Locali), nonché degli enti privati di previdenza obbligatoria che svolgono attività previdenziali ed assistenziali;
- sono **sottoposti a procedure concorsuali**. Sul punto, non essendo fornite specifiche indicazioni, è ragionevole fare riferimento agli istituti indicati dall'art. 101, co. 5, del Tuir – amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, **concordato preventivo, fallimento** e liquidazione coatta amministrazione – nonché alle procedure concorsuali disciplinate dalla Legge 27 gennaio 2012, n. 3 (accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento e procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore);

- le persone fisiche che si avvalgono del regime forfetario (art. 1, co. 54-89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190) o di quello fiscale di vantaggio, previsto dall'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98;
- le persone fisiche che, nell'anno solare 2015, hanno realizzato un **volume d'affari non superiore ad euro 25.000**, considerando quello complessivo, relativo a **tutte le attività esercitate**, anche se gestite separatamente. A tale fine, rilevano anche le operazioni effettuate, registrate o soggette a registrazione nell'ambito dell'attività per la quale è previsto l'esonero dalla dichiarazione annuale Iva e, conseguentemente, dalla comunicazione annuale dei dati (C.M. 31 maggio 2000, n. 113/E);
- sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale, in base a **specifiche disposizioni di legge**.

Rientrano in quest'ultima categoria i seguenti soggetti:

- i **produttori agricoli in regime di esonero Iva** di cui all'art. 34, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto – nell'anno solare precedente – hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 7.000, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli;
- gli **esercenti attività di giochi, intrattenimenti** e altre attività indicate nella Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, esonerati dagli adempimenti Iva ai sensi dell'art. 74, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, salvo che abbiano optato per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari;
- i soggetti che hanno esercitato l'opzione per l'applicazione delle disposizioni di cui alla **Legge 16 dicembre 1991, n. 398**, consistente nell'esonero dagli adempimenti Iva per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza fini di lucro e associazioni pro loco);
- gli **imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda** (C.M. 4 novembre 1986, n. 72/E, e 19 marzo 1985, n. 26/E) e che, nell'anno solare 2015, non hanno esercitano ulteriori attività rilevanti ai fini Iva;
- i soggetti passivi Iva che, nel precedente periodo d'imposta, si sono avvalsi della **dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione** di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e abbiano effettuato soltanto operazioni esenti. L'esclusione, tuttavia, non ricorre qualora il contribuente abbia registrato operazioni intracomunitarie, ovvero siano stati effettuati acquisti con il meccanismo del *reverse charge* (oro, argento puro, rottami, ecc.);
- i soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione europea, identificati in Italia mediante il **rappresentante "leggero"** (art. 44, co. 3, secondo periodo, del D.L. n. 331/1993), se nell'anno solare 2015 hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- i **soggetti residenti o domiciliati fuori dall'Unione Europea**, non identificati in ambito comunitario, ma che vi hanno provveduto, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, nel territorio

dello Stato, ai sensi dell'art. 74-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, per l'assolvimento degli adempimenti riguardanti i **servizi resi, tramite servizi elettronici, a committenti non soggetti passivi** d'imposta, domiciliati o residenti in Italia oppure in un altro Stato membro.

2.4. Compilazione del modello di comunicazione

I contribuenti che non rientrano in almeno una delle ipotesi di esonero sopra riportate, compresi quelli che hanno optato per l'Iva di gruppo oppure non hanno effettuato operazioni imponibili o liquidazioni periodiche, sono tenuti a presentare la comunicazione annuale, utilizzando l'apposito modello, che prevede l'indicazione delle seguenti informazioni:

- nel **rigo CD1, campo 1**, l'**ammontare complessivo delle operazioni attive** (cessioni di beni e prestazioni di servizi), **al netto dell'Iva**, interne, intracomunitarie e di esportazione, effettuate nell'anno solare 2015, comprese quelle ad esigibilità differita (artt. 6, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, e 32-*bis* del D.L. n. 83/2012), **rilevanti ai fini Iva** (imponibili, non imponibili ed esenti), annotate nel registro delle fatture emesse oppure in quello dei corrispettivi, o **comunque soggette a registrazione**, ad esclusione di quelle esenti per le quali il contribuente abbia optato per la dispensa degli adempimenti, ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633/1972. Devono essere considerate anche le operazioni per le quali in fattura non è stata addebitata l'Iva per effetto dell'applicazione del **reverse charge** (cessioni di rottami, prestazioni di subappalto in edilizia, cessioni di immobili abitativi e strumentali soggetti ad Iva per opzione, ecc.), in quanto dovuta dal cessionario o committente soggetto passivo dell'imposta. Nel caso di cessione di beni usati, con applicazione del regime del margine di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, deve essere indicato l'ammontare complessivo dei relativi corrispettivi: non devono, invece, essere considerate le **autofatture emesse ai sensi dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972**, annotate nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, la cui imposta confluisce nel rigo CD4. In tale campo, devono, inoltre, essere incluse le operazioni non rientranti nell'ambito di applicazione dell'Iva per **carenza del presupposto territoriale** di cui agli artt. da 7 a 7-*septies* del D.P.R. n. 633/1972, per le quali dal 1° gennaio 2013 è obbligatoria l'emissione della fattura (art. 21, co. 6-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972). Nel campo 1, deve essere compreso anche l'imponibile delle operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, mediante applicazione dell'art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. *split payment*). I contribuenti che usufruiscono di una riduzione della base imponibile (editori) devono indicare l'imponibile delle operazioni già al netto della riduzione spettante;
- nel **rigo CD1, campo 2**, l'importo delle **operazioni non imponibili** già comprese nel precedente campo 1, come le esportazioni e le operazioni ad esse assimilate (artt. 8, co. 1, lett. a) e b), 8-*bis* e 9 del D.P.R. n. 633/1972) che possono concorrere alla formazione del plafond Iva di cui all'art. 2, co. 2, della Legge 18 febbraio 1997, n. 28 – comprese quelle effettuate nei confronti di operatori

residenti nella Repubblica di San Marino e nella Città del Vaticano (art. 71 del D.P.R. n. 633/1972) – nonché le cessioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali, ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, e altre non qualificate come non imponibili (ad esempio, quelle rientranti nel regime del margine di cui al D.L. n. 41/1995, per la parte non imponibile, come nel caso dei beni usati). Non devono, invece, essere indicate le **cessioni intracomunitarie**, in quanto già da riportare nel successivo **campo 4**;

- nel **rigo CD1, campo 3**, la somma delle **operazioni esenti** di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, già comprese nel precedente campo 1;
- nel **rigo CD1, campo 4**, l'ammontare delle **cessioni intracomunitarie di beni** già incluse nel precedente campo 1, annotate nel registro delle fatture emesse oppure in quello dei corrispettivi (artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972). Non devono, invece, essere ricompresi gli acquisti intracomunitari, ancorché siano rilevati nei predetti registri;
- nel **rigo CD1, campo 5**, l'importo delle **cessioni di beni strumentali** già comprese nei campi precedenti, mentre gli **acquisti** della medesima natura devono essere indicati nel **rigo CD2, campo 5**. Si tratta dei beni strumentali ammortizzabili, materiali e non, indicati dagli artt. 102 e 103 del TUIR – compresi quelli di costo unitario non superiore ad euro 516,46 e quelli riscattati nell'ambito di un contratto di *leasing* – e di quelli strumentali non ammortizzabili, come i terreni acquistati oppure altri cespiti acquisiti mediante contratti di leasing, locazione, usufrutto o di altro tipo a titolo oneroso;
- nel **rigo CD2, campo 1**, la somma degli **acquisti** (interni e intracomunitari) e delle **importazioni rilevanti ai fini Iva** – al netto dell'imposta, ancorché indetraibile – compresi quelli ad esigibilità differita (artt. 6, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, e 32-*bis* del D.L. n. 83/2012), relativi a beni e servizi, risultanti dalle fatture e dalle bollette doganali di importazione annotate o soggette a registrazione nell'anno 2015 sul registro degli acquisti. Ad esempio, devono essere indicati gli **acquisti intracomunitari di beni**, quelli rientranti nel **regime del margine**, così come le **autofatture** emesse in relazione ad operazioni con soggetti non residenti (art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972), i **servizi comunitari ricevuti** – per effetto dei quali il soggetto passivo italiano ha integrato la fattura del prestatore comunitario soggetto passivo Iva – e gli acquisti di rottami;
- nel **rigo CD2, campo 2**, l'ammontare degli **acquisti non imponibili** già compresi nel precedente campo 1, come quelli "interni" e le operazioni effettuati senza pagamento dell'imposta mediante utilizzo del plafond Iva di cui all'art. 2, co. 2, della Legge n. 28/1997, nonché quelli "interni" oggettivamente non imponibili, effettuati senza utilizzo del plafond. Non devono, invece, essere indicati gli **acquisti intracomunitari non imponibili**, in quanto da esporre nel successivo **campo 4**;

- nel **rigo CD2, campo 3**, l'importo già incluso nel precedente campo 1 degli acquisti "interni" esenti, delle **importazioni non soggette ad Iva** di cui all'art. 68 del D.P.R. n. 633/1972 – ad eccezione della lett. a) – e di quelle di oro da investimento. Non devono, invece, essere riportati gli acquisti intracomunitari esenti (art. 42, co. 1, del D.L. n. 331/1993), poiché devono essere inclusi nel successivo **campo 4**;
- nel **rigo CD2, campo 4**, l'importo degli **acquisti intracomunitari di beni** già inclusi nel precedente campo 1, compresi quelli non imponibili di cui all'art. 42, co. 1, del D.L. n. 331/1993 – inclusi quelli effettuati senza pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond Iva – e quelli non imponibili ai sensi dell'art. 40, co. 2, del D.L. n. 331/1993 (triangolazione comunitaria con intervento dell'operatore nazionale in qualità di promotore ovvero cessionario-cedente);

Sez. II DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE		- OPERAZIONI ATTIVE -				
CD1	Totale operazioni attive (al netto dell'IVA)	1				,00
			di cui: operazioni non imponibili	2		,00
			operazioni esenti	3		,00
			cessioni intracomunitarie di beni	4		,00
	di cui cessioni beni strumentali	5				,00
		- OPERAZIONI PASSIVE -				
CD2	Totale operazioni passive (al netto dell'IVA)	1				,00
			di cui: acquisti non imponibili	2		,00
			acquisti esenti	3		,00
			acquisti intracomunitari di beni	4		,00
	di cui acquisti beni strumentali	5				,00

- la base imponibile e l'Iva delle **importazioni senza il pagamento dell'imposta in dogana**, come quelle relative a materiale d'oro, prodotti semilavorati in oro e argento puro, nonché rottami e altri materiali di recupero di cui all'art. 74, co. 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972 – già comprese nel rigo CD2, campo 1 – per le quali l'Iva è assolta mediante contemporanea annotazione nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972 ed in quello degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

- IMPORTAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL'IVA IN DOGANA -									
CD3	Oro industriale e argento puro	Imponibile	1		,00	Imposta	2		,00
	Rottami e altri materiali di recupero	Imponibile	3		,00	Imposta	4		,00

- l'**Iva esigibile, detratta e dovuta**, così come emergente dalle liquidazioni periodiche dell'anno 2015, senza considerare le operazioni di rettifica e conguaglio.

Sez. III DETERMINAZIONE DELL'IVA DOVUTA O A CREDITO	CD4	IVA esigibile		,00
	CD5	IVA detratta		,00
	CD6	IVA dovuta	¹	,00 o a credito ²

2.5. Violazione dell'obbligo di comunicazione e sanzioni

L'art. 8-*bis*, co. 6, del D.P.R. n. 322/1998 stabilisce che per l'omissione della comunicazione annuale, nonché per l'invio della stessa con dati incompleti o non veritieri, si applicano le disposizioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471: il contribuente è, pertanto, assoggettato alle sanzioni amministrative contemplate per le violazioni di natura formale, **da un minimo di euro 250 a un massimo di euro 2.000**. In altri termini, trattandosi di una mera comunicazione, e non di una dichiarazione, non sono applicabili le sanzioni previste in caso di omessa od infedele dichiarazione, né l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Si rammenta, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli **errori** commessi nella comunicazione annuale dei dati Iva devono essere **corretti in sede di dichiarazione annuale Iva**, "non essendo prevista la possibilità di rettificare o integrare una comunicazione già presentata" (**C.M. 25 gennaio 2002, n. 6, par. 11.1**).

3. Novità della dichiarazione annuale Iva

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il **provvedimento del 15 gennaio 2016, n. 7772**, ha approvato i tradizionali modelli per la dichiarazione Iva, introducendo alcune modifiche. In primo luogo, nel **frontespizio**, nel riquadro "**Firma della dichiarazione**" è stata introdotta la nuova casella "**Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario**", riservata ai soggetti che richiedono all'Agenzia delle Entrate di inviare all'intermediario le eventuali comunicazioni riguardanti possibili anomalie presenti nella dichiarazione (art. 1, co. 634-636, della Legge n. 190/2014). La casella già presente lo scorso anno è stata ridenominata in "Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario".

Nel riquadro "**Impegno alla presentazione telematica**", è stata introdotta la nuova casella "**Ricezione altre comunicazioni telematiche**", da barrare qualora l'intermediario accetti la scelta del contribuente di fargli pervenire ogni comunicazione riguardante possibili anomalie presenti nella dichiarazione. La casella già presente è ora denominata "**Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione**", e deve essere barrata dall'intermediario che accetta di ricevere l'avviso relativo agli esiti del controllo effettuato sulla dichiarazione.

Le **principali variazioni**, rispetto al modello "Iva 2015", hanno interessato i seguenti quadri:

- VE - Operazioni attive e determinazione del volume d'affari;
- VF - Operazioni passive e Iva ammessa in detrazione;

- VJ - Determinazione dell'imposta relativa a particolari tipologie di operazioni;
- VI - Dichiarazioni d'intento ricevute;
- VX - Determinazione dell'Iva da versare o a credito;
- VO - Opzioni;
- VS - Prospetto riepilogativo Iva 26 PR/2016.

3.1. Quadro VE

Nel **rigo VE35**, relativo alle operazioni con applicazione del **reverse charge**, sono state inserite due nuove caselle:

- **campo 8 - "Prestazioni comparto edile e settori connessi"**, intendendosi per tali i servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici per i quali l'Iva è dovuta dal committente, ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972;
- **campo 9 - "Operazioni settore energetico"**, riservato alle fattispecie per le quali l'imposta è dovuta dal cessionario/committente, a norma dell'art. 17, co. 6, lett. d-bis), d-ter) e d-quater) del D.P.R. n. 633/1972.

Il **rigo VE38** è stato ridenominato in **"Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni ai sensi dell'art. 17-ter"**: il contribuente deve, pertanto, indicare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette alla disciplina dello *"split payment"*, per effetto della quale l'imposta è dovuta dall'ente cessionario/committente. A questo proposito, si ricorda che tale disciplina è stata introdotta dall'art. 1, co. 629, lett. b), della Legge n. 190/2014, secondo cui per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici l'Iva è dovuta dal cessionario o committente, se non è debitore d'imposta in base alle vigenti disposizioni riguardanti il tributo, nel rispetto delle modalità e dei termini previsti in un apposito **Decreto del Ministero delle Finanze, emanato il 23 gennaio 2015**, e successivamente modificato dal D.M. 20 febbraio 2015. In altre parole, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni contemplate dalla norma, per i quali queste non siano debitori d'imposta, ovvero per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile (c.d. *reverse charge*), l'Iva addebitata dal fornitore nelle corrispondenti fatture deve essere versata dall'ente cessionario o committente direttamente all'Erario, anziché dal cedente o prestatore.

La ridenominazione del rigo VE38 ha, conseguentemente, comportato la modifica dei successivi rigi **VE39** ("Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2015") e **VE40** ("Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni"): il **volume d'affari** deve, invece, essere riportato nel **nuovo rigo VE50**.

3.2. Quadro VF

Il **rigo VF15**, originariamente riservato ai contribuenti che hanno optato per il regime fiscale di vantaggio (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011), è stato ridenominato in "Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi", in modo da ricomprendere gli acquisti effettuati presso contribuenti che applicano il **regime forfetario** previsto dall'art. 1, co. 54-89, della Legge n. 190/2014, da riportare nello specifico **campo 2**. Tale importo, unitamente a quello riguardante gli acquisti da soggetti che hanno optato per il regime fiscale di vantaggio, concorre alla determinazione dell'ammontare da indicare nella colonna 1 del rigo VF15. A questo proposito, si ricorda che l'accesso, nell'**anno solare 2015**, al **regime forfetario** era riservato ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa (compresa quella familiare), arti o professioni che nell'**anno 2014**:

- a) hanno conseguito **ricavi**, o percepito **compensi, ragguagliati ad anno**, non superiori ai limiti indicati nell'allegato n. 4 della Legge n. 190/2014, diversi a seconda del codice Ateco dell'attività esercitata;
- b) hanno sostenuto spese per il lavoro non superiori ad euro 5.000;
- c) il **costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali** alla chiusura dell'esercizio **non ha superato euro 20.000**;
- d) **i redditi conseguiti nell'attività d'impresa, dell'arte o della professione erano prevalenti** rispetto a quelli eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente ed assimilati di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR.

Ai fini Iva, il contribuente soggetto al regime forfetario è tenuto all'osservanza delle disposizioni contenute nell'art. 1, co. 58-63, della Legge n. 190/2014:

- non esercita la rivalsa dell'imposta di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero **non applica l'Iva sulle proprie operazioni attive**, esponendo in fattura la dicitura "*Operazione in franchigia da Iva (art. 1, co. 58, lett. a), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190*". Conseguentemente, nel caso di importi superiori ad euro 77,47 è applicabile l'**imposta di bollo di euro 2,00** (Tabella B, art. 6, e Tariffa, Parte I, artt. 13 e 14, allegate al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642);
- **non detrae l'Iva** assolta, dovuta oppure addebitata sugli acquisti ai sensi gli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972;
- non effettua **cessioni intracomunitarie** (art. 41, co. 2-bis, del D.L. n. 331/1993), ma operazioni interne senza applicazione dell'Iva, riportando in fattura la dicitura "*Non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41, co. 2-bis, del D.L. 30 agosto 1991, n. 331*";
- **effettua acquisti intracomunitari**, se nell'anno solare precedente – oppure durante quello di effettuazione dell'operazione – ha posto in essere acquisti intracomunitari per oltre euro 10.000, con l'effetto che deve **integrare la fattura emessa dal fornitore comunitario**, provvedere al relativo **versamento dell'Iva** – entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione – e alla compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat. Diversamente, qualora la predetta soglia non sia superata, neppure nell'anno di effettuazione dell'operazione, non pone in

essere operazioni intracomunitarie (art. 38, co. 5, lett. c), del D.L. n. 331/1993): al ricorrere di tale ipotesi, il fornitore comunitario è tenuto ad applicare l'Iva del proprio Stato;

- alle **prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti**, o rese ai medesimi, applica gli artt. 7-ter e ss. del D.P.R. n. 633/1972. Conseguentemente, le **prestazioni rese** devono essere fatturate ai sensi dell'**art. 21, co. 6-bis, del D.P.R. n. 633/1972**: le **prestazioni ricevute** comportano l'obbligo di **integrazione della fattura**, o l'emissione dell'**autofattura**, a norma dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972, e il versamento della corrispondente Iva, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- alle **importazioni, esportazioni e operazioni assimilate** applica le disposizioni del D.P.R. n. 633/1972. È, tuttavia, preclusa la possibilità di acquistare senza applicazione dell'Iva con dichiarazione d'intento ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. c), e 2, del D.P.R. n. 633/1972;
- è **esonero dal versamento dell'Iva** e da tutti gli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972, ad eccezione di quelli di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti;
- **non presenta la dichiarazione annuale Iva, né la comunicazione "black list", né lo spesometro**;

Esoneri Iva
Liquidazione e versamento dell'imposta
Registrazione delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972)
Registrazione dei corrispettivi (art. 24 del D.P.R. n. 633/1972)
Registrazione degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972)
Tenuta e conservazione dei registri e documenti (art. 39 del D.P.R. n. 633/1972), salvo per le fatture di acquisto, le bollette doganali di importazione e i documenti emessi per certificare i corrispettivi
Dichiarazione e comunicazione annuale (artt. 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322/1998)
Spesometro (art. 21, co. 1, del D.L. n. 78/2010)
Comunicazione "black list" (art. 1 del D.L. n. 40/2010)

- è obbligato, per le operazioni per le quali è **debitore d'imposta** (come nei casi di **reverse charge** previsti dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972), ad emettere la fattura oppure integrarla – con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta – e a versare la corrispondente Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- nel caso di **passaggio dal regime ordinario a quello forfetario**, deve effettuare la **rettifica della detrazione** (art. 19-bis.2 del D.P.R. n. 633/1972), nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione del regime ordinario (**rigo VF56**), barrando altresì la **casella 1 del rigo VA14**. Nell'ipotesi di passaggio, anche per opzione, **dal regime forfetario alle regole ordinarie** è

operata un'analoga **rettifica della detrazione** nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie;

- nell'**ultima liquidazione relativa all'anno in cui è applicata l'Iva**, deve computare anche l'Iva "per cassa non ancora esigibile" (artt. 6, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972 e 32-*bis* del D.L. n. 83/2012), così come quella non ancora detraibile.

3.3. Quadro VJ

Sono stati introdotti alcuni **nuovi righi**, relativi alle novità normative illustrate con riguardo al quadro VE (righe VE35 e VE38):

- **rigo VJ17 - "Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi"** (art. 17, co. 6, lett. a-*ter*), del D.P.R. n. 633/1972);
- **rigo VJ18 - "Acquisti di beni e servizi del settore energetico"** (art. 17, co. 6, lett. d-*bis*, d-*ter*) e d-*quater*), del D.P.R. n. 633/1972);
- **rigo VJ19 - "Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita Iva"** (art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972).

In particolare, i **righe VJ17 e VJ18** riguardano le nuove ipotesi di applicazione del **reverse charge**, mentre il **rigo VJ19** afferisce il meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*).

3.4. Quadro VI

Si tratta di un quadro totalmente nuovo, riservato ai **fornitori degli esportatori abituali**, al fine di consentire loro di assolvere l'adempimento previsto dall'art. 1, co. 1, lett. c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, ovvero **comunicare i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute** relative all'anno solare 2015. In particolare, nei **righe da VI1 a VI6** devono essere indicate le seguenti informazioni:

- il numero di partita Iva del cessionario/committente esportatore abituale (**campo 1**);
- il numero di protocollo attribuito dall'Agenzia alla dichiarazione di intento trasmessa in via telematica (**campo 2**). In assenza di tale dato, per l'anno d'imposta 2015, può essere compilato il **campo 3**, indicando il numero progressivo assegnato alla dichiarazione d'intento dall'esportatore abituale. L'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni d'intento è stato introdotto a partire dal 12 febbraio 2015.

Nel caso in cui non fossero sufficienti i 6 righe per indicare i dati relativi a tutte le dichiarazioni di intento ricevute, deve essere utilizzato un altro quadro VI indicando "02" nel campo "Mod. N.", e così via. Le stesse modalità di compilazione devono essere adottate in presenza di operazioni straordinarie.

La compilazione di più quadri VI non modifica il numero dei moduli costituenti la dichiarazione, da indicare sul frontespizio.

3.5. Quadro VX

Il **rigo VX4** è stato modificato, con la **ridenominazione del campo 5** in **"Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter"**, al fine di recepire quanto stabilito dall'**art. 8 del D.M. 23 gennaio 2015**, in attuazione dell'art. 1, co. 630, della Legge n. 190/2014, secondo cui l'art. 38-bis, co. 10, del D.P.R. n. 633/1972 – che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile – si applica, **a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015**, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, nel rispetto dei presupposti di cui al successivo art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. A differenza delle altre categorie di rimborsi prioritari, non è previsto – per effetto dell'**art. 1, co. 1, del D.M. 20 febbraio 2015**, modificativo dell'art. 8, co. 1, del D.M. 23 gennaio 2015 – il rispetto delle condizioni stabilite dall'art. 2 del D.M. 22 marzo 2007, ampliando così la platea dei rimborsi prioritari da *split payment*.

L'**art. 8, co. 2, del D.M. 23 gennaio 2015** ha, inoltre, stabilito che i predetti rimborsi di cui al precedente co. 1 sono erogati, in via prioritaria, per un **ammontare non superiore a quello complessivo dell'imposta applicata alle operazioni di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972**, *"effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso"*.

Le operazioni soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti attribuiscono, pertanto, il diritto all'erogazione prioritaria esclusivamente nel caso in cui il presupposto del rimborso sia quello dell'aliquota media, e nel limite dell'ammontare dell'Iva applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento: diversamente dalle altre tipologie di rimborso prioritario, è dunque **possibile che il rimborso da split payment sia prioritario esclusivamente per una sola quota dell'importo**, mentre la restante parte rimane soggetta all'esecuzione ordinaria (C.M. 13 aprile 2015, n. 15/E, par. 11). In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che, qualora il contribuente – che effettua operazioni soggette al regime della scissione dei pagamenti – non abbia i requisiti per richiedere il rimborso con il presupposto dell'aliquota media, può comunque accedervi sulla base degli **altri requisiti previsti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972**, ove sussistenti: al ricorrere di tale ipotesi, tuttavia, il rimborso non è ammesso all'esecuzione prioritaria, in quanto riservata – a norma dell'art. 8, co. 1, del D.M. 23 gennaio 2015 – al solo presupposto dell'aliquota media.

La **priorità nell'esecuzione** è garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia delle Entrate, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (annuali o trimestrali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto a quelli ordinari: l'**istruttoria** sulla richiesta di rimborso sarà necessariamente unica per l'intero importo, in quanto ciò è necessario ai fini della **verifica della sussistenza del presupposto**, mentre la **liquidazione** del rimborso verrà effettuata con **priorità** soltanto per la parte corrispondente all'ammontare dell'Iva applicata alle operazioni da *split payment*, con l'effetto che per la quota restante sarà rispettato il consueto ordine cronologico.

3.6. Quadro VO

Nella sezione I, nel **rigo VO15** è stato inserito il **campo 2** relativo alla **“Revoca”** dell’opzione per l’Iva per cassa di cui all’art. 32-*bis* del D.L. 22 giugno 2012, n. 83: l’adesione a tale regime (campo 1) è, infatti, vincolante sino a revoca, e comunque per almeno un triennio.

Nella sezione III, sono stati **ridenominati**:

- il **rigo VO33** - “Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti e professioni”: la **casella 1** deve essere barrata dai contribuenti che – essendo in possesso dei requisiti per l’applicazione del regime previsto dall’art. 1, co. 54-89, della Legge n. 190/2014 – hanno optato, nell’anno 2015, per la determinazione dell’Iva e del reddito nei modi ordinari;
- il **rigo VO34** - “Regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità”: la casella 1 deve essere barrata dai contribuenti che hanno iniziato l’attività nel 2015 e – essendo in possesso dei requisiti previsti dall’art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011 – hanno applicato il regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, come chiarito dalla **R.M. 23 luglio 2015, n. 67/E**.

È stato, inoltre, eliminato il **rigo VO35**, riguardante la scelta – da parte dei contribuenti minimi (art. 1, co. 96, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244) – della determinazione dell’Iva e delle imposte sui redditi nei modi ordinari, ovvero la revoca dell’applicazione del regime fiscale di vantaggio (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011) o di quello contabile agevolato (art. 27, co. 3, del D.L. n. 98/2011).

3.7. Quadro VS

È stato inserito il **campo 12**, riservato ai soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni – applicando il regime della scissione dei pagamenti previsto dall’**art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972** (c.d. *split payment*) – e hanno diritto all’erogazione del rimborso annuale in via prioritaria, fino a concorrenza dell’ammontare complessivo dell’Iva applicata alle predette operazioni.

3.8. Modalità di trasmissione

La dichiarazione annuale Iva, analogamente alla comunicazione di cui all’art. 8-*bis* del D.P.R. n. 322/1998, deve essere presentata in via telematica, direttamente dal contribuente oppure tramite uno degli intermediari abilitati di cui al precedente art. 3, commi 2-*bis* e 3, del predetto Decreto. I termini per l’adempimento sono, invece, maggiormente estesi, in quanto allineati a quelli stabiliti per il modello Unico 2016 dei contribuenti aventi il periodo d’imposta coincidente con l’anno solare: **30 settembre 2016**.

4. Opzione per l’Iva di gruppo entro il 16 febbraio 2016

L'art. **73, co. 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, così come attuato dal **D.M. 13 dicembre 1979**, stabilisce che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i versamenti dovuti dalle società appartenenti a un'aggregazione di imprese possono essere effettuati dalla **controllante**, per l'ammontare complessivo del debito della stessa e delle proprie controllate, al netto delle eccedenze detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche. La relativa **opzione annuale**, con riferimento all'anno 2016, deve essere esercitata entro il **16 febbraio 2016**, compilando l'apposito modello Iva: è, tuttavia, ammessa la possibilità di manifestare **tardivamente** tale facoltà, non oltre il termine di presentazione della **prima dichiarazione utile**, purché non siano ancora iniziate attività di controllo riguardanti l'Iva e venga contestualmente versato l'importo di euro 258 (art. 2 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16).

4.1. Normativa di riferimento

L'art. 1, co. 1, D.M. 13 dicembre 1979 stabilisce – in attuazione dell'art. 73, co. 3, D.P.R. n. 633/1972 – che i **versamenti** relativi all'imposta sul valore aggiunto possono essere effettuati da un soggetto passivo diverso dall'impresa che ha generato il debito tributario, qualora la stessa appartenga ad un gruppo, e la propria controllante – ovvero una di livello superiore – abbia esercitato, in presenza dei necessari presupposti, la relativa opzione, entro il 16 febbraio dell'anno di riferimento. In altri termini, ai fini Iva, i versamenti dovuti dagli appartenenti ad un'aggregazione di imprese possono essere effettuati dalla **controllante**, per l'ammontare complessivo del debito della stessa e delle proprie controllate, al netto delle eccedenze detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche. L'adozione di tale regime comporta, inoltre, una diversa procedura di **presentazione delle relative dichiarazioni**, formalità anch'essa a carico della **controllante** che ha manifestato la volontà di accesso al beneficio.

4.2. Presupposti

L'esercizio dell'opzione per l'accesso al regime in parola – da eseguirsi, con riferimento all'**anno 2016**, entro il **prossimo 16 febbraio** – presuppone, tuttavia, la sussistenza del **requisito del controllo**, da verificarsi, in primo luogo, sulla base delle prescrizioni formulate dall'art. 2, co. 1, D.M. 13 dicembre 1979, secondo cui si considerano controllate esclusivamente le s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l. le cui azioni o quote sono possedute – **in misura superiore al 50% del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, ininterrottamente (C.M. 28 febbraio 1986, n. 16)** – dalla controllante, oppure da una propria controllata. Conseguentemente, nel caso di opzione per il periodo d'imposta 2016, è necessario il controllo, senza soluzione di continuità, almeno dal 1° gennaio 2015, **escludendo dal computo le partecipazioni prive del diritto di voto**, come le azioni di godimento o risparmio. Non possono, pertanto, beneficiare dell'Iva di gruppo le società che soltanto occasionalmente o temporaneamente sono tra loro vincolate: tale circostanza non ricorre, tuttavia, nel

caso in cui il pacchetto di controllo sia stato trasferito, durante l'anno 2015, da una ad altra società già controllata al 1° gennaio 2015.

Ai fini dell'accesso al regime dell'Iva di gruppo, **non rilevano le situazioni di controllo congiunto**, come nel caso in cui la Alfa s.p.a. controlli la Beta s.a.p.a. e la Delta s.r.l., che possiedono congiuntamente la maggioranza del capitale della Gamma s.r.l., ad esempio, il 51%. Quest'ultima società non può, pertanto, essere considerata, per l'applicazione dell'Iva di gruppo, controllata dalla Alfa s.p.a. (ipotetica controllante dell'Iva a livello consolidato) – né dalle proprie controllate (Beta s.r.l. e Delta s.a.p.a.) – in quanto non è rispettato il **criterio del controllo a catena indiretto**, per ogni anello della stessa, che deve sussistere, come anticipato, dall'inizio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione. Al contrario, è prospettabile l'opzione per la liquidazione consolidata dell'imposta, se Alfa s.p.a. controlla la Beta s.a.p.a. che controlla la Gamma s.r.l. autonomamente, senza il concorso di altre imprese. Rileva, quindi, il principio civilistico di cui all'art. 2359, co. 1, c.c., che contempla la fattispecie di **controllata per interposizione di altre società controllate**, pur non essendo stato completamente recepito ai fini Iva: è stata, infatti, assunta la nozione di **controllo di diritto** indicata dal n. 1), e non quella di fatto prevista dai successivi 2) e 3), e rappresentata dalla situazione di società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra impresa in virtù di azioni o quote da questa possedute, ovvero per effetto di particolari vincoli contrattuali con essa intercorrenti. In altri termini, ai fini dell'Iva di gruppo, una società controllata può avere, nell'ambito di una catena di controllo, **solo e non più di una società direttamente controllante**, in capo alla quale l'Erario potrà verificare il possesso della maggioranza delle azioni.

Società non residenti

L'opzione per l'Iva di gruppo è invocabile anche dalla **società residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea**, costituita in una forma giuridica equipollente a quella di società di capitali del diritto italiano, e identificata nel territorio dello Stato, direttamente ovvero tramite il rappresentante fiscale o la stabile organizzazione (**R.M. 21 febbraio 2005, n. 22/E**).

Sub-holding

L'esercizio dell'opzione di cui all'art. 73, co. 3, D.P.R. n. 633/1972 non è circoscritto alla capogruppo civilistica, essendo invocabile – in qualità di "controllante Iva" – da un soggetto diverso, purché controlli altre società, e a condizione che ogni impresa che la precede nel controllo rinunci ad avvalersene, a norma dell'art. 2, co. 2, D.M. 13 dicembre 1979. A questo proposito, la C.M. n. 16/1986 ha precisato che la *sub-holding*, affinché possa legittimamente avanzare tale pretesa, deve produrre **"tante dichiarazioni di rinuncia quante sono le società che la precedono nel controllo"**: in mancanza, può partecipare alla disciplina dell'Iva consolidata soltanto come

controllata, se la capogruppo esercita l'opzione per la liquidazione di gruppo dell'imposta sul valore aggiunto.

Esclusioni

L'opzione per l'Iva di gruppo **non può essere esercitata dalla società di persone**, neppure se controlla – a norma dell'art. 2, co. 1, del D.M. 13 dicembre 1979 – una società di capitali (C.M. 16/1986).

4.3. Esercizio dell'opzione

Qualora risultino rispettati i suddetti presupposti, la controllante – capogruppo o *sub-holding*, residente o comunitaria identificata – può avvalersi dell'opzione per l'Iva consolidata, esclusivamente mediante presentazione del **modello Iva 26, in via telematica**, secondo le istruzioni approvate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate del 6 dicembre 2010, n. 171422.

L'opzione per l'Iva di gruppo, come anticipato, deve essere esercitata entro il 16 febbraio 2016, ovvero non oltre il termine di versamento dell'imposta del mese di gennaio dell'anno di riferimento, comunicando i dati riguardanti i seguenti aspetti:

- **controllante** (partita Iva, denominazione o ragione sociale, natura giuridica, Stato estero di residenza, codice e numero di identificazione Iva);

The image shows the 'MODELLO IVA 26' form, titled 'DICHIARAZIONE DI ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE E COMUNICAZIONE DELLE VARIAZIONI'. The form is associated with the Agenzia Entrate logo. It includes a 'CODICE FISCALE' field and a 'TIPO DICHIARAZIONE' section with options for 'Adesione' and 'Variazione'. The 'DATI RELATIVI ALL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE' section contains fields for 'Partita IVA', 'Denominazione o Ragione sociale', 'Natura giuridica', 'Stato estero di residenza', 'Codice Stato estero', and 'Numero di identificazione IVA Stato estero'. The form is presented in a light blue and white color scheme.

- **representante firmatario della dichiarazione** (codice fiscale, codice carica, cognome, nome luogo e data di nascita, eventuale residenza estera, ecc.). Qualora la comunicazione **non sia presentata direttamente dalla controllante**, ma da altra società per conto di quest'ultima, deve essere indicato il codice fiscale del dichiarante, inserendo il codice carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la dichiarante e la controllante. Si pensi, ad esempio, al caso del

rappresentante fiscale di un soggetto non residente (**codice carica 6**), oppure a quello del soggetto – cessionario dell'azienda, conferitario, incorporante della fusione o beneficiario della scissione totale – che presenta la dichiarazione in luogo di un altro estintosi a seguito di un'operazione straordinaria (**codice carica 9**);

DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale del sottoscrittore	Codice carica	Codice fiscale società dichiarante
	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)
	Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea	Località di residenza
	Indirizzo estero	Telefono o cellulare prefisso numero	

- **società partecipanti all'Iva di gruppo** (inclusa la controllante che eventualmente rinuncia all'opzione), compresa la percentuale di possesso delle azioni o quote delle controllate e la data a cui risale l'acquisizione della stessa. Nel caso di integrazione del quantitativo di partecipazioni di controllo intervenuta dopo l'inizio dell'esercizio precedente, si ritiene che debba essere indicata la data in cui è stato acquisito, per la prima volta, il controllo, purché tale requisito non sia, poi, venuto meno;

QUADRO A SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA COMPENSAZIONE IVA	ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE			Data decorrenza 1 giorno mese anno
	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO			
	A1	Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3	Percentuale di Possesso 4
		Fusione 5	Situazione 6	
	SOCIETÀ CONTROLLATA			Data decorrenza 1 giorno mese anno
		Partita IVA 2	Denominazione 3	Natura giuridica 4
	A2	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		
		Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6	Percentuale di Possesso 7
		Codice 8	Firma del rappresentante legale 9	

In particolare, nel **rigo A1** devono essere riportati i dati dell'**eventuale società che possiede la maggioranza delle azioni della controllante** e che ha rinunciato ad avvalersi della liquidazione di gruppo (data di decorrenza del possesso, ininterrotto da almeno il 1° gennaio 2015, partita Iva, denominazione o ragione sociale e percentuale di partecipazione). In corrispondenza dei **righi**

A2-A5 devono, invece, essere indicate le informazioni sulle controllate (data di decorrenza della partecipazione, non successiva al 1° gennaio 2015, partita Iva, denominazione e natura giuridica) e del soggetto che ne detiene il controllo (partita Iva, denominazione o ragione sociale, percentuale di possesso, codice e firma del rappresentante legale). La **sottoscrizione**, apposta dalle controllate (**campo 9**), costituisce un’attestazione della validità dei dati riportati, e la consapevolezza di partecipare alla liquidazione dell’Iva di gruppo.

- **società comprese nella catena di controllo, ma non partecipanti al regime di liquidazione consolidata dell’imposta** (data di decorrenza della partecipazione, denominazione o ragione sociale e natura giuridica), e soggetto che ne detiene il controllo, precisando la partita Iva, denominazione o ragione sociale, percentuale di possesso, eventuale rinuncia della controllante che lo precede nel possesso, firma del legale rappresentate e relativa codificazione.

QUADRO B		Data decorrenza		
		1 giorno	mese	anno
SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA CATENA DI CONTROLLO MA NON ALLA COMPENSAZIONE IVA	Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3		Natura giuridica 4
	B1 SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO			
	Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6		Percentuale di Possesso 7
Rinuncia 8	Firma del rappresentante legale 9		Codice 10	

Il suddetto modello Iva 26 deve essere presentato anche successivamente all’opzione per la liquidazione di gruppo qualora sopraggiungano **variazioni nei dati originariamente indicati** (da comunicarsi entro 30 giorni dal manifestarsi delle stesse) – compilando, però, esclusivamente il frontespizio ed i campi modificati – salvo il caso della rettifica della quota di partecipazione posseduta che non determina, però, la perdita del requisito del controllo. Diversamente, il trasferimento di azioni o quote che produce il venir meno di tale presupposto comporta l’obbligo di assolvimento del predetto adempimento, nonché l’uscita della partecipata dall’Iva di gruppo, a partire dalla liquidazione periodica del mese o trimestre nel corso del quale si è verificato l’evento interruttivo. L’osservanza di tale incombente **non sostituisce**, tuttavia, quello di **dichiarazione di variazione dei dati Iva** previsto dall’art. 35, D.P.R. n. 633/1972.

4.4. Opzione tardiva

Il termine del **16 febbraio 2016 non è perentorio**, ovvero la sua inosservanza non comporta necessariamente l’inefficacia della liquidazione dell’Iva di gruppo. L’art. 2, co. 1, D.L. 2 marzo 2012, n. 16 stabilisce, infatti, che il contribuente in **buona fede** in possesso – alla data originaria di scadenza del termine normativamente previsto per la presentazione del suddetto modello (C.M. 28 settembre 2012, n. 38/E, par. 1.2.) – dei **requisiti sostanziali di accesso** ad un regime opzionale, il quale

non abbia tempestivamente esercitato la preventiva opzione, può comunque usufruire del beneficio, purché risultino soddisfatte, congiuntamente, le seguenti **condizioni**:

- la violazione non è stata ancora contestata, né sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche od altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. n. 38/E/2012 (par. 1.2.)**, ha chiarito che non rileva la pendenza delle predette attività relativamente, nel caso di specie, a comparti impositivi differenti dall'Iva, in quanto non ostative alla possibilità di avvalersi della liquidazione di gruppo dell'imposta attraverso la successiva trasmissione della comunicazione (**C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E**);
- il soggetto obbligato **esercita tardivamente l'opzione**, entro il termine di presentazione ordinario – a nulla rilevando il "periodo di tolleranza" dei 90 giorni successivi previsto dall'art. 2, co. 7, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 – della **prima dichiarazione utile** rispetto alla scadenza prevista per l'adempimento tempestivo della comunicazione. L'opzione per l'Iva di gruppo relativa all'anno 2016, qualora **non trasmessa tempestivamente entro il 16 febbraio 2016**, può, pertanto, essere comunque presentata entro il **30 settembre 2016**. La posizione dell'Amministrazione Finanziaria **non è, peraltro, condivisa dall'Assonime**, secondo cui sarebbe più ragionevole poter regolarizzare l'inadempimento entro il **termine di presentazione della dichiarazione annuale del periodo d'imposta di riferimento (Circolare 3 dicembre 2012, n. 33, par. 2.2)**: l'accoglimento di tale tesi, ad avviso dell'Associazione, sarebbe maggiormente coerente con la disciplina della liquidazione dell'Iva di gruppo, poiché l'omesso o tardivo invio del modello Iva 26 potrebbe essere riscontrato proprio in sede di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata operata la liquidazione dell'Iva di gruppo. Sul punto, si rammenta che la precedente **Circolare Assonime 28 maggio 2012, n. 14** aveva sostenuto la possibilità di invocare un termine ancor più ampio, ovvero **sino a quando non fosse iniziata l'attività di accertamento**;
- **versi contestualmente l'importo di euro 258**, ovvero la sanzione minima stabilita dall'art. 11, co. 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, mediante il modello di pagamento F24, utilizzando il **codice tributo 8114 (R.M. 11 maggio 2012, n. 46/E)**, con espressa esclusione della possibilità della compensazione con altri crediti disponibili. Non è neppure riconosciuta la facoltà di invocare l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per ridurre la sanzione, poiché quest'ultima rappresenta l'onere da assolvere per avere diritto alla regolarizzazione della comunicazione tardiva.

4.5. Effetti dell'opzione

L'esercizio della suddetta volontà, tempestiva o tardiva, ha **validità esclusivamente annuale, espressamente rinnovabile** – non essendo contemplata la proroga tacita, in quanto non rileva il

c.d. *comportamento concludente* (Cass. 30 luglio 2009, n. 17707 e 29 luglio 2009, n. 17576) – e **vincolante per tutto il periodo di riferimento**, nei confronti di ogni società aderente alla liquidazione di gruppo (salvo l'insorgere di una causa di decadenza dal regime). L'art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972 stabilisce, infatti, che le società partecipanti alla liquidazione di gruppo **perdono la disponibilità dei propri crediti o debiti Iva periodici**, che devono essere trasferiti alla *fiscal unit*, e non possono essere autonomamente compensati o richiesti a rimborso: la partecipante alla *fiscal unit* non può, quindi, usare una parte dell'eccedenza detraibile per compensare debiti tributari o contributivi, dovendo trasferire l'intero credito alla controllante (**R.M. 9.7.2002, n. 221/E**).

Ogni controllata ha, infatti, l'obbligo di **liquidare periodicamente, in via autonoma, l'imposta sul valore aggiunto, e trasferire il relativo saldo a credito o debito alla controllante**, affinché possa provvedere agli adempimenti di propria competenza, ovvero la determinazione del tributo dovuto dal gruppo – al netto delle eccedenze detraibili – e il relativo versamento.

La controllante dell'Iva di gruppo deve, poi, provvedere alla presentazione delle dichiarazioni delle società partecipanti alla procedura di liquidazione: l'ammontare dell'imposta complessivamente dovuta è determinato effettuando una **somma algebrica**, tra gli **importi a debito e quelli a credito** risultanti dalle **liquidazioni** delle società appartenenti al perimetro dell'Iva di gruppo, **estinguendosi così automaticamente**, all'interno dell'aggregazione stessa, le situazioni debitorie di alcune con quelle creditorie di altre. Conseguentemente, si configura, nella forma di compensazione consolidata, un sostanziale "rimborso del credito interno al gruppo", soggetto alla prestazione – in sede di presentazione della dichiarazione annuale, per l'importo compensato, a prescindere da quello trasferito (R.M. 20 dicembre 1989, n. 626305) – dell'adeguata **garanzia di cui al novellato art. 38-bis, D.P.R. 633/1972**, ove prevista (**C.M. 30 dicembre 2014, n. 32/E**) da parte della società la cui eccedenza detraibile si estingue (art. 6, co. 3, D.M. 13 dicembre 1979), a beneficio del pagamento del debito Iva altrui.

Qualora ricorra l'obbligo di **prestazione della garanzia** da parte della controllata, la stessa può essere fornita mediante diretta assunzione della capogruppo controllante di cui all'art. 2359 c.c. dell'obbligazione dell'integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione Finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. La società capogruppo o controllante (**C.M. 12 giugno 2002, n. 189/E**) in parola è, in ogni caso, quella posta al vertice, ovvero ossia quella preposta alla redazione del bilancio consolidato, sempre che il patrimonio netto del gruppo superi l'importo di euro 250.000.000 (**C.M. 30 dicembre 2014, n. 32/E, par. 4.6**).

La garanzia prestata decorre dal momento dell'erogazione del rimborso, ed è rilasciata per una durata di tre anni, ovvero del minor periodo mancante alla decadenza dei termini dell'attività di accertamento. A questo proposito, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha sostenuto, con il **parere del 18 novembre 2011**, che la controllata non deve prestare

alcuna garanzia, qualora trasferisca alla liquidazione di gruppo eccedenze Iva sia a credito che a debito, ma con saldo complessivo passivo: in assenza dell'esercizio dell'opzione, la controllata avrebbe, infatti, potuto operare autonomamente la compensazione integrale del credito Iva, versando il residuo. Il documento in parola ha, inoltre, esaminato il caso particolare in cui i crediti trasferiti dalla controllata, nell'anno di validità dell'opzione, **non siano stati utilizzati nella liquidazione di gruppo**, rimanendo nell'esclusiva disponibilità della controllante, che li può richiedere a rimborso, oppure utilizzare in detrazione nell'anno successivo (art. 5, co. 3, D.M. 13 dicembre 1979): al ricorrere di tale ipotesi, il CNDCEC – coerentemente con l'orientamento desumibile dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria (R.M. n. 626305/1989) – è dell'avviso che l'obbligo di prestazione della garanzia debba, invece, ricadere esclusivamente sulla controllante, esonerando la controllata da qualsiasi responsabilità derivante da un eventuale inadempimento fideiussorio.

4.6. Crediti Iva esclusi

La partecipazione all'Iva di gruppo è, tuttavia, preclusa alle eccedenze detraibili risultanti dalle **dichiarazioni annuali** relative al **periodo d'imposta precedente**, riguardanti le **società differenti** da quelle che, anche per l'anno in corso, sono state interessate dall'esercizio dell'**opzione**. Tali crediti Iva rimangono, pertanto, definitivamente nella disponibilità esclusiva del soggetto in capo al quale si sono formati, che li può compensare orizzontalmente, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero richiedere a rimborso, previa verifica della sussistenza dei presupposti di cui all'art. 30, D.P.R. n. 633/1972, esclusivamente nel primo anno di ingresso nell'Iva di gruppo e con riferimento all'eccedenza detraibile maturata nell'ultimo anno. Nei periodi d'imposta successivi, per le eccedenze detraibili riportate a nuovo e non confluite nell'Iva di gruppo, si potrà invocare – ai fini dell'ammissibilità dell'istanza di rimborso – il solo presupposto del minor credito del triennio (**R.M. 11 maggio 2011, n. 56/E e 14 febbraio 2008, n. 4/DPF**).

Le altre situazioni, indicate dalla predetta norma, legittimanti la domanda di restituzione potranno, infatti, essere fatte valere unicamente rispetto ai crediti confluiti nell'Iva di gruppo, da parte della società controllante. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che, nel caso di fusione per incorporazione – intervenuta nel primo anno di opzione dell'incorporante per l'Iva di gruppo – di una società esterna alla *fiscal unit*, il credito maturato dall'incorporata, nel periodo d'imposta della fusione (**R.M. 29 luglio 2011, n. 78/E**) oppure in quello precedente (**R.M. 22 settembre 2010, n. 92/E**), non può mai confluire nell'Iva di gruppo. L'orientamento in parola appare, peraltro, coerente con il principio generale secondo cui l'incorporante subentra, a titolo universale, in tutti i diritti e gli obblighi dell'incorporata, assunti nella medesima configurazione che gli stessi avevano in capo a quest'ultima: conseguentemente, la mancata partecipazione dell'incorporata al gruppo Iva, sin dall'inizio dell'anno, comporta **l'intrasmissibilità alla fiscal unit dell'eccedenza detraibile ante-fusione**, nonostante l'intervento dell'operazione straordinaria.

La società incorporante può, pertanto, far confluire nella propria liquidazione e, quindi, trasferire al gruppo soltanto il debito o credito derivante dalle operazioni compiute dall'incorporata nel mese o trimestre in corso alla data di decorrenza degli effetti della fusione: non essendosi ancora conclusa la liquidazione periodica, le medesime cessioni di beni o prestazioni di servizi devono, infatti, essere considerate come compiute, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, direttamente dall'incorporante.