

## Principali interventi sull'IVA

Slide a cura di Daniela Miceli

# Sommario

- [Art. 26: Variazione Imponibile - Imposta](#)
- [Estensione del Reverse Charge](#)
- [Tax free shopping](#)
- [Cessioni gratuite di beni](#)
- [Modifiche percentuali di compensazione](#)
- [Editoria digitale](#)
- [Abrogazione 41-bis, Tabella A/II](#)
- [Cooperative sociali](#)



# **Art. 26: Variazione Imponibile - Imposta**

## Commi 126-127. Articolo 26 – variazioni imponibile o imposta

La Legge di Stabilità 2016 ha profondamente modificato l'articolo 26, D.P.R. 633/1972, che disciplina i casi in cui, successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione, intervengano variazioni in aumento o in diminuzione della base imponibile o dell'imposta. Il legislatore, anche per la necessità di conformare la normativa nazionale a quella comunitaria, ha ampliato la casistica e ha precisato il momento in cui il soggetto passivo può recuperare l'imposta con emissione della nota di credito.

## Commi 126-127. Articolo 26 – variazioni imponibile o imposta

In particolare:

- i commi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972 passano da 5 a 12;
- il **comma 1** (note di debito) è rimasto invariato. Le note di debito devono essere obbligatoriamente emesse ogni volta che l'imponibile o l'imposta aumentano per qualsiasi motivo, anche per mere inesattezze della fatturazione o registrazione;
- l'originario comma 2 (note di credito) è stato suddiviso in due norme (commi 2 e 4):

il **comma 2** riguarda note di credito generate da eventi patologici originari o sopravvenuti del rapporto sottostante (nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili) e da clausole contrattuali (abbuoni o sconti contrattualmente previsti);

## Commi 126-127. Articolo 26 – variazioni imponibile o imposta

Il **comma 4** riguarda note di credito per mancato pagamento del cessionario o committente ed è frutto di un'ampia revisione. La Legge di Stabilità 2016 legittima il cedente o prestatore a emettere nota di credito a decorrere:

- dalla data della sentenza che dichiara il fallimento, del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, del decreto che ammette alla procedura di concordato preventivo o che dispone la procedura di amministrazione straordinaria;
- dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti (cfr. articolo 182-*bis*, Legge Fallimentare);
- dalla data di pubblicazione nel RDI di un piano di risanamento (cfr. articolo 67, comma 3, lettera d, Legge Fallimentare);
- in caso di pignoramento presso terzi, quando dal verbale dell'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- in caso di pignoramento di beni mobili, quando il verbale dell'ufficiale giudiziario certifichi che non vi sono beni da pignorare o che sia impossibile accedere al domicilio del debitore o che questi sia irreperibile;
- in caso di triplice asta deserta, quando la procedura è interrotta per eccessiva onerosità.

## Commi 126-127. Articolo 26 – variazioni imponibile o imposta

- è rimasto invariato il **comma 3**, attualmente riferito, tuttavia, esclusivamente alle note di credito per eventi patologici del rapporto. La norma dispone che la loro emissione non ha limiti temporali, salvo che derivino da un sopravvenuto accordo tra le parti. In tale ultimo caso, come per gli errori di fatturazione, l'emissione della nota di credito non può avvenire oltre l'anno dall'operazione;
- assume carattere di novità il **comma 5**. Nella precedente formulazione dell'articolo 26, qualora il cedente o prestatore sceglieva di emettere nota di credito, il cessionario o committente era tenuto a registrare la variazione, salva rivalsa. Con la nuova norma (anch'essa emanata in adeguamento alla normativa comunitaria, cfr. articolo 185, paragrafo 2, Direttiva CE 112/2006), il cessionario o committente assoggettato a procedura concorsuale non è obbligato a registrare la variazione. L'obbligo permane invece nelle altre ipotesi.

## Commi 126-127. Articolo 26 – variazioni imponibile o imposta

- a completamento del precedente, il **comma 6** dispone che, qualora il cedente o prestatore che abbia emesso nota di credito per mancato pagamento totale o parziale sia pagato in tutto o in parte, dovrà emettere una nota di variazione in aumento versando l’Iva incassata a titolo di rivalsa; dal canto suo, il cessionario o committente, che aveva registrato la precedente nota di credito, potrà portare in detrazione l’imposta corrispondente alla nuova variazione in aumento;
- i **commi 7 e 8** sostituiscono, con poche precisazioni, i precedenti commi 4 e 5. Essi riguardano, com’è noto, il primo la correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni e nelle liquidazioni periodiche (da annotare nel registro articolo 23 se generano variazioni in aumento dell’imposta e nel registro articolo 25 se generano variazioni in diminuzione), il secondo la possibilità di eseguire le variazioni, compresi gli errori di registrazione, anche con annotazioni in rettifica;



## Commi 126-127. Articolo 26 – variazioni imponibile o imposta

- il **comma 9** riguarda le note di variazione legate a risoluzione per inadempimento di contratti a esecuzione continuata e periodica. Superando le rigide determinazioni dell'articolo 1458, codice civile, fatte proprie dalla prassi (per tali contratti gli effetti della risoluzione per inadempimento non si estendono alle prestazioni già eseguite), la norma ora dispone che la facoltà di emettere note di credito è preclusa per le sole cessioni e prestazioni in cui sia il cedente o prestatore sia il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto le proprie obbligazioni. La risoluzione per inadempimento di tale tipo di contratto legittima invece il recupero dell'Iva con riguardo alle prestazioni non correttamente eseguite;
- il **comma 10** chiarisce che la facoltà di emettere nota di credito per eventi patologici del rapporto o clausole contrattuali è consentita anche a cessionari e committenti che assumono le vesti di debitori d'imposta, cioè per operazioni soggette a *reverse charge*. In tali casi i soggetti passivi devono correggere sia l'importo originariamente annotato nel registro delle vendite sia quello annotato nel registro degli acquisti.

## Commi 126-127. Articolo 26 – variazioni imponibile o imposta

L'articolo 1, comma 127, Legge 208/2015 ha previsto per le disposizioni del nuovo articolo 26 diversi momenti di entrata in vigore. In particolare:

- l'articolo 26, comma 4, lettera a (note di credito da mancato pagamento per assoggettamento del cessionario/committente a procedura concorsuale) e comma 5, secondo periodo (non obbligo per il cessionario o committente assoggettato a procedura concorsuale di registrare la variazione nei limiti della detrazione operata dal cedente o prestatore) entrerà in vigore per le operazioni connesse a procedure aperte dall'1 gennaio 2017, a prescindere dal momento di effettuazione dell'operazione ai fini IVA;
- le altre disposizioni, a carattere interpretativo, si applicano anche alle operazioni anteriori al 1 gennaio 2017.

# **Comma 128 – Estensione Reverse charge**

## Comma 128 – Estensione Reverse charge

La norma inserisce la lettera *a-quater* all'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972, estendendo il meccanismo del *reverse charge* alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza, qualora quest'ultimo sia aggiudicatario di una commessa da parte di un ente pubblico, cui il consorzio sia tenuto a emettere fattura in regime di "*split payment*".

Secondo quest'ultimo, le pubbliche amministrazioni elencate nell'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972, nel pagare le fatture ricevute dai fornitori riguardo a propri acquisti di beni e servizi, non corrispondono più l'importo lordo, ma solo l'imponibile, trattenendo l'IVA e versandola direttamente all'Erario.

L'efficacia del nuovo articolo 17, comma 6, lettera *a-quater*, tuttavia, è subordinata all'autorizzazione da parte delle autorità europee.

# **Comma 368 – Tax free shopping – ampliamento rimborso**

## Comma 368 – Tax free shopping – ampliamento rimborso

Il Sistema “*tax free*” consente a soggetti residenti fuori dalla Comunità Europea che acquistano in Italia prodotti al dettaglio per un valore non superiore a € 154,94 euro (IVA inclusa) e per uso personale o familiare, di ottenere il rimborso dell’IVA pagata sui beni acquistati.

E’ l’ipotesi in cui il venditore ha scelto l’anticipazione dell’imposta da parte del viaggiatore, emettendo fattura con IVA.

Il rimborso è eseguito dallo stesso venditore purché:

- i beni siano trasportati fuori dalla Comunità nei tre mesi dalla cessione;
- gli sia restituito l’esemplare della fattura vistato dall’ufficio doganale nel mese successivo al visto.

La legge di stabilità 2016 consente che tali operazioni di rimborso possano essere eseguite, oltre che dallo stesso cedente, anche da intermediari regolarmente iscritti agli albi degli istituti di pagamento.

# **Comma 396 – cessioni gratuite di beni - comunicazione**

## Comma 396 – cessioni gratuite di beni - comunicazione

Le cessioni gratuite di beni fatte a enti pubblici, ONLUS, associazioni riconosciute e fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, sono IVA esenti. Esse devono essere provate, tra l'altro, con comunicazione scritta del cedente, da trasmettere ai competenti uffici dell'amministrazione finanziaria e comandi della Guardia di Finanza almeno cinque giorni prima della consegna; la comunicazione deve contenere la data, l'ora, l'inizio del trasporto, la destinazione finale e l'ammontare complessivo dei beni gratuitamente ceduti (cfr. articoli 2, comma 1, n. 4, 10, comma 1, n. 12, D.P.R. 633/1972 e 2, comma 2, lettera a, D.P.R. 441/1997).

Sino al 31 dicembre 2015 la comunicazione era facoltativa qualora l'ammontare complessivo dei beni non superasse € 5.164,57. Con la Legge di Stabilità 2016 tale opportunità è riconosciuta:

- quando il costo dei beni gratuitamente ceduti non supera gli € 15.000,00;
- senza limiti di valore, quando si tratta di beni facilmente deperibili.



# Comma 908 – modifiche percentuali di compensazione

## Comma 908 – modifiche percentuali di compensazione

In base all'articolo 34, comma 1, D.P.R. 633/1972, per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, parte I, fatte da produttori agricoli, la detrazione di cui all'articolo 19 è forfetizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione all'imponibile di percentuali di compensazione stabilite per gruppi di prodotti con decreti ministeriali.

La Legge di Stabilità 2016 prevede che con prossimo decreto interministeriale saranno aumentate, per il solo anno 2016, le seguenti percentuali di compensazione, in parte da definire:

- in misura non superiore al 10% per taluni prodotti del settore lattiero-caseario (che ora usufruiscono dell'8,8%);
- in misura non superiore, rispettivamente, al 7,7% e all'8% per animali vivi della specie bovina e suina (che ora usufruiscono, rispettivamente, del 7% e del 7,30%).

# Comma 637 –editoria digitale

## Comma 637 – editoria digitale

Sino al 31 dicembre 2015, per l'applicazione dell'IVA al 4% (voce n. 38, Tabella A, parte II, D.P.R. 633/1972) erano considerate “libri” tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate da supporto fisico o mezzo di comunicazione elettronica.

L'ISBN (International Standard Book Number) è un numero che identifica a livello internazionale, in modo univoco e duraturo, un titolo di un certo autore o una sua edizione. Esso è dato a tutti i prodotti creati per essere utilizzati come libri. Proprio perché forniti del predetto codice, rientravano nella previsione agevolativa gli *e-book*. Non vi rientravano, invece i prodotti con codice ISSN (International Standard Serial Number), numero internazionale che identifica le pubblicazioni in serie (periodici, collane di libri, annuari etc.).

La Legge di Stabilità 2016 estende l'aliquota agevolata anche a “*giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici*”, dunque a tutti i prodotti editoriali identificati con codice ISSN diffusi a stampa o elettronicamente.

# **Comma 960, lettera b – abrogazione 41-bis, Tabella A/II**

## Comma 960, lettera b – abrogazione 41-bis, Tabella A/II

Sino al 31 dicembre 2015 scontavano l'IVA al 4%, se rese da cooperative e loro consorzi, direttamente o in esecuzione di contratti d'appalto e convenzioni, le prestazioni socio-sanitarie, educative, d'assistenza ovunque attuate (a domicilio, in ambulatorio, in comunità) in favore di anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati psicofisici e minori anche disadattati e con devianze.

La Legge di Stabilità 2016 ha abrogato tale voce agevolativa (n. 41-bis, Tabella A, parte II, D.P.R. 633/1972) con riguardo a tutti i tipi di cooperative. Tuttavia:

- le richiamate prestazioni rese, direttamente o in appalto, da cooperative non sociali e non ONLUS, subiranno un aumento dell'IVA dal 4% al 22%. Tali cooperative conserveranno il regime di esenzione per le prestazioni oggettivamente esenti da IVA, a prescindere dal soggetto che le esegue;
- per le cooperative sociali e i loro consorzi è introdotta una nuova e più articolata disciplina.

# **Comma 960, lettera c – aliquota 5% - cooperative sociali**

## Comma 960, lettera c – aliquota 5% - cooperative sociali

La legge di Stabilità 2016 ha aggiunto alla Tabella A la Parte II-*bis*, introducendo l'aliquota del 5% per una serie di prestazioni rese, sia direttamente sia in appalto o convenzione, da cooperative sociali e loro consorzi a favore di anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori anche disadattati e devianti, migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, detenuti, donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo. Esse sono:

- prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio di professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza;
- prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto;



## Comma 960, lettera c – aliquota 5% - cooperative sociali

- prestazioni educative dell'infanzia, gioventù e didattiche di ogni genere, comprese le prestazioni di alloggio, vitto e fornitura libri e materiali;
- prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo e simili, comprese somministrazioni di vitto, indumenti, curative e accessorie;
- prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili.

Anche le cooperative sociali manterranno il regime di esenzione per le prestazioni di servizi oggettivamente esenti da IVA.