



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

23/01/2024

Commissione Imposte Indirette

Focus IVA regimi speciali

Marco Manenti



Regimi IVA speciali: modalità particolari di applicazione dell'imposta

- Regime forfetario e forfait associazioni sportive e no profit (L. 398/91)
- Commercio di rottami (art. 74 co. 7 e 8 DPR 633/72)
- Commercio dei beni usati, beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione (art. 36 e ss. DL 41/95)
- Commercio dei generi di monopolio (art. 74 co. 1 DPR 633/72)
- Editoria (art. 74 co. 1 DPR 633/72)
- Intrattenimento e giochi (art. 74 co. 6 DPR 633/72)
- Agenzie di viaggio e turismo (Art. 74-ter DPR 633/72)



Regimi IVA speciali: modalità particolari di applicazione dell'imposta

- Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74 co 1 DPR 633/72)
- Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-bis DL 41/95)
- Vendite a domicilio (art. 25-bis co. 6 DPR 600/73)
- Agriturismo (art. 5 co 2 L 413/91)

Elenco redatto dall'Agenzia Entrate con circolari 10/E (4 aprile 2016) e 9/E (10 aprile 2019).



Se l'operazione rientra in uno di questi regimi speciali non si analizzano i presupposti indicati negli articoli da 1 a 7 del DPR 633/72.

Sono regimi di esonero dall'applicazione ordinaria dell'IVA, applicata invece con vari metodi:

- detrazioni forfettarie
- metodi “base da base” (es: regime del margine, agenzia di viaggio)
- regimi monofase (es: art. 74 co.1 e 2 – sali e tabacchi, editoria).



FOCUS REGIMI



Regime forfettario persone fisiche:

Art. 1, c. da 54 a 89 L. 190/2014

Persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Limite compenso 85.000 con principio di cassa, oltre (ma entro 100.000) l'uscita è l'anno successivo; oltre i 100.000 l'uscita è immediata.

Tra le altre, non è ammesso per chi si avvale di regimi speciali IVA (agricoltura, monofase al dettaglio, intrattenimenti, agenzie viaggio, vendite a domicilio, commercianti di beni usati)



Regime forfettario:

Disposizioni iva: commi 58 a 63

- non applicano l'IVA e non detraggono l'imposta in rivalsa dei fornitori
- Sono obbligati ad emettere fattura elettronica dal 01/01/2024
- Permesse cessioni UE (ma non costituisce cessione intra, no intrastat)
- Acq.intra < 10.000/anno (fornitore esterno emetterà fattura con sua IVA)
- Versano l'IVA derivante da acquisti in reverse charge, con integrazione della fattura d'acquisto (anche per acq. Intra >10.000/anno)
- Importazioni con versamento IVA in dogana (costo)
- Esportazioni senza addebito dell'IVA
- Regime OSS (one stop shop per consumatori finali UE) compatibile



Regime forfettario:

Cessione di servizi:

- Se committente UE dicitura "reverse" se ExtraUE dicitura "non soggetta"
- Sì intrastat (ovviamente se UE)

Acquisto di servizi:

- Prestazione ricevuta da soggetto UE: integrazione fattura
- Da soggetto extraUE: autofattura
- Versamento IVA giorno 16 mese successivo (6099/mese operazione)
- Sì intrastat (ovviamente se UE) al superamento di 100.000 nei 4 trim.prec.



Regime forfettario:

In entrata, proveniente da regime ordinario:

- Debitore dell'IVA detratta su rimanenze di beni, servizi non utilizzati, beni ammortizzabili e fabbricati (in quinti/decimi di anno residui)
- Fattura emessa in regime ordinario e incassata in regime forfettario, IVA si computa a debito nell'ultima dichiarazione IVA (detraendo IVA su residue fatture di acquisto del regime iva per cassa)



Regime forfettario:

In uscita dal regime forfettario:

- Creditore dell'IVA non detratta su rimanenze di beni, servizi non utilizzati, beni ammortizzabili e fabbricati (in quinti/decimi di anno residui)
- Fattura emessa nel regime forfettario e riscossa successivo ordinario non vanno assoggettate ad IVA



Regime forfettario associazioni (scelta per opzione, AdE+SIAE)

(sportive dilettantistiche non aventi scopo di lucro e associazioni senza finalità di lucro, pro-lloco, associazioni banditistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare no profit)

Artt. 1 e 2 L. 398/1991: massimale ricavi agevolati: 400.000 euro (cessa mese successivo). Attenzione quando il Codice del Terzo Settore sarà a regime. Forfetizzazione della detrazione IVA nella misura del 50% per i proventi di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (es: preparazione sportiva, formazione, didattica), senza distinzione delle prestazioni di sponsorizzazione (del 22% di IVA di fatture emesse, si versa l'11%, trimestr.)



Art. 74 D.P.R. 633/72

- Commercio di rottami
- Commercio dei generi di monopolio
- Editoria
- Intrattenimento e giochi
- Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori Cessioni di rottami

TOP 10 bresciane*

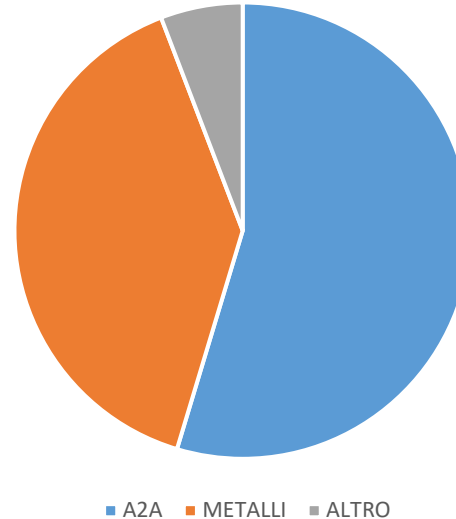
Fatturato 2022: 42.000.000.000 (55% A2A, 40% metalli, 6% altro)

**Da 1000 aziende – UniBS/GdB*

N.B. TOP 9:

16,6mld metalli (87%, 7)

2,4mld altro (13%, 2)



Art. 74 co 7 e 8



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

Co 7: per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori – co. 7 (continua)

- Ghise gregge e ghise speciali, in pani, salmoni, o altre forme primarie
- Ferro-leghe
- Prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi.....
- Graniglie e polveri di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

Co. 8: le disposizioni del precedente comma si applicano anche per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori – co. 8

Rame raffinato, leghe di rame, greggio

Nichel greggio, anche in lega

Alluminio greggio, anche in lega

Piombo greggio, raffinato, anche in lega

Zinco greggio, anche in lega

Stagno greggio, anche in lega

Filo di rame diametro superiore a 6 millimetri (vergella), alluminio [..]

Barre di ottone (7407.31)



Condizioni soggettive per l'applicazione dell'art. 74 co 7 e 8:

- Sia il cedente che il cessionario devono essere soggetti passivi d'imposta, il regime si applica anche per le importazioni.
- Il regime si applica a chiunque, sia produttori di rottame, sia raccoglitori, sia soggetti il cui ciclo produttivo li genera, anche se imprese non operanti nel settore del commercio di tali beni, a prescindere dall'ammontare delle cessioni realizzato per tali operazioni.



Le disposizioni dei commi 7 e 8 introducono per prime il meccanismo reverse charge atto a tutelare il gettito fiscale.

Verifica approfondita del ciclo acquisti per evitare fatturazione soggettivamente inesistente.

Per le vendite interne il cedente emette fattura non imponibile, il cessionario deve integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, annotandola anche sul registro delle fatture emesse entro 15 gg dal ricevimento e annotarlo sul registro degli acquisti.



Condizioni oggettive per l'applicazione dell'art. 74 co 7 e 8:

- rientrano nel regime esclusivamente le cessioni di beni i cui codici di tariffa doganale sono citati nei commi dell'art.74 (senza dover verificarne la destinazione d'uso, ris. 7/E 18/01/2005)
- rottami (materiali deteriorati o inservibili, non riparabili o la cui riparazione non è conveniente) e non beni vecchi o inutilizzati (regime del margine, beni usati)
- cascami (residui o frammenti della lavorazione)
- avanzi (residui di lavorazione, non riutilizzabile o scartato)



Art. 74 co 7 e 8



Condizioni oggettive per l'applicazione dell'art. 74 co 7 e 8:

- beni ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto, lo stoccaggio, senza modificarne la natura (il regime si applica anche alle lavorazioni in tal perimetro; si applica anche al trasporto quale prestazione accessoria, effettuato direttamente dal cedente o da terzi per suo conto)
- rottami appena generati (es: da artigiano) o rottami che provengono da raccolte o commercio (es: commerciante, cernitore)



Condizioni oggettive per l'applicazione dell'art. 74 co 7 e 8:

- Pallets recuperati, non richiesto che siano inutilizzabili, importa che non sia la prima cessione



Circolare 165/E 02/08/1999 chiarisce l'applicazione (e definisce il perimetro):

- **estende il regime speciale** previsto per i rottami anche a quei casi in cui i rottami in parola sono stati **oggetto di trattamento** (quali ad es. la **ripulitura, la selezione, il taglio, il compattamento o la resa sotto forma di lingotto**) volto a **facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio, senza modificarne la natura**, nel senso che gli stessi devono restare materiali di recupero o di scarto, e cioè **non suscettibili di essere utilizzati senza previa lavorazione o trasformazione** (Risoluzione ministeriale 5 agosto 1996, n. 172/E).



Circolare 165/E 02/08/1999 chiarisce l'applicazione:

- **esclude alcuni rottami dal regime** (anodi di rame per raffinazione elettrolitica e gli anodi di nichel per nichelatura per via elettrolitica) e ne **include altri** (tra i tanti: catodi, catodini, anodi di nichel e rame elettrolitici, zinco elettrolitico in pani, rottame di ottone in pani e barre rientranti nel codice 74.03)
- Detta classificazione, che viene confermata dalla nota esplicativa S.A. della voce n. 7404 (come nota di esclusione), non va applicata nel caso in cui i prodotti in questione abbiano ricevuto, dopo la fusione, una lavorazione superiore ad una grossolana sbavatura o ad un decapaggio.



Rottami o beni usati?

- Rottami: materiali deteriorati o inservibili, non riparabili o la cui riparazione non è conveniente (Art. 74 DPR 633/72)
- Beni mobili usati: obsoleti, inutilizzati, *suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione* (Art. 36 DL 41/95)



Rottame o bene usato?



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996 – base da base

Regime che esclude l'applicazione ordinaria dell'IVA come da DPR 633/72 (il soggetto d'imposta, che normalmente applica questo regime, sarebbe debitore dell'IVA sull'intero corrispettivo, anche su margini ridotti e con costi di acquisto senza detrazione)

Ammessa l'opzione per il regime ordinario, detraendo l'iva acquisti – solo quando sarà venduto il bene - anche per singole operazioni – no margine globale – ad es. in presenza di costi di ripristino ben più elevati del prezzo di acquisto del bene usato e/o l'acquirente detrae l'IVA



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

Si applica esclusivamente per la vendita di beni:

- acquistati da privati (o non soggetti d'imposta)
- da forfettari (o simili nella UE)
- se il cedente soggetto d'imposta non ha potuto detrarre l'IVA
- da rivenditori che hanno applicato il regime del margine



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

Si applica esclusivamente per la vendita di beni che siano suscettibili di nuovo impiego anche previa riparazione (altrimenti: rottami art. 74)

Si applica anche (tabella allegata al DL 41/95) a oggetti d'arte (quadri, pitture, incisioni, statue, arazzi, fotografie...), da collezione (francobolli, marche da bollo, minerali, archeologici, numismatici) e da antiquariato (questi hanno limiti d'età di produzione – 100 anni), con opzione dichiarazione relativa all'anno precedente o nel momento in cui si esercita.



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

Metodi:

- Analitico, per ciascuna operazione
- Globale, le operazioni negative compensano quelle positive per veicoli usati (sopravvalutazione dell'usato!), monete, oggetti da collezione, confezioni di materie tessili e abbigliamento e accessori, beni acquistati per masse a prezzo indistinto, beni di costo inferiore ai 516,46.



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

Metodi (continua):

- Forfettario (marginii sul prezzo di vendita: 25% libri usati e 50% per i soli ambulanti, 50% libri di antiquariato in sede fissa, francobolli, 60% oggetti d'arte senza documentazione di acquisto o prezzo non rilevante o determinabile) NO metodo globale per queste situazioni



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

- Registri speciali per i beni usati per le cessioni e spese di riparazione
- Nessuna annotazione nei registri "ordinari" previsti dalle norme IVA (solo per le spese generali) neanche per gli acquisti
- Volume d'affari: valore di rivendita al netto dell'iva sul margine
- NON si può detrarre l'IVA relativa all'acquisto dei beni e alle prestazioni di riparazione



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

- Veicoli: si applica il regime IVA ordinario (sul 100% e non sul 40%) se l'acquisto è avvenuto con fattura assoggettata all'IVA – anche se limitato al 40% (vizio dei passaggi "fittizi" a privato prima della vendita alla concessionaria)



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

Operazioni UE

- Si applica il regime del paese del cedente, non rilevando l'operazione intracomunitaria.

(attenzione per veicoli: considerati nuovi entro i 6 mesi da immatricolazione e 6.000 km dall'immatricolazione, si applica l'IVA nel luogo di immatricolazione o re-immatricolazione)



Regime del margine artt. da 36 a 40-bis DL 41/1996

Esportazioni

- Non vi è imposizione del margine (e lo si applica in modo analitico)

(auto: si applicano le regole ordinarie anche per le vendite in regime del margine)



Altri regimi speciali art. 74 - Flashback - Premesse:

Principio generale IVA è “plurifase”: l'imposta è applicata in ogni fase di commercializzazione del bene o prestazione del servizio, fino al consumatore finale.

Operazioni “monofase”: l'imposta viene corrisposta una volta sola e da un solo soggetto passivo d'imposta. Tutti i passaggi “inseriti” nel regime monofase rappresentano operazioni “non imponibili” (forse meglio dire “escluse dall'ambito IVA, non soggette”) ex art. 2 3° comma (ed integrato dal comma 2 dell'art. 74 che assimila all'art. 2, 3° comma le casistiche del comma 1 art. 74).



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

1. In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo (artt. 1-40 DPR 633/72), l'imposta è dovuta

a) Generi di monopolio (sali e tabacchi)-> l'imposta dovuta DIRETTAMENTE dall'amministrazione autonoma dei monopoli dello Stato sulla base del prezzo di vendita al pubblico.

Gli aggi non rilevano ai fini IVA, registrati nei corrispettivi. NON si può emettere fattura, neanche se richiesta dal cessionario.

(vedi DM 06/07/1993)



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

1. In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo (artt. 1-40 DPR 633/72), l'imposta è dovuta

Tabacchi lavorati: il regime monofase (obbligo del versamento dell'IVA da parte del produttore sul prezzo di vendita) **si applica per le transazioni dopo l'immissione in consumo al distributore** (quindi regime ordinario, con detrazione, es. per acquisti precedenti di materia prima e per le cessioni a soggetti diversi al distributore)



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

1. In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo (artt. 1-40 DPR 633/72), l'imposta è dovuta

b) Fiammiferi -> l'imposta dovuta LIMITATAMENTE alle cessioni successive alle consegne al Consorzio industrie fiammiferi dal Consorzio stesso, sulla base del prezzo di vendita al pubblico.

(DM 28/12/1972 e DM 04/07/1994)



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

1. In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, l'imposta è dovuta

c) Commercio di giornali, quotidiani, periodici (registrati), libri, relativi supporti, cataloghi: Particolare regime monofase, l'imposta è corrisposta dall'editore. Tutte le operazioni successive (benché previste dagli artt. 1-7) sono escluse dall'applicazione dell'IVA.

L'imposta (normalmente 4%) è dovuta dall'editore sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione alle copie effettivamente vendute (se si è esercitata opzione annuale) o delle copie spedite (al netto di un forfait di resi – 80% quotidiani e periodici, 70% libri, contando anche le copie gratuite, abbonamento, con obbligo di registro dell'editore).



Fattura obbligatoria (editore) solo per esportazioni e cessioni UE. Fattura facoltativa non dà diritto all'acquirente alla detrazione.

Momento impositivo: consegna o spedizione. Per gli abbonamenti, all'atto del pagamento dell'abbonamento.

Per la rivendita dei beni resi non si applica l'IVA.

Al distributore (es edicolante) spetta il diritto alla detrazione dell'IVA relativa a prestazione di servizio o beni diversi dalle dette pubblicazioni. No scontrini/corrispettivi sulle vendite.



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

1. In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, l'imposta è dovuta

d) Prestazione gestori telefoni pubblici, utilizzo mezzi tecnici per telecomunicazioni (gettoni, schede telefoniche, codici di accesso [..])
l'imposta è dovuta DIRETTAMENTE dal titolare della concessione sulla base del corrispettivo dovuto dall'utilizzatore del servizio



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

1. In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, l'imposta è dovuta

e) Vendita di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone o di documenti di sosta [...]. L'imposta è conteggiata e dovuta dall'esercente, ai fini del versamento. Le prestazioni di intermediazione sono comprese nel prezzo di vendita, con relativa IVA e quindi non fatturate a parte.



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

Commi 2-5, applicativi



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

6. Per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività

Memo:

Intrattenimenti: regime speciale IVA, con detrazione forfettaria (esec.music.)

Spettacoli: soggetti solo ad IVA, con detrazione ordinaria salvo forfait per imprese minori (art. 74-quater) (cinema, spettacoli sportivi, esecuzioni musicali dal vivo, teatro, concerti strumentali, circo, mostre e fiere, etc)



Art. 74 – Disposizioni relative a particolari settori

6. Per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività di cui alla tariffa allegata [...] l'imposta di applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima. La detrazione di cui all'art. 19 è forfettizzata in misura pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili [...]



Attività soggette all'ISI (imposta sugli intrattenimenti 16%) e all'IVA (ordinaria):

- esecuzioni musicali di qualsiasi genere non dal vivo a scopo di intrattenimento
- intrattenimenti danzanti quando l'esecuzione di musica dal vivo è di durata inferiore al 50% dell'orario di apertura al pubblico dell'esercizio



Accessorietà:

Ingresso a pagamento comprensivo di consumazione: ISl 16% / IVA ordinaria sull'intero corrispettivo

Ingresso a pagamento e consumazione obbligatoria: ISl 16% su ingresso e consumazione / IVA ordinaria sull'intero corrispettivo

Ingresso libero e consumazione obbligatoria: ISl 16% consumazione / IVA ordinaria consumazione

Ingresso a pagamento e consumazione facoltativa: ISl 16% sull'ingresso / IVA ordinaria sull'ingresso e 10% sulla consumazione



Base imponibile IVA coincide con base imponibile ISI (totale corrispettivi), con riduzioni forfettarie al 50% se non si paga ingresso e consumazione è libera o se i proventi anno solare precedente inferiori a 25.800 circa.

Detrazione iva forfettaria (50% se relative a operazioni imponibili e prestazioni musicali non dal vivo; 33% se si concedono diritti televisivi) a meno di optare per il regime ordinario (vincolante, 5 anni)

Fatturazione obbligatoria solo per prestazione di sponsorizzazioni, cessione e concessione di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica, prestazioni pubblicitarie.

Necessario apparecchio collegato alla SIAE per registrare gli accessi.



FOCUS Agenzie di viaggio (Tour operators)

Si determina il margine per differenza – iva inclusa – tra il corrispettivo delle prestazioni pattuite ed i costi per i servizi a diretto vantaggio del viaggiatore

L'iva si calcola in scorporo direttamente sul margine

Si detrae l'IVA solo sulle spese generali dell'agenzia



FOCUS Agenzie di viaggio (Tour operators)

Oggetto:

- pacchetti turistici
- servizi esclusi dai pacchetti se acquistati anteriormente alla richiesta del cliente

NON rientra nel regime l'acquisto di servizi su incarico del cliente, si fattura (o corrispettivo) al cliente solo il compenso.



FOCUS Agenzie di viaggio (Tour operators)

Calcolo:

	Corrispettivo spettante all'agenzia (IVA inclusa)
meno	Costi a diretto vantaggio del viaggiatore (IVA inclusa)
	Base imponibile LORDA
Diviso	1,22% (scorporo dell'IVA)
	Base imponibile NETTA
Moltiplicato	22% (IVA)
	IVA dovuta sul margine per servizi all'interno della UE





ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

23/01/2024

Commissione Imposte Indirette

**Grazie per
l'attenzione**

Marco Manenti

