

## PERCORSO AGENZIA DELLE ENTRATE

# L'IVA

### Introduzione

Buongiorno! In questa lezione parleremo degli elementi essenziali dell'IVA così come regolata dal D.P.R. 633/72 per imparare a conoscere i soggetti passivi, le diverse tipologie di operazioni rilevanti ai fini IVA, i presupposti applicativi e le eventuali esenzioni.

In particolare, ci soffermeremo su:

- natura e caratteristiche peculiari dell'imposta
- presupposti e soggetti passivi
- base imponibile
- criteri di determinazione
- detrazione e rivalsa

### Natura e caratteristiche dell'IVA

Preliminarmente, è opportuno soffermarsi sulle caratteristiche peculiari dell'IVA, che è una imposta generale che grava sui consumi. L'IVA, infatti, si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate:

- nel territorio dello Stato
- nell'esercizio di imprese, arti o professioni
- alle importazioni da chiunque effettuate

L'articolo 1 del DPR 633/72 - sopra sintetizzato - contiene tutte le indicazioni necessarie per definire l'ambito di applicazione soggettivo, oggettivo e territoriale del tributo.

### Requisiti soggettivo, oggettivo e territoriale

Ai fini dell'applicazione dell'IVA è necessario che le operazioni rilevanti - ovvero le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (requisito oggettivo) - siano poste in essere da specifiche categorie di operatori economici - esercenti attività di impresa, esercenti attività di arti o professioni (requisito soggettivo) - e, in aggiunta, che le suddette operazioni siano rese nel territorio nazionale (requisito territoriale), posto che la mancanza anche di uno solo degli elementi sopra elencati comporta la qualifica dell'operazione al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA.

Derogano al principio generale sopra esposto le **importazioni** che rilevano ai fini IVA sempre, a prescindere dalla qualità del soggetto che le pone in essere.

### Le diverse operazioni IVA

Normalmente le operazioni IVA vengono suddivise in:

- Operazioni **imponibili**, cui è collegata la debenza dell'IVA e che richiedono il rispetto di obblighi formali (fatturazione, registrazione, liquidazione) e attribuiscono il diritto alla detrazione (integrale o parziale) dell'IVA assolta sugli acquisti
- Operazioni **non imponibili** cui **non** è collegata la debenza dell'IVA ma, ugualmente, richiedono il rispetto di obblighi formali (fatturazione, registrazione, liquidazione) e attribuiscono il diritto alla detrazione (integrale o parziale) dell'IVA assolta sugli acquisti
- Operazioni **esenti** cui **non** è collegata la debenza dell'IVA e che richiedono il rispetto di obblighi formali (fatturazione, registrazione, liquidazione). A questa tipologia di operazioni - tassativamente individuate dalla legge in funzioni di specifiche finalità etico sociali - è collegata una limitazione integrale del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti

- Operazioni **escluse**, in quanto prive di uno dei requisiti (oggettivo, soggettivo e territoriale) precedentemente enunciati e, conseguentemente, non determinano IVA da versare, non richiedono il rispetto di obblighi formali di alcun tipo e, di norma, limitano il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti

## Soggetti passivi - Attività di impresa (Articolo 4)

Sono soggetti passivi di imposta coloro i quali esercitano

un'attività commerciale o agricola (ancorché non organizzata in forma di impresa) a condizione che ciò avvenga in **maniera abituale** (ancorché non esclusiva)

o una attività non commerciale **organizzata in forma di impresa**.

Per la corretta individuazione di cosa debba intendersi per "attività commerciale" soccorre l'articolo 2195 del Codice Civile ai sensi del quale vengono considerate commerciali le attività industriali dirette alla produzione di beni e servizi, le attività di intermediazione nella circolazione dei beni, le attività di trasporto di beni e di persone, l'attività bancaria e assicurativa, e le attività ausiliarie alle precedenti. La nozione di attività agricola, invece, è contenuta nell'articolo 2135 del codice civile che qualifica tali le attività volte alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali ed alla trasformazione o alienazione dei prodotti agricoli. Per le attività commerciali ed agricole è indispensabile il requisito della abitualità (intesa come regolarità, sistematicità, ripetitività) e, conseguentemente, le suddette operazioni laddove fossero svolte in maniera occasionale esulerebbero dall'ambito di applicazione dell'IVA. Per le attività diverse da quelle commerciali ed agricole, il requisito essenziale è invece rappresentato dalla organizzazione in forma di impresa.

## Soggetti passivi - Esercizio di Arti e professioni (Articolo 5)

Sono soggetti passivi di imposta coloro i quali esercitano, per professione abituale ancorché non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo. Rilevano, pertanto, le attività di lavoro indipendente - con esclusione quindi delle forme di lavoro subordinato - svolte per professione abituale (ovvero svolte in maniera stabile, duratura, sistematica) anche se non in via esclusiva. La norma non richiede l'esistenza di alcuna forma di organizzazione così come non sono essenziali l'iscrizione a ordini professionali o il difetto di autorizzazioni o licenze richieste per l'esercizio. Sono escluse dall'ambito soggettivo, per esplicita previsione di legge, alcune attività che, nonostante siano qualificabili a tutti gli effetti quali attività di lavoro autonomo, non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni, come ad esempio le "collaborazioni coordinate e continuative" (così come modificate dal Jobs Act) quando sono rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo o quando, ancorché rese da lavoratori autonomi, non siano inerenti le attività da questi svolte.

## Presupposti oggettivi: le cessioni di beni (Articolo 2)

L'articolo 2 del DPR 633 dopo aver chiarito che "*costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*" fornisce

- una elencazione di sei tipologie di operazioni che pur non rientrando nel concetto di cessioni di beni di cui al primo comma - perché non comportano il trasferimento della proprietà o la costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento - vengono per esplicita previsione di legge assimilate alle cessioni di beni (vendite con riserva di proprietà, locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti; passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione)
- ed una elencazione - dalla lettera a) alla lettera m) - di operazioni (tra cui figurano le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro; le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria; le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio, ecc.) che, al contrario non vengono qualificate, per esplicita previsione di legge, cessioni di beni.

## Presupposti oggettivi: Le prestazioni di servizi (Articolo 3)

Costituiscono “prestazioni di servizi le prestazioni **verso corrispettivo** dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”. In linea con quanto previsto dalle direttive comunitarie deve trattarsi di operazioni a titolo oneroso; le prestazioni di servizi gratuite non sono imponibili non essendo previsto, come per le cessioni di beni, ipotesi di deroghe alla onerosità.

Mutuando il medesimo schema dell'articolo precedente, la norma fornisce una elencazione di 5 tipologie di servizi (fra cui si segnalano le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne; i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni) che, per particolari esigenze di tecnica impositiva, vengono inclusi nella nozione di “prestazioni di servizi” anche se mancanti degli elementi essenziali per essere inclusi nella definizione generale fornita al primo comma. La medesima norma, infine, fornisce anche una puntuazione di attività che, al contrario, vengono espunte dal novero delle “prestazioni di servizi” (le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore **effettuate dagli autori e loro eredi o legatari**; le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, ecc.).

## Presupposti oggettivi: Le importazioni

Le importazioni di beni rilevano ai fini IVA a prescindere ed indipendentemente dalla natura e dalla qualifica del soggetto che le pone in essere.

## I presupposti oggettivo e soggettivo IVA - Sintesi

Come già visto in precedenza ai fini della rilevanza IVA delle suddette operazioni è necessario che concorrano, simultaneamente, il requisito territoriale e l'elemento soggettivo collegato alla qualità della persona che cede il bene o effettua il servizio. Ciò significa che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da privati esulano dall'ambito di applicazione dell'IVA.

## La territorialità IVA (Articolo 7)

Ulteriore elemento indispensabile all'applicazione dell'IVA è la “territorialità” posto che sono imponibili in Italia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Italia.

Si rende necessario, a questo punto, esaminare gli elementi che consentano di individuare correttamente il luogo di effettuazione delle operazioni che differiscano a seconda della natura dell'operazione stessa (cessione di beni e prestazioni di servizi).

## La territorialità IVA - Cessioni di beni

Per le **cessioni di beni** occorre distinguere fra:

- cessioni di **beni immobili** (terreni, fabbricati, impianti stabilmente ancorati al terreno) che si considerano eseguite in Italia, e pertanto ivi imponibili, quando hanno ad oggetto immobili situati in Italia
- cessioni di **beni mobili** che si considerano effettuate in Italia se la cessione ha ad oggetto un bene che si trova in Italia che sia nazionale (prodotto in Italia), nazionalizzato (di provenienza estera, ma definitivamente importato in Italia), comunitario (proveniente da altri stati UE) o vincolato al regime di temporanea importazione (beni importati per essere lavorati e successivamente riesportati)

## La territorialità IVA per le prestazioni di servizi

Per le **prestazioni di servizi** vige una regola generale all'interno della quale operano due criteri a seconda che il committente sia un soggetto passivo IVA o meno ed una serie di deroghe (disciplinate dagli articoli 7 *ter* e successivi) per specifiche categorie di servizi.

La regola generale prevede che,

se il committente è un soggetto passivo (**B2B**) l'operazione si considera resa (ed imponibile) in Italia indipendentemente dal luogo in cui viene eseguita;

se il committente è un soggetto privato (**B2C**) l'operazione si considera resa (ed imponibile) in Italia se il prestatore del servizio ha sede in Italia indipendentemente dal luogo in cui viene eseguita.

La qualifica di "soggetto passivo" indispensabile per la corretta applicazione della regola appena esaminata comprende le imprese, gli esercenti arti e professioni, gli ENC che hanno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali, enti, associazioni ed altre organizzazioni che svolgono solo attività istituzionali, ma che sono identificate ai fini IVA.

## La territorialità IVA per le prestazioni di servizi - Deroghe (Articoli 7 ter - 7 quater - 7 quinquies)

Per alcune tipologie di **servizi specifici** tassativamente individuate dalla legge, in deroga alla regola generale precedentemente esaminata, la territorialità di viene fatta dipendere da altri elementi.

A mero titolo esemplificativo:

- i **servizi relativi ai beni immobili** di cui all'articolo 7 quater (costruzione e demolizione, manutenzione, riparazione, perizie tecniche, ecc.) si considerano imponibili in Italia quando l'immobile è situato in Italia
- per i **servizi culturali, artistici, scientifici, educativi, sportivi** e simili di cui all'articolo 7 quinquies (corsi di lingua, corsi di formazione, servizi relativi a fiere ed esposizioni, servizi riguardanti l'organizzazione e l'accesso a manifestazioni culturali, ecc.) occorre distinguere fra servizi di accesso (che si considerano imponibili in Italia quando le manifestazioni si svolgono in Italia a prescindere che siano B2B o B2C) e servizi diversi (che se B2C si considerano imponibili in Italia se sono resi in Italia mentre se B2B si considerano imponibili in Italia secondo la regola generale)
- i **servizi immateriali** di cui all'articolo 7 ter e 7 septies (consulenze ed assistenza tecnico legali, spese pubblicitarie, elaborazione e fornitura di dati, ecc.) se B2C si considerano imponibili in Italia se il committente è residente o domiciliato in UE e sono rese da prestatore ha sede in Italia indipendentemente dal luogo in cui le prestazioni sono eseguite, mentre se B2B si applica la regola generale. Se il committente ha sede in un paese extra UE l'operazione è fuori campo IVA
- i **servizi digitali** (commercio elettronico, ecc.) che si considerano imponibili in Italia quando sono rese ad un committente (soggetto passivo o privato) stabilito in Italia indipendentemente dalla sede del prestatore del servizio

## La determinazione dell'imposta dovuta - La base imponibile (Articolo 13)

La base imponibile è determinata dal corrispettivo pattuito per le cessioni di beni o prestazioni di servizi quando il corrispettivo è previsto in denaro, mentre nelle ipotesi in cui il corrispettivo sia stato previsto in natura occorre fare riferimento al c.d. "valore normale", ovvero il corrispettivo che, in condizioni di libera concorrenza, l'acquirente dovrebbe riconoscere al proprio fornitore per ottenere beni o servizi analoghi.

Alla base imponibile verrà poi applicata l'aliquota IVA corrispondente alla specifica cessione di beni o prestazione di servizi vigente al **momento della effettuazione dell'operazione**.

È prevista una aliquota ordinaria (attualmente in misura pari al 22%) ed una serie di aliquote ridotte (al 4%, al 5% ed al 10%) previste per specifici settori di attività tassativamente elencati nella tabella A allegata al DPR 633 che stabilisce diverse aliquote per le diverse voci merceologiche.

## Il momento di effettuazione dell'operazione (Articolo 6)

La corretta individuazione del momento impositivo oltre che per l'applicazione della corretta aliquota IVA rileva anche ai fini della decorrenza dei termini per la emissione e registrazione delle fatture.

Il momento di effettuazione dell'operazione viene individuato:

- per le cessioni di beni immobili nel momento della stipula dell'atto di trasferimento
- per le cessioni di beni mobili nel momento della consegna o spedizione del bene o, se antecedente, nel momento del pagamento in tutto o in parte del corrispettivo
- per le prestazioni di servizi nel momento in cui avviene il pagamento o, se anteriore, nel momento in cui viene emessa la fattura

## Detrazione e rivalsa

L'IVA si fonda sui meccanismi della “**detrazione**”, ovvero il diritto a sottrarre l'IVA corrisposta a fronte degli acquisti ed importazioni dall'IVA addebitata in sede di fatturazione delle operazioni attive attraverso il meccanismo della c.d. “**rivalsa**”, ovvero l'obbligo di addebito dell'IVA sul soggetto passivo.

I meccanismi di detrazione e rivalsa consentono l'emersione dell'imposta solo sul “valore aggiunto” nella singola fase del processo di trasferimento dei beni e servizi, garantendo la “neutralità” dell'IVA per gli operatori economici che graverà effettivamente solo sul consumatore finale.

La detrazione dell'IVA è ammessa a condizione che:

- l'imposta sia regolarmente addebitata in fattura
- il bene o servizio acquistato sia inerente all'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione

## Detrazione: Limiti e modalità di esercizio

Per alcune categorie di acquisti tassativamente individuati dalla legge è prevista una limitazione al diritto di detrazione che può essere parziale o integrale. Fanno parte di questi beni soggetti a detraibilità limitata i veicoli stradali a motore, i telefoni cellulari, gli acquisti di beni e bevande, i concorsi a premio.

La detrazione può essere esercitata a far data dal momento in cui l'operazione si considera effettuata e subordinatamente alla registrazione della relativa fattura ed entro e non oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui l'operazione sia stata effettuata e sia stata ricevuta la relativa fattura.

## Adempimenti IVA

L'IVA è una imposta che richiede il rispetto di alcuni adempimenti di carattere formale:

- 1) dichiarazione di inizio attività da presentarsi entro trenta giorni dalla data di avvio dell'attività di impresa o lavoro autonomo con conseguente attribuzione del numero di partita IVA
- 2) dichiarazione di variazioni dati da presentarsi entro trenta giorni dalla data in cui si siano verificate variazioni rispetto a quanto indicato nella dichiarazione di cui al punto precedente
- 3) certificazione delle operazioni attive mediante fattura, ricevuta fiscale o scontrino fiscale
- 4) trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi
- 5) istituzione e tenuta di registri IVA (Registro IVA degli Acquisti, Registro IVA delle Vendite) dove annotare in ordine cronologico le operazioni attive e passive
- 6) liquidazioni periodiche (con cadenza mensile o trimestrale a seconda anche del volume di affari del soggetto passivo) e conseguente versamento dell'IVA di periodo
- 7) trasmissione telematica delle Liquidazioni
- 8) predisposizione della dichiarazione annuale IVA contenente il riepilogo annuale di tutte le operazioni poste in essere nel corso dell'esercizio (operazioni imponibili, non imponibili, esenti), delle liquidazioni e dei relativi versamenti di imposta effettuati nel corso dell'anno di riferimento
- 9) dichiarazione di cessazione attività da presentarsi entro trenta giorni dalla data di chiusura dell'attività di impresa o lavoro autonomo con conseguente cancellazione della partita IVA

## Conclusioni

Bene, questo è tutto. In questa lezione abbiamo esaminato le principali caratteristiche dell'IVA così come disciplinata da D.P.R. 633/72.

Ci siamo concentrati, in particolare, sui soggetti passivi, sulle diverse operazioni e sulle modalità di determinazione dell'imposta.

Per concludere, è stato fatto un rapido cenno alla territorialità dell'imposta ed alle specifiche disposizioni previste per talune casistiche di servizi.

Grazie per l'attenzione e per aver partecipato!