

DIRITTO TRIBUTARIO



Nicolò Pollari

« IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO »

MAPPA CONCETTUALE RAGIONATA

Tratti dalle lezioni tenute nelle Università

2019/2020

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Imposta sul Valore Aggiunto

a. è un'imposta indiretta → colpisce la ricchezza quando viene consumata o trasferita;

b. è un'imposta generale sul consumo¹ → colpisce tutti i beni e servizi scambiati;

c. è **proporzionale**, in quanto viene calcolata mediante l'applicazione di aliquote che non variano al variare della base imponibile;

d. è un'imposta **plurifase**², non cumulativa (ma solo sul **valore aggiunto**) → colpisce l'incremento di valore in tutti gli stadi del processo produttivo;

e. un'imposta **di periodo** → ha come presupposto fatti che si verificano in un arco temporale determinato → periodo d'imposta annuale;

g. utilizza il **meccanismo impositivo della detrazione imposta da imposta** → in ogni fase l'imposta da versare è calcolata come differenza tra l'imposta incassata dalle vendite e l'imposta pagata sugli acquisti;

h. è **trasparente** → l'effettivo onere del tributo è sopportato dal **consumatore finale**³, mostrandosi, invece, **neutrale**⁴ nei passaggi intermedi di beni e servizi tra soggetti IVA

g. comporta **obblighi amministrativi**, come ad esempio l'emissione di fatture, il rilascio di ricevute o scontrini fiscali, la registrazione delle fatture, liquidazioni e versamenti periodici, una dichiarazione annuale.

f. opera su base finanziaria → colpisce le operazioni che danno luogo a transazioni monetarie;

¹ Rientra nella sottocategoria delle "imposte di scambio" o "sulla cifra d'affari. Quanto alla riconducibilità all'imposizione sul consumo veggasi: Corte di Giustizia UE, sentenza 4 feb 1988 – causa 252/86.

² Perché incide su più fasi del processo produttivo. Sussistono, però, delle eccezioni in cui l'imposta viene configurata come "monofase" (es.: editori → prezzo di vendita al pubblico → le successive fasi non sono imponibili; tabacchi e fiammiferi; vendite di titoli di trasporto).

³ L'onere del tributo, talvolta, può essere altresì sopportato dai soggetti IVA. Si tratta dei casi in cui la Legge non ne consente la "detrazione". In queste ultime evenienze la quota dell'Iva indetraibile cesserà di essere considerata una partita finanziaria (credito verso l'Erario) per assumere la qualità di componente economico (costo di esercizio deducibile).

⁴ E' neutrale (quindi non è cumulativa) in due sensi:

- sia rispetto al numero delle fasi (del processo produttivo/commerciale)
- sia ai soggetti passivi chiamati ad assolverla (cioè ai soggetti che, nelle varie fasi, devono pagarla).

⁵ L'IVA, però, non è neutrale sul consumatore finale (inciso) che non può traslarla né recuperarla.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

I tre presupposti per l'applicazione

Presupposto oggettivo

operazione che:

- ai fini IVA possa essere inquadrata come «cessione di beni» o «prestazione di servizi» (artt. 2 e 3)
- inquadrata come “operazione intracomunitaria”⁵
- inquadrata come “importazione”

Presupposto soggettivo

- la cessione di beni, la prestazione di servizi o l'operazione intracomunitaria⁶ deve essere realizzata nell'esercizio di impresa, arte o professione (artt. 4 e 5);
- l'importazione può essere effettuata da chiunque

Presupposto territoriale

- l'operazione considerata deve essere effettuata nel territorio dello Stato (art. 7)

Presupposto temporale

⁵ Per le operazioni intracomunitarie (cessioni e acquisti) sono contemplate regole particolari introdotte, in via transitoria, dagli artt. 36-60 del DL. n. 331/93, convertito in legge n. 427/93.

⁶ Sono definite “**operazioni intracomunitarie**” (o intra UE) : - gli scambi tra Paesi membri dell'Unione Europea, ovvero le cessioni, gli acquisti di beni; le prestazioni, rese o ricevute, di servizi, che vengono scambiate fra soggetti passivi IVA appartenenti agli Stati membri dell'Unione Europea.

Perché sussista un'operazione intracomunitaria relativa alle merci è **necessario che**: - i due operatori (cedente e cessionario) siano identificati ai fini IVA nei due territori comunitari di appartenenza ed iscritti nella banca dati VIES ((*VAT information exchange system*)); il trasferimento dei beni sia a titolo oneroso e comporti il passaggio della proprietà delle merci fra i due operatori; la transazione debba essere effettiva (movimentazione fisica delle merci da un Paese UE ad un altro Paese UE).

⁷ L'art. 7 precisa che per territorio dello Stato si intende la Repubblica Italiana, con esclusione dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano. Le operazioni in cui sussistono tanto il presupposto oggettivo quanto quello soggettivo rientrano nel campo di applicazione dell'IVA solo se sussiste, al contempo, il requisito della territorialità e, comunque, se la transazione sia considerata come effettuata in Italia. Ciò si verifica: - per le cessioni di beni mobili/immobili, quando i beni si trovino in Italia o si tratti di cessioni provenienti da altro Paese UE e tali beni siano allocati in Italia dallo stesso fornitore o per suo conto (art. 7-bis); per le prestazioni di servizi vi sarà imponibilità: a. nel Paese del committente, se questi è un soggetto passivo IVA nello Stato di sua appartenenza; b. nel Paese del prestatore, se il cliente è un soggetto privato o privo di numero di partita IVA nello Stato di appartenenza (art. 7-ter).

Avuto riguardo al principio di territorialità, le operazioni possono essere distinte in: - operazioni intra-UE: quelle che si svolgono tra soggetti residenti in Stati diversi dell'UE;- operazioni extra-UE: quelle che si svolgono tra un Paese dell'UE e un Paese terzo. Solo con riferimento a tali scambi che si può parlare di importazioni ed esportazioni

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La classifica delle operazioni

sono contemplate quattro macro categorie di operazioni.
Per poter individuare ciascun tipo di operazione occorre necessariamente considerare i tre presupposti delle operazioni imponibili IVA

Le operazioni imponibili

**Le operazioni non
imponibili**

Le operazioni esenti

Le operazioni escluse

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La classifica delle operazioni

Le operazioni imponibili

Le operazioni non imponibili

Le operazioni esenti

Le operazioni escluse

sono:

- quelle in cui sussistono tutti e tre i presupposti previsti dalla normativa⁸, cioè: le cessioni di beni, le prestazioni di servizi e gli acquisti intracomunitari (UE)⁹ realizzati nell'esercizio di impresa, arte o professione svolte nel territorio dello Stato
- le importazioni effettuate da **chiunque**

Cessione di beni.

- costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere; rientrano negli atti a titolo oneroso, oltre ai contratti, anche gli atti della pubblica autorità, come, ad es.: espropriazioni, vendite coattive etc. ((art. 2,1°c)
- per espressa previsione legislativa sono assimilate alle cessioni di beni, ancorchè non ne integrino i requisiti, anche taluni particolari tipi di cessione¹⁰.
- non sono, invece, considerate cessioni di beni, pur possedendo i requisiti per esservi comprese, una serie di cessioni che il legislatore ha voluto espressamente escludere¹¹.

⁸ Vi è una differenza terminologica dalla direttiva IVA (l'unica vera imposta armonizzata dell'Unione Europea) e il decreto IVA nazionale: mentre la normativa comunitaria distingue le operazioni IVA in imponibili o esenti, la normativa nazionale è più articolata e distingue tra operazioni rilevanti ai fini IVA (imponibili, non imponibili ed esenti) a seconda che esse rientrino nel campo di applicazione del tributo producendo il sorgere di obblighi sostanziali e/o formali, ovvero che non vi rientrino e, quindi, non siano rilevanti (escluse).

⁹ Gli **acquisti intra UE** di beni i **sono assoggettati ad IVA (italiana) se**: sono stati effettuati a titolo oneroso, tra un cedente soggetto passivo in altro Paese membro ed un acquirente soggetto IVA in Italia (entrambi iscritti al VIES); sia avvenuta l'introduzione fisica dei beni nel territorio italiano. Un esempio di operazioni non imponibili è costituito dalle cessioni all'esportazione, per le quali manca, infatti, il presupposto territoriale perché l'operazione viene realizzata al di fuori del territorio dello Stato. Non sorge quindi alcuna obbligazione di imposta.

¹⁰ Si tratta, ad es., di: vendite con riserva di proprietà; locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti; passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione; cessioni gratuite (omaggi) di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività dell'impresa, indipendentemente dal loro valore; cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività dell'impresa di costo unitario superiore a 50 euro; assegnazioni di beni ai soci effettuate a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché assegnazioni ed analoghe operazioni effettuate da altri enti privati o pubblici; destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare del soggetto passivo cedente (autoconsumo); destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività svolta.

¹¹ Si tratta, ad es., dei contributi pubblici erogati a fondo perduto; delle cessioni che hanno ad oggetto: denaro o crediti in denaro; terreni non edificabili; campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati; valori bollati e postali, marche assicurative e similari; beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio; delle cessioni e dei conferimenti in società (o altri enti) che hanno per oggetto aziende o rami di azienda; dei passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La classifica delle operazioni

Le operazioni imponibili

Le operazioni non imponibili

Le operazioni esenti

Le operazioni escluse

Prestazioni di servizi

- 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 (art. 3,1° c 1)
- Occorrono due elementi:
 - Obbligo diverso da "dare" (fare, non fare, permettere: contratti menzionati solo a titolo esemplificativo)
 - pagamento di un corrispettivo (prestazione sinallagmatica, causa giustificatrice dell'assunzione dell'obbligo)
- sono assimilate alle prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, una serie di operazioni espressamente contemplate dal legislatore¹² compreso il c.d. autoconsumo di servizi¹³ operato dell'imprenditore. E', invece, invece escluso da IVA l'autoconsumo di servizi effettuato dai lavoratori autonomi.

Esercizio di impresa

si intende, per tale:

- l'esercizio per professione abituale¹⁴, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa
- l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile (art. 4)

¹² Si tratta, ad es., delle concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio, leasing e lease-back; di contratti di ogni tipo e oggetto; delle cessioni, concessioni, licenze e simili aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà o l'uso delle invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti; delle cessioni, concessioni, licenze e simili aventi ad oggetto diritti d'autore effettuate da soggetti diversi dagli autori o loro eredi); dei 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; delle somministrazioni di alimenti e bevande per la consumazione in loco; delle prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, nell'ambito del rapporto con il mandante; dell'autoconsumo di servizi.

¹³ Si tratta delle prestazioni di servizi, aventi un valore unitario superiore a 50 euro, destinate all'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero destinate gratuitamente, ad altre finalità estranee all'attività svolta

¹⁴ Professione abituale comporta: regolarità, sistematicità e ripetitività degli atti finalizzati alla realizzazione di un determinato obiettivo, quando anche in modo non esclusivo. Comporta, di conseguenza, l'esclusione di ogni attività occasionale.

¹⁵ La definizione IVA di imprenditore comprende anche quelli agricoli, mentre nelle imposte sui redditi chi svolge una attività agricola produce reddito d'impresa solo se non vengono rispettati i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La classifica delle operazioni

Le operazioni imponibili

Le operazioni non imponibili

Le operazioni esenti

Le operazioni escluse

Presunzione (assoluta) di commercialità

- si considerano, in ogni caso, effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto (art. 4)

Esercizio di arti e professioni

- per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo¹⁶ da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse¹⁷ purché tali attività non abbiano i connotati dell'imprenditoriali.

Le aliquote

Le operazioni imponibili ai fini IVA sono quindi soggette alle seguenti aliquote:

- 4% sui beni di prima necessità¹⁸;
- 10% aliquota intermedia;
- 22% aliquota ordinaria.

¹⁶ L'attività di lavoro autonomo, che è svolta in esecuzione di un contratto d'opera (art. 2222 c.c.) e nell'esercizio di una professione intellettuale (art. 2229 c.c.), deve essere caratterizzata da autonomia, ossia dalla mancanza di un vincolo di subordinazione rispetto al committente. Vincolo, quest'ultimo che caratterizza il rapporto di lavoro subordinato

¹⁷ Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni (art. 5,2°c):

- le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a condizione che non rientrino nell'oggetto dell'eventuale attività professionale esercitata abitualmente;
- le prestazioni di lavoro effettuate dall'associato nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione, a condizione che l'associato non eserciti per professione abituale altre attività di lavoro autonomo;
- le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di levata dei protesti;
- le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate.

¹⁸ 5% su erbe e piante aromatiche e su alcune operazioni relative alle cooperative sociali.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La classifica delle operazioni

Le operazioni imponibili

Le operazioni non imponibili

Le operazioni esenti

Le operazioni escluse

Le operazioni non imponibili

Sono di natura commerciale, ma mancano di uno o più fra i presupposti applicativi previsti dalla normativa IVA¹⁹. In ragione di ciò non vengono assoggettate al tributo (es.: cessioni all'esportazione, operazioni ad esse assimilate, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali²⁰, cessioni intracomunitarie UE²¹)

Permangono, tuttavia, tutti gli adempimenti e gli obblighi formali contemplati dalla normativa IVA (fatturazione, registrazione, dichiarazione, etc.)²².

¹⁹ Un esempio emblematico di operazioni non imponibili è costituito dalle cessioni all'esportazione, per le quali manca, infatti, il presupposto territoriale perchè l'operazione viene realizzata al di fuori del territorio dello Stato. Non sorge quindi alcuna obbligazione di imposta.

²⁰ Comprese quelle effettuate con la Città del Vaticano, S. Marino e quelle effettuate in base a trattati internazionali.

²¹ Dal 1° gennaio 2020, tra le condizioni necessarie per considerare non imponibile una cessione, è necessario il possesso di un valido numero di identificazione IVA da parte del soggetto passivo o dall'Ente non soggetto passivo, destinatario di una cessione intracomunitaria di beni. In particolare il fornitore dovrà verificare lo status dell'acquirente, cosa che tutt'ora si effettua, attraverso il sistema VIES prima di emettere una fattura senza l'applicazione dell'IVA.

²² Le operazioni non imponibili non vengono assoggettate ad IVA, ma sono comprese nel campo di applicazione dell'imposta e sono soggette agli obblighi di fatturazione e registrazione, pur mancando del requisito della territorialità. Esse, tuttavia, concorrono alla formazione del volume d'affari (con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili).

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La classifica delle operazioni

Le operazioni imponibili

Le operazioni non imponibili

Le operazioni esenti

Le operazioni escluse

Le operazioni esenti

Si tratta delle operazioni che per ragioni di ordine sociale o tecnico, mediante esplicita previsione normativa, non vengono assoggettate al tributo (art 10)²³. Permangono, tuttavia, tutti gli adempimenti e gli obblighi formali contemplati dalla normativa IVA (fatturazione, registrazione, dichiarazione, etc.)²⁴.

Le operazioni escluse

Si tratta delle operazioni che il Legislatore ha voluto espressamente escludere dal campo di applicazione del tributo (art. 15)²⁵. Esse non danno luogo ad obbligazioni né ad obblighi particolari (formali o sostanziali) e non concorrono a formare il volume d'affari dell'IVA²⁶.

²³ L'articolo 10 reca l'elenco delle diverse categorie di esenzioni: prestazioni sanitarie; attività educative e culturali; operazioni relative a riscossione di tributi; esercizio di giochi e scommesse; prestazioni di mandato e mediazione; operazioni in oro; alcuni tipi di operazioni immobiliari.

²⁴ Pur trattandosi di operazioni che soddisfano tutti e tre i presupposti IVA, le operazioni esenti: non sono soggette al pagamento dell'imposta; concorrono a formare il volume di affari IVA; sono soggette a fatturazione e registrazione sui libri IVA; non consentono di recuperare l'IVA pagata «a monte» su acquisti e spese.

²⁵ Stante l'esclusione formale e sostanziale di tali operazioni da ogni considerazione ai fini della normativa IVA, le stesse sono state indicate dalla dottrina degli Autori come "non rilevanti".

²⁶ Sono considerate "escluse" Le seguenti operazioni: cessioni di denaro o di crediti in denaro; cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria; cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati; cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari; cessioni di paste alimentari, pane, latte fresco; cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio; cessioni di aziende o di rami di azienda; cessioni e conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni; passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La nascita dell'obbligazione tributaria e l'esigibilità del tributo

l'elemento temporale, pur non essendo essenziale per la configurazione dell'obbligazione tributaria, determina due fenomeni:

- l'esigibilità dell'imposta e;
 - il diritto alla detrazione
- in relazione ai quali sorgono una serie di adempimenti formali e sostanziali

Momento impositivo per la cessione dei beni

- assume rilevanza:
- beni immobili: la stipulazione del contratto
 - beni mobili: la consegna o la spedizione/trasporto dello stesso

Momento impositivo per le prestazioni di servizi

pagamento del corrispettivo

Acquisti intra – UE

- momento consegna dei beni nel territorio dello Stato
- momento di arrivo nel territorio dello Stato (nel caso di trasporto effettuato con mezzi del cessionario)

Momento impositivo in caso di emissione fattura o pagamento in tutto o in parte del corrispettivo

Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati o indipendentemente da essi:

- sia emessa fattura
- o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo,

l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

La nascita dell'obbligazione tributaria e l'esigibilità del tributo

l'elemento temporale, pur non essendo essenziale per la configurazione dell'obbligazione tributaria, determina due fenomeni:

- l'esigibilità dell'imposta e;
- il diritto alla detrazione

in relazione ai quali sorgono una serie di adempimenti formali e sostanziali

Base Imponibile

ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti:

- al cedente; - o al prestatore

in base a quanto previsto dalle condizioni contrattuali (art 13)

elementi che ne fanno parte:

- il prezzo, gli oneri e le spese inerenti l'esecuzione del contratto accollati al cessionario o committente; - i debiti o gli altri oneri verso terzi accollati al cessionario o committente; - le integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

Soggetti passivi

coloro che effettuano cessioni di beni prestazioni di servizi ed operazioni intracomunitarie(oggettivamente) soggette all'IVA nell'esercizio di imprese o di arti e professioni ovvero che effettuano, nell'esercizio di tali attività, importazioni o operazioni intracomunitarie chiunque effettui importazioni

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

In termini sistematici, ad oggi, sono tre le modalità di applicazione dell'imposta:

La rivalsa. Modalità di cui all'articolo 18 del DPR n 633/72, in base al quale l'imposta è applicata dal cedente o prestatore e da questi versata all'Erario

L'inversione contabile (o *reverse charge*). Modalità di cui, tra gli altri, all'articolo 17 del DPR n 633/72, secondo la quale, l'IVA è applicata dal cessionario o prestatore e da questi corrisposta all'Erario

La scissione dei pagamenti (o *split payment*). Modalità di cui all'articolo 17-ter del DPR n 633/72, che prevede l'applicazione dell'imposta da parte del cedente o prestatore e che pone in capo al cessionario o committente l'obbligo di corresponsione della stessa all'Erario

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Applicazione dell'imposta
sono contemplate tre modalità:

in linea generale l'IVA si applica su ogni cessione con **obbligo di rivalsa**: con obbligo, cioè, da parte del fornitore, di addebitarla al cliente e di versarla in seguito all'Erario, operando il seguente calcolo:

$$\begin{array}{r} \text{IVA a debito (sulle vendite)} \\ - \text{IVA a credito (sugli acquisti)} \\ \hline = \text{IVA dovuta} \end{array}$$

La rivalsa:

- l'imposta è applicata dal cedente o prestatore e da questi versata all'Erario (art. 18);
- i soggetti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili devono addebitare l'IVA relativa a tali operazioni, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente;
- consente al soggetto passivo di traslare (scaricare) il tributo nei confronti di un altro soggetto²⁷
- è stabilita dal Legislatore come un obbligo (art. 18)²⁸
- assicura la neutralità dell'IVA, che non viene quindi a costituire un elemento di costo nei confronti di tali soggetti

L'inversione contabile (*reverse charge*)

La scissione dei pagamenti (*split payment*)

²⁷ Attraverso la rivalsa il "soggetto passivo" d'imposta può recuperare il tributo a lui addebitato dal cedente o prestatore precedente. Tuttavia, perché l'imposta sia detraibile, è necessario che la stessa sia:

- afferente ad operazioni imponibili effettuate o che saranno effettuate in periodi successivi;
- inerente l'attività, cioè afferisca all'esercizio dell'attività svolta;
- assolta, nel caso di importazioni;
- addebitata sulle fatture di acquisto dei fornitori di beni o servizi ed esposta separatamente dal costo a titolo di rivalsa

Sono inoltre previste alcune categorie di beni per le quali la detrazione è parziale o nulla.

²⁸ Più propriamente sembra porsi come un vero e proprio "diritto-dovere", rispetto al quale sono, tuttavia, contemplate alcune eccezioni.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Applicazione dell'imposta sono contemplate tre modalità:

in linea generale l'IVA si applica su ogni cessione con **obbligo di rivalsa**: con obbligo, cioè, da parte del fornitore, di addebitarla al cliente e di versarla in seguito all'Erario, operando il seguente calcolo:

$$\begin{array}{l} \text{IVA a debito (sulle vendite)} \\ - \text{IVA a credito (sugli acquisti)} \\ = \text{IVA dovuta} \end{array}$$

La rivalsa

L'inversione contabile (*reverse charge*):

Tutte le volte in cui l'operazione domestica (cessione di beni o prestazione di servizi) sia posta in essere da un **soggetto non residente** nel territorio dello Stato l'imposta deve essere applicata dal **cessionario o committente** residente o stabilito nel territorio dello Stato, se soggetto passivo IVA (art.17,2°c). Ai fini del **reverse charge**, i soggetti stabiliti sono tenuti all'applicazione dell'imposta:

sia nel caso di "**reverse charge soggettivo**", in ossequio alle norme di cui all'articolo 17 comma 2 del DPR n 633/72, il quale prevede l'obbligo di applicazione dell'imposta da parte dei cessionari o committenti stabiliti, qualora l'operazione sia posta in essere da parte di un soggetto estero privo di stabile organizzazione in Italia (o munito di detta stabile organizzazione che tuttavia non interviene nell'operazione)

sia nel caso di "**reverse charge oggettivo**" in aderenza alle norme che prevedono l'applicazione del meccanismo antievasivo a determinate operazioni. E', ad esempio, il caso delle disposizioni di cui all'articolo 17 comma 6, lettera a) del DPR n 633/72. In relazione al comparto edile

La scissione dei pagamenti (*split payment*)

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Applicazione dell'imposta sono contemplate tre modalità:

in linea generale l'IVA si applica su ogni cessione con **obbligo di rivalsa**: con obbligo, cioè, da parte del fornitore, di addebitarla al cliente e di versarla in seguito all'Erario, operando il seguente calcolo:

$$\begin{array}{r} \text{IVA a debito (sulle vendite)} \\ - \text{IVA a credito (sugli acquisti)} \\ = \text{IVA dovuta} \end{array}$$

La rivalsa

L'inversione contabile (*reverse charge*):

- l'IVA viene applicata dal cessionario o prestatore e da questi stesso corrisposta all'Erario (art. 17);
- prevede il trasferimento di una serie di obblighi relativi alle modalità con cui l'IVA viene assolta, dal cedente di beni/servizi all'acquirente (in deroga alla disciplina generale in materia di IVA) nel caso di:
 - specifiche operazioni tra residenti;
 - cessioni e prestazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti;
 - operazioni tra soggetti passivi d'imposta, non stabiliti in Italia, se esse siano ivi rilevanti.

In tal modo, l'acquirente risulta allo stesso tempo creditore e debitore del tributo, con l'obbligo di registrare la fattura sia nel registro degli acquisti che in quella delle fatture(attive)²⁹

La scissione dei pagamenti (*split payment*)

²⁹ L'effetto fondamentale del *reverse charge* è, dunque, lo spostamento del carico tributario IVA dal venditore all'acquirente, con conseguente pagamento dell'imposta da parte di quest'ultimo: l'onere IVA si sposta, pertanto, dal cedente al cessionario nel caso di cessione di beni e dal prestatore al committente nel caso di prestazioni di servizi.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Applicazione dell'imposta sono contemplate tre modalità:

in linea generale l'IVA si applica su ogni cessione con **obbligo di rivalsa**: con obbligo, cioè, da parte del fornitore, di addebitarla al cliente e di versarla in seguito all'Erario, operando il seguente calcolo:

$$\begin{array}{r} \text{IVA a debito (sulle vendite)} \\ - \text{IVA a credito (sugli acquisti)} \\ = \text{IVA dovuta} \end{array}$$

La rivalsa

L'inversione contabile (*reverse charge*)

La scissione dei pagamenti (*split payment*):

- che prevede la mera indicazione in fattura dell'imposta da parte del cedente o prestatore. Sarà, poi, il cessionario o committente che avrà l'obbligo di corresponsione tale imposta all'Erario (art.17-ter)
- è un **sistema di liquidazione IVA** che viene applicata nei rapporti di vendita o acquisto tra imprese e PA³⁰
- per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (sia per finalità istituzionali che d'impresa) effettuate nei confronti di Amministrazioni Pubbliche³¹ l'imposta è versata dai medesimi. In particolare. Le Amministrazioni Pubbliche, all'atto del ricevimento della fattura, devono effettuare due distinti pagamenti: il primo a favore del fornitore del bene/servizio, per un valore corrispondente all'imponibile della prestazione o della cessione; il secondo direttamente all'Erario, pari all'importo dell'IVA addebitata in fattura.
- In tal modo, il cedente non risulterà debitore del tributo, ed annoterà nel registro delle fatture emesse (attive) solo l'ammontare imponibile³²

³⁰ Questa modalità (inclusa nella Legge di Stabilità 2015) permette che sia l'ente pubblico a versare l'IVA allo Stato.

³¹ La legge prevede alcuni soggetti obbligati all'utilizzo della nuova procedura. Questi sono: lo Stato italiano e gli organi statali; gli enti pubblici; i consorzi formati da enti pubblici; le CCIAA; le università; le ASL e gli ospedali; le società e consorzi pubblici

³² Non annoterà l'IVA indicata in fattura perché il cessionario (Stato, organi statali, etc.), anziché corrisponderla al cedente, la verserà direttamente all'Erario.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Detrazione

i soggetti IVA hanno diritto di portare in detrazione (sottrarre) dall'imposta relativa alle operazioni effettuate l'imposta assolta o dovuta o ad essi addebitata a titolo di rivalsa (art 19)³³

Volume d'affari³⁴

è costituito dall'ammontare complessivo delle operazioni attive (cessioni di beni, prestazioni di servizi, operazioni intracomunitarie) registrate o soggette a registrazione effettuate in un anno solare al netto delle variazioni in diminuzione e tenendo conto anche delle variazioni in aumento³⁵

³³ Il meccanismo di **contabilizzazione dell'IVA** considera l'imposta indicata sulle fatture attive (di vendita) emesse, e passive (di acquisto) ricevute, a prescindere dal loro effettivo incasso o pagamento. In proposito va ricordato che è stato introdotto, da qualche tempo, il principio dell'IVA "per cassa", cioè dovuta soltanto al momento dell'effettivo incasso (e comunque non oltre un anno dall'emissione). Tale modalità attualmente è applicabile soltanto ai soggetti con volume di affari inferiore ad € 2.000.000 e prevede che sia esplicitata nell'amboto fattura emessa. Il cliente che riceve una fattura con tale indicazione non potrà detrarre l'IVA fino al pagamento della fattura ricevuta. E' richiesto ai soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione o costituiscono una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

³⁴ In funzione del volume d'affari sono stabiliti diversi obblighi contabili. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili e i passaggi interni tra contabilità separate. Sempre in funzione del volume d'affari il legislatore definisce agevolazioni fiscali ed individua il regime dei versamenti periodici IVA (mensile o trimestrale).

³⁵ Le note di variazione sono lo strumento con cui il contribuente tiene conto di eventuali modifiche alla base imponibile IVA o all'imposta, che siano successive all'emissione della fattura o alla registrazione del corrispettivo.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Adempimenti

sono contemplati vari adempimenti ed obblighi:

- dichiarazione di inizio attività³⁶;
- attribuzione del numero di partita IVA;
- dichiarazione di variazione e di cessazione attività³⁷;
- fatturazione delle operazioni effettuate (art. 21)³⁸
- **TENUTA** di appositi **REGISTRI** (fatture emesse, corrispettivi, fatture d'acquisto ed altri)³⁹;
- **REGISTRAZIONE** delle fatture emesse⁴⁰ e delle fatture passive (acquisti e simili)⁴¹;
- **LIQUIDAZIONI PERIODICHE**. Ogni mese o trimestre devono essere operate la liquidazione ed il versamento⁴² dell'IVA risultante dal confronto di quella risultante dalle fatture emesse (a debito), e quella addebitata nelle fatture ricevute (a credito) e, quindi, detraibile;
- **VERSAMENTI PERIODICI** (mensili o trimestrali)
- **DICHIARAZIONE E VERSAMENTO ANNUALE**. La dichiarazione deve essere compilata e trasmessa telematicamente, con tutti i dati ed il riepilogo delle liquidazioni e dei versamenti eseguiti⁴³
- - **VERSAMENTI** dell'IVA devono avvenire con il **modello F24**, direttamente **on line**, utilizzando i servizi telematici bancari.
- Nel caso in cui il soggetto che deve versare non disponga di un accesso telematico al proprio conto **corrente**, **oppure non disponga degli strumenti tecnici necessari (computer, collegamento internet, ecc.)**, può delegare un **intermediario fiscale**⁴⁴
- **COMPENSAZIONE** dell'IVA a credito. Il credito IVA annuale può essere utilizzato dal 1° gennaio dell'anno successivo per compensare altri tributi, mediante la sua esposizione nel modello F24, colonna "importi a credito"⁴⁵

³⁶ E' richiesto ai soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione o costituiscono una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

³⁷ Devono essere effettuate analoghe dichiarazioni in caso di successive modifiche degli elementi dichiarati (sede, tipo di attività, ecc) e anche di cessazione dell'attività.

³⁸ I soggetti passivi Iva sono tenuti ad emettere fattura per tutte le operazioni effettuate: imponibili, non imponibili od esenti e sono tenuti a registrare ed a conservare le fatture emesse (art. 21). La fattura, datata e numerata progressivamente, deve indicare: le parti, l'oggetto dell'operazione, l'aliquota e l'ammontare dell'imposta. Se chi vi è tenuto non emette la fattura, il cessionario o il committente sono tenuti ad emettere un'autofattura a fronte della stessa operazione. La Legge n. 205/2017 ha introdotto a decorrere dal primo gennaio 2019, l'obbligo di emissione della fattura elettronica per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di soggetti passivi Iva, fatta eccezione per i contribuenti assoggettati a regime minimo o forfetario. Ciò tanto nei confronti di altri soggetti passivi quanto, in casi determinati, fra "privati". Con la decisione del Consiglio UE 16.4.2018 n. 593, il nostro Paese era stato, infatti, autorizzato ad introdurre l'obbligo di emissione e di accettazione delle fatture in formato elettronico per i soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano. Disposizioni di carattere tecnico-applicativo in ordine all'emissione ed alla ricezione delle fatture elettroniche sono state, quindi, impartite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 89757 del 30.4.2018.

³⁹ Dal 1° gennaio 2019 è entrato in vigore l'obbligo di fatturazione elettronica. A tale obbligo è collegata l'abrogazione dell'obbligo di tenuta dei registri IVA per gli imprenditori che per gli esercenti arti e professioni.

⁴⁰ L'obbligo riguarda tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA, non solo quelle imponibili, ma anche quelle esenti e non imponibili.

⁴¹ Ogni soggetto passivo deve contenere, ai fini Iva, due registri obbligatori: uno per le operazioni attive: il registro delle fatture emesse (od il registro dei corrispettivi, se si tratta di operatori che effettuano vendite o somministrazioni al pubblico), uno per le operazioni passive: il registro degli acquisti. Dal libro delle operazioni attive risulta l'iva a debito, da quello delle operazioni passive risulta l'iva a credito. Da tener presente, in proposito, che dal 1° gennaio 2019 è entrato in vigore l'obbligo di fatturazione elettronica. A tale obbligo è collegata l'abrogazione dell'obbligo di tenuta dei registri IVA per gli imprenditori che per gli esercenti arti e professioni.

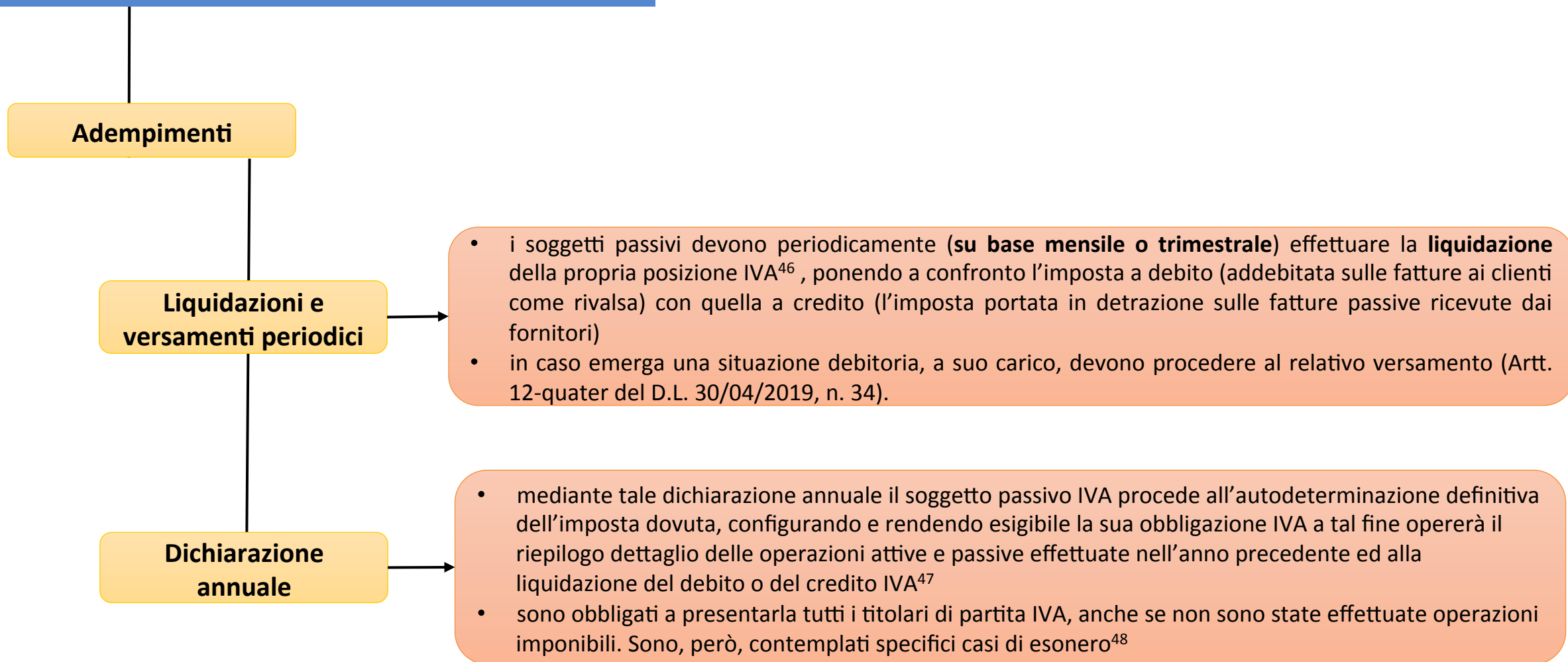
⁴² Entro il 16 del mese successivo.

⁴³ Se dalla dichiarazione emerge una posizione di credito, tale credito di IVA può essere riportato all'anno successivo, ovvero compensato con altri tributi. In alcuni casi è possibile chiederne il rimborso

⁴⁴ Ad esempio il consulente fiscale, al versamento di quanto dovuto: in tal caso, l'intermediario, senza agire direttamente sul conto corrente del proprio cliente, provvederà ad effettuare l'addebito mediante il sistema previsto dall'Agenzia delle Entrate.

⁴⁵ Tale compensazione è libera fino all'importo di € 5.000, mentre è subordinata alla presentazione, anche prima della scadenza naturale, della dichiarazione IVA, per importi da € 5.000 ad € 10.000. Oltre tale soglia, la compensazione è consentita soltanto con l'asseverazione di un professionista abilitato.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO



⁴⁶ Con riferimento alle operazioni attive effettuate e a quelle passive per le quali si è in possesso di idonea documentazione e si intende esercitare il diritto alla detrazione.

⁴⁷ Se dalla dichiarazione emerge un credito, tale credito potrà essere riportato all'anno successivo, compensato con altri tributi, o in alcuni casi potrà esserne chiesto il rimborso.

⁴⁸ Contribuenti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti, soggetti passivi che usufruiscono di specifici regimi esonero, ecc.

Accertamento in materia di IVA

è disciplinato in termini molto simili all'accertamento effettuato sulla base di scritture contabili in materia di imposte sui redditi (DPR n. 600/1973):

- rettifica analitico contabile, analitico-contabile induttivo ed induttivo-extracontabile;
- accertamento d'ufficio.

**accertamento in
rettifica
analitico-contabile**

deve essere operato su basi analitico contabili, ossia mediante la puntuale rettifica dei singoli elementi rilevanti in vista della determinazione dell'imponibile (art 54)⁴⁹

**Accertamento in
rettifica
analitico-contabile
induttivo**

si tratta delle ipotesi in cui l'accertamento analitico contabile (puro) può essere integrato mediante l'utilizzo di presunzioni (art. 54)⁵⁰

**Accertamento in
rettifica
induttivo-
extracontabile**

consiste nella ricostruzione in via sintetica (non analitica):

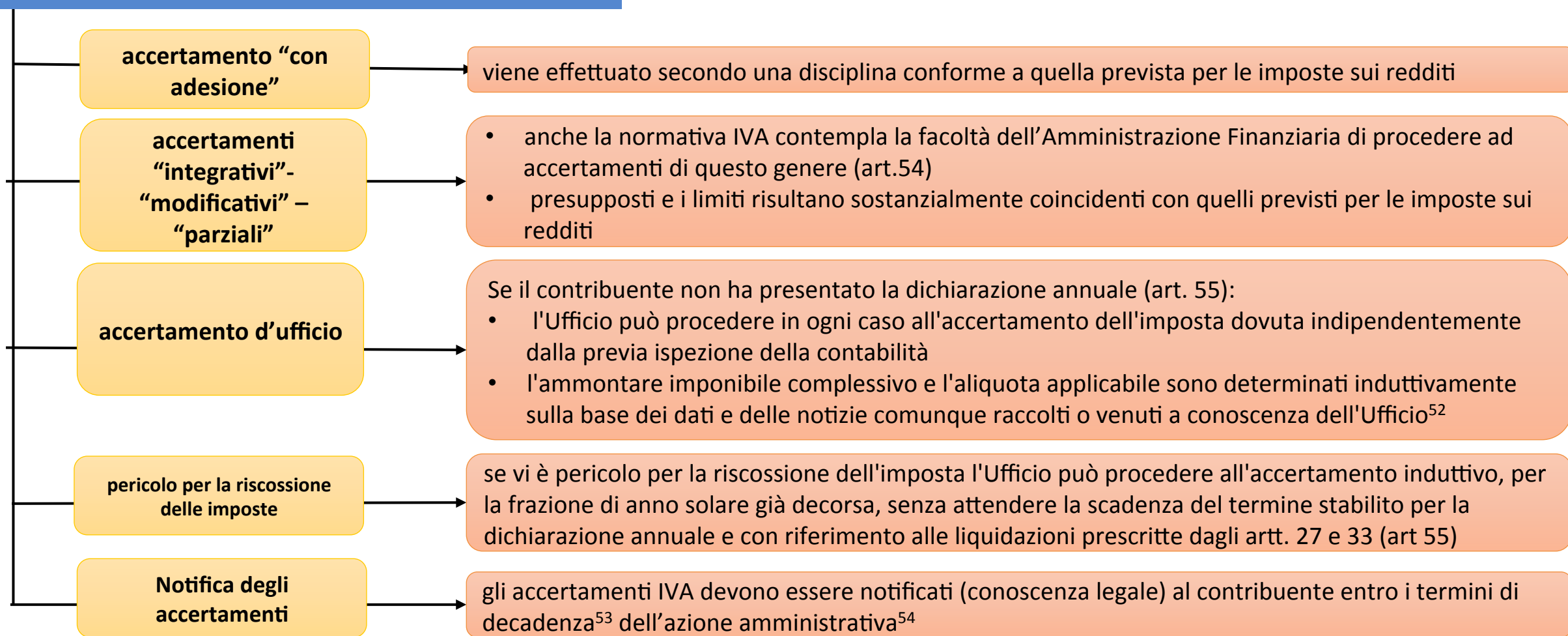
- dell'ammontare complessivo imponibile e dell'aliquota applicabile
- prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze contabili
- ed operata sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio con facoltà per quest'ultimo di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza (art 55)⁵¹

⁴⁹ Anche in materia di imposta sul valore aggiunto l'accertamento analitico contabile può essere basato sugli studi di settore.

⁵⁰ Presunzioni legali e/o presunzioni gravi, precise e concordanti, di cui agli artt. 2527 e segg. del Codice Civile).

⁵¹ A tale tipo di accertamento è dato ricorrere allorché, pur essendo stata presentata la dichiarazione, sussistano le ipotesi di mancata tenuta, di rifiuto di esibizione e di sottrazione all'ispezione dei registri e delle altre scritture contabili obbligatorie, nonché l'ipotesi di inattendibilità nel loro complesso delle scritture medesime. In tal caso (come avviene per l'accertamento d'ufficio) l'Ufficio è facoltizzato ad adottare presunzioni semplicissime (diverse da quelle: gravi, precise e concordanti, di cui agli artt. 2527 e segg. del Codice Civile).

Accertamento in materia di IVA



⁵² Sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili (art. 19) risultanti dalle liquidazioni prescritte (artt. 27 e 33). Si tratta, dunque, di un accertamento che contempla una metodologia attuativa sostanzialmente analoga a quella relativa all'accertamento induttivo-extracontabile)

⁵³ Entro il 31 dicembre del quarto anno successivo quello in cui è stata presentata la dichiarazione e i secondi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

⁵⁴ Gli avvisi di accertamento analitico-contabili (puri o induttivi) devono indicare a pena di nullità gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni sui quali è fondata la rettifica, con i relativi elementi di prova. Gli accertamenti induttivi extracontabili, devono contenere, sempre a pena di nullità, l'imponibile determinato dall'ufficio, le aliquote, le detrazioni applicate e le ragioni per le quali l'Ufficio ha ritenuto di poter adottare tale modalità accertativa.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

In termini sistematici, ad oggi, sono tre le modalità di applicazione dell'imposta:

La rivalsa. Modalità di cui all'articolo 18 del DPR n 633/72, in base al quale l'imposta è applicata dal cedente o prestatore e da questi versata all'Erario

L'inversione contabile (o *reverse charge*). Modalità di cui, tra gli altri, all'articolo 17 del DPR n 633/72, secondo la quale, l'IVA è applicata dal cessionario o prestatore e da questi corrisposta all'Erario

La scissione dei pagamenti (o *split payment*). Modalità di cui all'articolo 17-ter del DPR n 633/72, che prevede l'applicazione dell'imposta da parte del cedente o prestatore e che pone in capo al cessionario o committente l'obbligo di corresponsione della stessa all'Erario