

Dipartimento di Giurisprudenza Economia e Scienze umane



Corso Avanzato di
Diritto tributario

Prof. Giuseppe Pizzonia

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

Università *Mediterranea*
Corso di laurea LM 56 - Economics
a.a. 2022-2023



Fiscalità e libera concorrenza

L'Iva è un tributo armonizzato che risponde a **finalità proprie dell'Unione europea**:

- abolizione dei dazi doganali;
- libera circolazione di beni, persone, servizi e capitali;

(c.d. neutralità concorrenziale)

Il Trattato prevede l'armonizzazione delle legislazioni relative all'imposta sulla cifra d'affari *“nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno”* (art.113 TFUE)

A questi fini, occorre l'applicazione di un tributo che sia neutrale rispetto al numero degli scambi fino al consumo finale ed applicato uniformemente in tutti gli stati membri



L'Iva, in generale

L'IVA (Dir. 2006-112-CE; D.P.R. n. 633/1972) è:

- un'imposta generale e proporzionale sui consumi
- che si applica alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato
- effettuate nell'esercizio di imprese o di arti e professioni
- ed alle importazioni da chiunque effettuate (art. 1 DPR 633/72)

Le operazioni intracomunitarie (cessioni e acquisti) seguono regole specifiche stabilite in via transitoria dagli artt. 36-60 del DL. n. 331/93, conv. con L. n. 427/93

Una quota del gettito è destinata al finanziamento delle istituzioni europee



L'Iva, in generale - segue

Il meccanismo applicativo è c.d. *plurifase non cumulativo* e prevede:

- l'**obbligo** a carico dell'imprenditore o del lavoratore autonomo (soggetti passivi IVA)
- di **applicare** l'IVA sulle cessioni e prestazioni effettuate, in misura **proporzionale** al corrispettivo,
- di **addebitarla** al cliente (**rivalsa**)
- e di **riversarla** all'Erario
- al netto dell'**imposta pagata sugli acquisti (detrazione)**,
- con diritto al **rimborso** dell'eventuale eccedenza (*metodo imposta da imposta*)

Per particolari settori produttivi, è prevista l'applicazione c.d. *monofase* (es. editoria, spettacoli, etc.)



L'Iva, in generale - segue

Occorre distinguere tra:

- **Contribuente di diritto** (imprenditore o lavoratore autonomo), e
- **Contribuente di fatto** (privato consumatore)

Il contribuente di diritto assolve agli obblighi previsti dalla legge

Il contribuente di fatto subisce l'onere economico del tributo



Presupposti

Un' operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA quando sussistono contemporaneamente i seguenti **tre requisiti**:

- ❖ **Oggettivo**: deve trattarsi di cessioni di beni o di prestazioni di servizi;
- ❖ **Soggettivo**: deve essere effettuata da imprese, artisti, professionisti, nell'esercizio dell'attività. Le importazioni sono tassate a carico di chiunque le abbia effettuate;
- ❖ **Territoriale**: deve essere effettuata nel territorio dello Stato



Attività economica

1. Attività esercitata sul mercato
2. Abitualità
3. Stabilità
4. Autonomia/Indipendenza

Anche l'attività illecita costituisce attività economica

È escluso il lavoro dipendente

Non costituisce attività economica, ai fini Iva:

1. l'acquisto o la detenzione di quote societarie o di obbligazioni non strumentali all'attività di impresa;
2. l'attività delle holding di mera vendita di azioni e titoli



Le operazioni rilevanti

Occorre distinguere tra:

- Operazioni imponibili
- Operazioni *non* imponibili
- Operazioni *esenti*
- Operazioni *escluse*

Operazioni imponibili

Cessioni di beni:

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 (art. 2 Decreto IVA)

Prestazioni di servizi:

prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito ed in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte (art. 3 Decreto IVA)

Importazioni:

beni introdotti nel territorio dello Stato che siano originati da paesi o territori non compresi nella Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della CE ovvero che siano provenienti dai territori esclusi dalla CE (art. 67 Decreto IVA)



Operazioni non imponibili

Operazioni **non imponibili**:

Si tratta di operazioni individuate dalla legge che non sono soggette al tributo per ragioni di territorialità (es. cessioni all'esportazione e assimilate), ma che comportano l'assolvimento di alcuni adempimenti. È in ogni caso consentita la detrazione dell'Iva assolta a monte

Operazioni **esenti**:

Si tratta di operazioni che astrattamente sarebbero assoggettabili al tributo, ma che non ne comportano l'applicazione, in base a previsione di legge (art. 10, D.P.R. n. 633/1972). Comportano alcuni adempimenti e non permettono la detrazione dell'Iva

Operazioni **escluse** (o *fuori campo*):

Si tratta operazioni che non rientrano nel presupposto di applicazione del tributo (es. cessioni di denaro, risarcimenti)



Operazioni rilevanti - riepilogo

Tipologia di operazioni

Operazioni	Addebito di imposta	Detrazione	Adempimenti IVA
Imponibili	SI	SI	SI
Non imponibili	NO	SI	SI
Esenti	NO	NO	SI
Escluse	NO	NO	NO

Momento impositivo (art. 6 D.P.R. 633/1972)

1) Cessione di beni:

- mobili: consegna o spedizione del bene
- immobili: stipula dell'atto traslativo

2) Prestazioni di servizi:

- pagamento del corrispettivo

3) Acquisti intra – UE:

- momento consegna dei beni nel territorio dello Stato
- momento di arrivo nel territorio dello Stato: in caso di trasporto con mezzi del cessionario

Momento impositivo - segue

A seguito del verificarsi del momento impositivo si verifica:

- l'obbligo di rivalsa del cedente / prestatore
- il diritto di detrazione del cessionario / committente
- l'obbligo di emissione della fattura
- l'obbligo di versare l'imposta all'Erario ("esigibilità")

In alcuni casi si può optare per il regime c.d. dell'IVA per cassa (introdotto dall'art. 32-*bis* del DI 83/2012), che consente ai soggetti IVA con un volume d'affari contenuto un differimento della esigibilità dell'imposta al momento dell'incasso del corrispettivo

Nel caso di regime c.d. *monofase* (art. 74 del D.P.R. n. 633/1972), l'IVA viene assolta (una sola volta) al momento in cui si realizza la prima delle operazioni della catena economica e non già in ciascuno dei passaggi di commercializzazione dei beni e servizi



Base imponibile (art. 13, D.P.R. n. 633/1972)

È costituita dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali

Sono compresi nella base imponibile gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, i debiti e gli altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, le integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti

Sono **escluse** dalla base imponibile (art. 15, D.P.R. n. 633):

1. le somme dovute a titolo di interessi moratori, penalità per ritardi, indennizzi;
2. il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;
3. le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte;
4. l'importo degli imballaggi e dei recipienti quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;
5. le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto



Aliquote

È prevista una aliquota base e tre aliquote ridotte

Aliquota base: **22%**

Aliquote ridotte: **4%**, **5%** e **10%** (per i beni e servizi elencati dalla legge)

Si applica l'aliquota in vigore nel momento in cui l'operazione è effettuata



Rivalsa

Il soggetto che effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente

La rivalsa è lo strumento che attua la traslazione dell'operazione ed è in linea di principio obbligatoria, salve alcune eccezioni



Detrazione

Il soggetto IVA ha diritto di sottrarre dall'imposta relativa alle operazioni effettuate l'imposta assolta o dovuta o a lui addebitata a titolo di rivalsa

Rivalsa e detrazione rappresentano il fulcro della disciplina IVA e sono il fondamento della neutralità del tributo

Condizioni per la detraibilità:

- Inerenza dell'operazione all'attività svolta: attiene soltanto ai beni o ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione. E' indetraibile l'Iva afferente operazioni esenti o non soggette al tributo. È detraibile l'Iva afferente operazioni imponibili e ad operazioni non imponibili
- non può essere esercitata oltre la dichiarazione relativa all'anno in cui diritto alla detrazione è sorto ma alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto
- Nel caso di acquisti per operazioni solo in parte soggette al tributo (es. imponibili ed esenti), la detrazione è ammessa in misura proporzionale (c.d. pro rata)



Meccanismo applicativo - I esempio

Un'impresa (Alfa) produce un bene che viene venduto a 100 all'impresa Beta. Questa lo venderà al prezzo di 300 all'impresa Gamma, che a sua volta lo rivenderà al prezzo di 500 ad un consumatore finale

L'Iva si applica con aliquota del 22%



Meccanismo applicativo - I esempio

	% IVA	Prezzo netto IVA	Prezzo di vendita	IVA a credito	IVA a debito	IVA da versare
Alfa vende a Beta	22	100	122	0	22	22
Beta vende a Gamma	22	300	366	22	66	44
Gamma vende a consumatore	22	500	610	66	110	44

Meccanismo applicativo - Il esempio

Alfa vende a Beta un bene, per la cui produzione non ha effettuato acquisti, al prezzo di 2000 soggetto all'aliquota IVA del 10%

Beta con il bene acquistato da Alfa produce un bene finale che vende al prezzo di 3000 soggetto all'aliquota IVA del 22%



Meccanismo applicativo - Il esempio

	% IVA	Prezzo netto IVA	Prezzo di vendita	IVA a credito	IVA a debito	IVA da versare
Alfa vende a Beta	10	2000	2200	0	200	200
Beta vende a Gamma	22	3000	3660	200	660	460

Meccanismo applicativo - III esempio

Alfa vende a Beta un bene, per la cui produzione non ha effettuato acquisti, al prezzo di 2000 soggetto all'aliquota IVA del 22%

Beta con il bene acquistato da Alfa produce un bene finale che vende al prezzo di 3000 soggetto all'aliquota IVA del 10%



Meccanismo applicativo - III esempio

	% IVA	Prezzo netto IVA	Prezzo di vendita	IVA a credito	IVA a debito	IVA da versare
Alfa vende a Beta	22	2000	2440	0	440	440
Beta vende a Gamma	10	3000	3300	440	300	-140

Reverse Charge

In alcuni casi, la legge prevede che l'imposta debba essere applicata con il meccanismo della *inversione contabile*

- Il cedente emette fattura *senza* addebitare l'IVA indicando la norma che prevede il regime del *reverse charge* (art. 17 comma 5 e ss. DPR. 633/72); tale fattura viene annotata nel registro delle fatture emesse;
- Il cessionario integra la fattura indicando l'aliquota e la relativa imposta; annota la fattura nel registro acquisti; annota la fattura nel registro delle fatture emesse



Split payment

In alcuni casi previsti dalla legge (es. operazioni nei confronti di enti e società pubbliche; società quotate), la fattura viene regolarmente emessa, ma l'Iva dovuta viene pagata dal soggetto che riceve il documento (cessionario o committente) direttamente all'erario, versando invece al fornitore il solo corrispettivo pattuito. Nella fattura si deve indicare che è soggetta a *scissione dei pagamenti*

Tanto il reverse charge, quanto lo split payment, presentano l'inconveniente di determinare in capo al soggetto cedente/prestatore l'insorgenza di crediti d'imposta

A fronte dell'Iva pagata sugli acquisti, il cedente/prestatore non ha la possibilità di compensare il tributo con quello dovuto sulle cessioni/prestazioni



Adempimenti

L'applicazione dell'Iva prevede diversi adempimenti formali che prescindono dal pagamento del tributo

1. Dichiarazione di inizio attività (art. 35 D.P.R. 633/1972):

- è l'adempimento richiesto ai soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione o costituiscono una *stabile organizzazione* nel territorio dello Stato;
- Deve essere effettuata entro 30 giorni dall'inizio della attività utilizzando un apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate;
- Viene attribuito il numero di Partita Iva

2. Dichiarazione di variazione e di cessazione attività (art. 35 D.P.R. 633/1972):

- vengono effettuate analoghe dichiarazioni in caso di successive modifiche degli elementi dichiarati (sede, tipo di attività, ecc) e anche di cessazione dell'attività



Adempimenti - segue

Fatture e registri:

I soggetti passivi Iva sono tenuti a fatturare le operazioni effettuate ed a registrare le fatture emesse (D.p.r. n. 633/72, art. 21): l'obbligo riguarda tutte le operazioni che rientrano nel “*campo di applicazione dell'imposta*” (non solo le operazioni imponibili, ma anche quelle esenti e non imponibili)

Ogni soggetto passivo deve contenere, ai fini Iva, due **registri obbligatori**: uno per le operazioni attive (*registro delle fatture emesse*), uno per gli acquisti

Dal libro delle operazioni attive risulta l'iva a debito, da quello delle operazioni passive risulta l'iva detraibile

Emissione della fattura:

La fattura, datata e numerata progressivamente, deve indicare: le parti, l'oggetto dell'operazione, l'imponibile, l'aliquota e l'ammontare dell'imposta. La fattura deve essere emessa con modalità telematiche (formato xml), salvo deroghe



Adempimenti - fatturazione

Fattura n. 10/2023
Reggio Cal., 15 marzo 2023

Alfa srl
Via ... - Reggio Cal
P.IVA 0000000000
Cod. fisc. 0000000000

Beta srl
Via
Reggio Cal
P.IVA 0000000000
Cod. fisc. 0000000000

Descrizione operazioni (es. vendita mobili da ufficio)

Imponibile: €5000

Imposta (22%): 1100

Da pagare: 6100



Adempimenti - segue

Note di variazione:

Si emettono dopo l'emissione di una fattura quando sia necessario apportare una rettifica, in aumento o in diminuzione, all'ammontare dell'imponibile o dell'imposta

Autofattura:

Si deve emettere una autofattura quando il cedente o prestatore non vi provvede. In tal caso deve provvedere il cessionario o committente



Adempimenti - segue

Liquidazioni periodiche

Ogni mese (o trimestre per i contribuenti di minore dimensione), occorre liquidare e versare (entro il 16 del mese successivo) l'imposta dovuta sulle fatture emesse, al netto dell'imposta detraibile addebitata nelle fatture ricevute

Dichiarazione

Ciascun contribuente deve trasmettere telematicamente una dichiarazione annuale, in cui fornisce una serie di dati e riepiloga le liquidazioni ed i versamenti eseguiti

La dichiarazione annuale è obbligatoria anche se non sono state effettuate operazioni imponibili

Dalla dichiarazione può emergere un credito, che può essere riportato all'anno successivo, compensato con altri tributi, o in alcuni casi chiesto a rimborso



Rimborso dell'indebitito

Nel caso in cui sia stata applicata e versata indebitamente l'imposta, il soggetto passivo ha diritto al rimborso, da chiedere entro due anni dal pagamento (o da quando si è verificato il presupposto della restituzione)

Il cessionario/committente che ha subito indebitamente la rivalsa non può operare la detrazione, né può chiedere il rimborso all'Agenzia. Può agire contro il cedente/prestatore

In caso di accertamento di maggiore Iva dovuta, il cedente/prestatore può (ma non deve) esercitare la rivalsa entro due anni da quando la pretesa è diventata definitiva ed è stato pagato il dovuto (imposta, sanzioni ed interessi)

