

Capitolo VI

L'imposta sul valore aggiunto

di *Livia Salvini*

1. L'introduzione dell'IVA nell'ordinamento comunitario e italiano.

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta indiretta, ed in particolare un'imposta che – almeno economicamente¹ – grava sul consumo. È la prima imposta indiretta per gettito, e la seconda in termini assoluti dopo l'IRPEF².

È un'imposta armonizzata, che trova la sua origine e la sua fonte in direttive comunitarie; costituisce una “risorsa propria” dell'Unione Europea, alla quale gli Stati membri devolvono una parte del gettito³, e rappresenta una delle principali fonti di finanziamento del suo bilancio.

Essa è stata introdotta nell'ordinamento europeo sul modello della TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*) francese in virtù delle sue caratteristiche di neutralità, sia negli scambi interni dei singoli Paesi che negli scambi internazionali: è dunque un tributo che non ha effetti distorsivi su tali scambi e sul funzionamento del mercato più in generale. In Italia, l'IVA ha sostituito l'IGE, un'imposta sui consumi dalla struttura c.d. *a cascata*, che non aveva invece tali ottimali caratteristiche, finendo per gravare sul consumo in misura variabile a seconda del numero

¹ Per quanto concerne l'individuazione del presupposto dell'imposta sotto il profilo giuridico, v. par. 8.

² V. Capitolo I, nota 2.

³ Una quota dell'imposta spetta a titolo originario all'Unione, per quanto essa le venga materialmente trasferita dai singoli Stati membri. L'originaria configurazione dell'IVA come risorsa propria in senso stretto presupponeva un'uniformità delle discipline dell'imposta nei singoli Stati membri che invece è ben lungi dall'essere stata attuata nonostante i continui interventi della CGUE. Di fatto, la quota eurounitaria dell'imposta viene calcolata con criteri non omogenei e scarsamente trasparenti, che la fanno piuttosto assomigliare ad un ulteriore trasferimento dai bilanci statali. Dalla natura di “risorsa propria” UE dell'IVA consegue che la Corte di Giustizia può esaminare la legittimità di misure premiali (quali i “condoni fiscali” nelle loro varie forme, la transazione dei debiti tributari in sede concorsuale e preconcorsuale, ecc.) al fine di stabilire se esse incidano sul relativo gettito, riducendolo illegittimamente.

delle operazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione dei beni e servizi.

Le direttive comunitarie in materia di IVA sono *self executing*, in quanto sufficientemente circostanziate e precise. Secondo le regole generali, che naturalmente si applicano anche nella materia tributaria:

- gli Stati membri sono obbligati all’attuazione delle direttive e, in caso di contrasto con le disposizioni interne, prevale la normativa comunitaria;
- la competenza a pronunciarsi sull’interpretazione delle norme comunitarie e sulla conformità ad esse delle norme interne è della Corte di Giustizia.

La Corte ha emanato, negli anni, numerosissime sentenze sui più diversi aspetti di principio e di funzionamento dell’imposta. Tali pronunce costituiscono un necessario punto di riferimento per l’interpretazione ed applicazione anche della normativa interna; e ciò tanto più che, secondo la Corte, i concetti fondamentali dell’IVA espressi dalle direttive (ad esempio, le definizioni delle operazioni esenti) costituiscono nozioni autonome del diritto europeo. Esse dunque necessitano di un’interpretazione uniforme, basata sul sistema costituito dalle stesse direttive IVA e non sul sistema normativo dei singoli Stati, con il fine di evitare divergenze e asimmetrie nell’applicazione del sistema dell’imposta da uno Stato membro all’altro.

In particolare, l’IVA è stata introdotta in ambito comunitario dalle Direttive 67/227/CEE e n. 67/228/CEE. La prima dispone la sostituzione dei sistemi nazionali d’imposta sulla cifra d’affari con un sistema comune IVA, basato sul principio della neutralità. Nella seconda vengono definite, nelle linee generali, la struttura e le modalità di attuazione di tale sistema.

In Italia, la l. n. 825/1971, con la quale sono stati dettati i principi di delega per la riforma dell’intero sistema fiscale, ha anche recepito i principi espressi dalle direttive comunitarie citate. In attuazione di tale l. delega fu emanato il d.p.r. n. 633/1972, in vigore dal 1° gennaio 1973, che tuttora costituisce il nucleo fondamentale delle norme in materia di IVA⁴ e che nel tempo è stato sottoposto ad incisive integrazioni e modifiche, anche per recepire l’evoluzione della disciplina comunitaria dell’imposta.

Pur nella diversità di struttura, tra la disciplina delle imposte sul reddito e quella dell’IVA – le prime, imposte dirette di natura personale, la seconda imposta indiretta (come tale, di natura reale) – si registrano significative aree di

⁴ Più in particolare, nella sua originaria versione il d.p.r. n. 633/1972 conteneva, oltre alle disposizioni sostanziali che delineano la struttura del tributo (operazioni soggette, soggetti passivi, diritto di detrazione, ecc.), anche quelle strumentali, in materia di adempimenti, accertamento, sanzioni. Nel tempo, le disposizioni relative ad alcuni adempimenti quali i versamenti e le dichiarazioni, nonché quelle relative alle sanzioni sono state abrogate e riformulate da altri testi normativi (per i versamenti e dichiarazioni, cfr. d.p.r. n. 100/1998; per le sanzioni, cfr. d.lgs. n. 471/1997).

coincidenza, la cui definizione è stata resa più agevole dal fatto che i rispettivi testi normativi sono stati emanati quasi contemporaneamente⁵, in attuazione della medesima l. delega. Come si è visto nel Capitolo I, le definizioni di esercizio di impresa e di esercizio di arti e professioni dettate ai fini IVA sono coincidenti, nella sostanza, con le analoghe definizioni dettate ai fini delle imposte sui redditi; ne deriva che i soggetti che conseguono un reddito di impresa o un reddito di lavoro autonomo sono anche soggetti passivi IVA. Ma anche dal punto di vista oggettivo, le operazioni attive e passive rilevanti ai fini IVA sono, in linea di massima, le stesse che ai fini delle imposte sui redditi generano componenti positive e negative di reddito. L'espreso intento del legislatore delegante di unificare, per quanto possibile, gli adempimenti ai fini delle due diverse tipologie di imposta ha trovato attuazione nella unitarietà delle scritture contabili fiscali di cui è obbligatoria la tenuta⁶; inoltre la fattura, disciplinata dalla legge IVA, costituisce il documento di base della contabilità anche ai fini delle imposte sul reddito. Ne consegue che anche ai fini del controllo e dell'accertamento di norma l'Agenzia delle Entrate procede in modo congiunto, dal momento che molte tipologie di violazioni rilevano ai fini sia dell'una che dell'altra imposta.

La differente natura delle imposte sul reddito – da un lato – e dell'IVA – dall'altro – si riflette invece, ad esempio, su alcuni peculiari profili della soggettività passiva. Come si è già rilevato le società di persone residenti, che non hanno soggettività passiva ai fini delle imposte sul reddito – in quanto non idonee a possedere il reddito e quindi a realizzare il relativo presupposto – sono invece soggette agli obblighi sostanziali e formali ai fini IVA, in quanto idonee ad essere titolari di rapporti giuridici sotto il profilo civilistico e quindi a porre in essere le operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo. I gruppi di società, che non hanno soggettività civilistica e non la possiedono neanche ai fini IRES, possono accedere ai fini IVA ad un regime opzionale che li rende un soggetto passivo unitario, privando di soggettività autonoma le società del gruppo⁷.

2. L'evoluzione della disciplina.

Venendo ora ai principali snodi evolutivi della disciplina dell'imposta, si debbono menzionare, in ambito comunitario, la c.d. sesta Direttiva IVA,

⁵ I decreti che hanno riformato, a seguito della delega, le imposte sul reddito sono del 1973, successivamente riuniti nel T.U. n. 917/1986 attualmente vigente (v. Capitolo III, par. 1), mentre quello relativo all'IVA è, come si è detto, del 1972.

⁶ Ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 600/1973, per i soggetti passivi esercenti attività commerciali è obbligatoria, ai fini delle imposte sul reddito, la tenuta dei registri IVA, oltre alla tenuta del libro giornale, di quello degli inventari e delle scritture ausiliarie.

⁷ V. Capitolo VII.

(77/388/CEE), oggi non più in vigore, ma che ha costituito per molti anni il fondamentale testo comunitario in materia, le cui disposizioni (molte delle quali sono state trasfuse nella direttiva attualmente vigente) sono oggetto di importanti sentenze della Corte di Giustizia che conservano ancora oggi validità ed interesse.

Nel 1991 (Direttiva 91/680/CEE), in relazione all'abolizione, a partire dal 1993, delle frontiere fiscali (doganali) nel territorio comunitario, si rese necessario integrare tale Direttiva. Infatti, prima del 1993 la disciplina delle cessioni internazionali di beni era unica, sia che esse avvenissero in ambito comunitario che extracomunitario, dato che sia tra i singoli Paesi comunitari che tra questi e i Paesi extracomunitari esistevano frontiere doganali che consentivano, anche ai fini dell'applicazione dell'IVA, il rilevamento del passaggio dei beni. Dal 1993 invece, continuando dette frontiere a sussistere solo tra Paesi comunitari e Paesi extracomunitari, la disciplina delle cessioni intracomunitarie fu diversificata da quella delle cessioni extracomunitarie.

Infine, la normativa comunitaria ha trovato la sua organica sistemazione in un testo unico, la Direttiva 2006/112/CEE (c.d. Direttiva rifusione), vigente dal 1° gennaio 2007.

Nell'ordinamento interno, il testo originario del d.p.r. n. 633/1972 fu assoggettato per la prima volta a rilevanti modifiche nel 1979, per recepire le disposizioni della sesta Direttiva. L'implementazione della disciplina della c.d. IVA intracomunitaria avvenne invece con il d.l. n. 331/1993 (conv. dalla l. n. 427/1993), che non fu mai riunito in un testo unico con il d.p.r. n. 633/1972 nonostante i reiterati tentativi in tal senso e nonostante la redazione del testo unico comunitario.

Il d.p.r. n. 633/1972 (di seguito indicato anche come "Decreto", ed al quale si riferiscono le norme citate senza ulteriori specificazioni) e il d.l. n. 331/1993 costituiscono dunque i testi normativi di riferimento per la disciplina di questa imposta.

3. Le caratteristiche dell'imposta e il meccanismo impositivo.

Secondo l'art. 1, par. 2, della Direttiva rifusione, *"Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione"*.

L'IVA è dunque:

- un'imposta sui consumi;
- di carattere generale, nel senso che va applicata su tutti i consumi di beni e servizi, salvo le eccezioni espressamente previste dalla direttiva;

- di tipo proporzionale;
- con struttura plurifase, poiché trova applicazione in tutte le fasi di produzione e distribuzione di beni e servizi.

Queste caratteristiche si riflettono nel peculiare meccanismo di applicazione dell'imposta, che conviene subito illustrare per poi ritornare sui concetti generali sopra espressi.

Prendiamo ad esempio una serie di operazioni successive di vendita di un determinato bene; il bene, prodotto dal soggetto A, viene ceduto al soggetto B commerciante all'ingrosso, poi a C commerciante al minuto ed infine a D, consumatore finale del medesimo bene⁸. A, B e C, che svolgono attività commerciale, sono i soggetti passivi che debbono applicare l'IVA alle cessioni (vendite) effettuate. D, in quanto consumatore del bene, non lo cede a sua volta e non realizza alcuna operazione alla quale si applica il tributo. Egli è il soggetto che il meccanismo dell'IVA, la quale è appunto un'imposta sul consumo, è diretto a colpire dal punto di vista economico.

Ipotizziamo che il produttore A venda il bene a B al prezzo (corrispettivo) di 100 euro ed ipotizziamo altresì che A non abbia sostenuto costi per la produzione di tale bene⁹. All'atto della cessione si applica l'IVA, con l'aliquota del 22%¹⁰ e la base imponibile¹¹ è appunto il prezzo. L'IVA relativa alla cessione è dunque pari a 22 euro. B (cessionario) ha acquistato il bene al prezzo di 100 euro e, in base a quanto previsto dalla legge IVA, egli è tenuto a corrispondere ad A (cedente) anche l'IVA (22 euro). Si ipotizzi poi che B venda il bene a C al prezzo di 200 euro¹². Anche a tale cessione si applica l'IVA, che in questo caso è pari a 44 euro (200 × 22%). C dunque acquista il bene a 200 euro (prezzo) + 44 euro (IVA). Infine D, consumatore finale, acquista il bene da C al prezzo (po-

⁸Per consumatore finale si intende il soggetto che acquista un bene o un servizio per consumarlo e comunque non per utilizzarlo in un'attività commerciale o professionale.

⁹Lo schema che si propone è puramente astratto, in quanto enuclea una serie "chiusa" di operazioni successive aventi ad oggetto un determinato bene. Tale caratteristica comporta appunto che non vengano considerati i costi di produzione del bene stesso. Invece è del tutto normale che in un'attività produttiva più operazioni aventi ad oggetto beni e servizi si combinino tra loro; ad esempio, un bene può essere prodotto utilizzando diverse materie prime separatamente acquistate dal produttore, mediante l'uso di macchinari anch'essi acquistati, con l'ausilio di attività di progettazione svolte da terzi che costituiscono prestazioni di servizi, ecc. Per questo motivo, come si vedrà meglio in seguito, l'IVA dovuta non viene calcolata sulle singole operazioni, bensì per "masse" di operazioni.

¹⁰Sono previste dalla legge quattro diverse aliquote; a taluni beni e servizi, specificamente individuati dalla legge IVA, si applicano le aliquote ridotte del 10%, 5% e 4% ed ai restanti beni e servizi (la maggior parte) si applica l'aliquota ordinaria del 22%. V. par. 16.

¹¹V. par. 15.

¹²Ovviamente il prezzo di cessione è liberamente determinato dalle parti.

niamo) di 300 euro, al quale si applica l'IVA di 66 euro ($300 \times 22\%$); egli dunque paga il bene 366 euro.

Identico è il meccanismo di applicazione dell'imposta per le prestazioni di servizi.

A, B e C sono, come si è detto, i soggetti che debbono corrispondere l'IVA all'Erario. Essi debbono procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta sottraendo dall'IVA applicata alla cessione (IVA attiva, o IVA a valle) l'IVA dovuta al proprio fornitore in relazione all'acquisto del bene (IVA passiva, o IVA a monte); la differenza rappresenta l'imposta dovuta e deve essere versata all'Erario.

Il tutto come dal seguente schema.

Soggetto passivo	IVA attiva-IVA passiva	IVA dovuta
A	22-0	22
B	44-22	22
C	66-44	22
Totale IVA		66

Da questo schema emerge chiaramente che l'IVA:

- in ogni passaggio è “esattamente proporzionale” al prezzo del bene; essa è dunque un'imposta trasparente, in quanto l'IVA che grava su ciascuna operazione è pari all'aliquota applicata al prezzo, a prescindere da quanti sono i passaggi intermedi del bene o servizio¹³;
- è un'imposta neutrale per i soggetti che sono tenuti a corrisponderla all'Erario (soggetti percossi), nel senso che non costituisce per essi un costo ...
- ... e corrispondentemente grava sul solo consumatore finale (soggetto inciso dal tributo).

Dallo schema di applicazione sopra riportato emerge infine chiaramente la struttura plurifase¹⁴ dell'imposta e la circostanza che essa viene riscossa dall'Erario in modo frazionato ed anticipato rispetto al consumo; consumo che come si è detto costituisce il fatto economico tassato. Ed infatti la somma delle imposte dovute dai diversi soggetti IVA che intervengono nel ciclo di produzio-

¹³ Questa caratteristica non hanno le imposte sui consumi c.d. “a cascata” (v. par. 1) che non prevedono il diritto di detrazione dell'imposta sugli acquisti a favore dei soggetti che applicano il tributo; in questo modo, l'imposta sull'acquisto costituisce un costo per tali soggetti, costo che può traslare in modo occulto (cioè restando inglobato economicamente nel prezzo) sull'acquirente e, alla fine, sul consumatore finale.

¹⁴ Fanno eccezione le operazioni soggette alla c.d. “IVA monofase”: v. par. 21.

ne e commercializzazione del bene è esattamente pari all'ammontare dell'IVA che va a gravare sul consumatore finale.

Poiché l'IVA grava sul consumatore, essa ha l'attitudine, in assenza di correttivi, ad essere regressiva rispetto al reddito. Ed infatti, è noto che la propensione al consumo di una persona cresce al diminuire del reddito¹⁵. Per questo motivo sono previste diverse aliquote (22%, 10%, 5% e 4%): le aliquote ridotte gravano su beni e servizi di largo consumo (individuati da apposite tabelle allegate al decreto IVA) proprio al fine di correggere l'effetto regressivo.

Mentre sopra, per illustrare il meccanismo di applicazione dell'imposta, si è fatto l'esempio di una liquidazione IVA riguardante una singola operazione, va detto che, in realtà, il calcolo dell'imposta che i soggetti passivi devono versare all'Erario (IVA dovuta) non va fatta operazione per operazione, ma "per masse"; va fatta cioè sul complesso delle operazioni attive (vendite) e passive (acquisti) effettuate nel periodo temporale di riferimento (mensile o trimestrale¹⁶). Il decreto IVA fissa dei criteri in base ai quali individuare l'imputazione temporale delle operazioni (vale a dire il momento in cui l'IVA relativa ad un'operazione deve concorrere alla liquidazione dell'imposta¹⁷).

Ciò comporta, tra l'altro, che l'IVA sull'acquisto di un determinato bene può essere detratta anche se tale bene non è stato (ancora) venduto¹⁸.

Nella liquidazione di un certo periodo di riferimento, l'IVA passiva può essere maggiore di quella attiva¹⁹: in questo caso, il soggetto passivo vanta un cre-

¹⁵ Se si considerano i bisogni primari di una persona che si soddisfano mediante l'acquisto di beni e servizi, è evidente che una persona meno abbiente consuma tutto o buona parte del suo reddito per soddisfare questi bisogni. Una persona più abbiente spende molto probabilmente di più dell'altra in termini assoluti, ma meno in termini relativi, in quanto consuma una percentuale inferiore del suo reddito per soddisfare tali bisogni. Un'imposta sul consumo, come l'IVA, grava dunque su tutto o buona parte del reddito del meno abbiente e su una minore quota del reddito del più abbiente. Essa tende quindi ad essere regressiva. Si ricorda che la regressività è il contrario della progressività, alla quale deve improntarsi il sistema tributario nel suo complesso, come prescritto dall'art. 53, comma 2, Cost: un'imposta regressiva non sarebbe di per sé illegittima, a meno che per la sua rilevanza economica non privasse di progressività l'intero sistema fiscale. Ciò non toglie che sia estremamente opportuno strutturare un'imposta in modo da evitare o limitare effetti regressivi.

¹⁶ V. par. 22.3.

¹⁷ Come si vedrà oltre (par. 13), l'art. 6 del decreto individua il momento in cui un'operazione si considera effettuata; di norma, in quel momento l'imposta è esigibile (deve cioè concorrere alla liquidazione), salvi alcuni particolari casi di esigibilità differita.

¹⁸ Ad esempio, se un commerciante di abbigliamento rifornisce il suo magazzino per la stagione invernale a luglio, potrà detrarre l'IVA sull'acquisto degli abiti nella liquidazione del mese di luglio anche se tali abiti saranno venduti successivamente, poniamo ad ottobre. L'IVA sulle vendite concorrerà in questo caso alla liquidazione del mese di ottobre.

¹⁹ Ciò può accadere per diversi motivi. Ad esempio, perché l'ammontare degli acquisti effettuati in un determinato periodo è inferiore all'ammontare delle vendite, a parità di aliquota. Oppure perché un soggetto passivo acquista beni o servizi soggetti ad aliquota ordinaria e vende beni o servizi soggetti ad aliquota ridotta.

dito verso l'Erario. Tale credito è immediatamente recuperabile, se vi è capienza, nelle liquidazioni periodiche successive²⁰. Solo in casi particolari, tra cui quello di cessazione dell'attività, il soggetto passivo può richiedere in rimborso l'eccedenza di imposta detraibile.

4. In particolare: la neutralità nelle operazioni interne ...

L'essenziale caratteristica della neutralità, per le operazioni soggette al normale meccanismo di applicazione dell'imposta (operazioni imponibili), si realizza, in particolare, attraverso due istituti che assicurano il funzionamento di tale meccanismo:

1. l'obbligo di rivalsa (art. 18), vale a dire l'obbligo di ciascun soggetto IVA (cedente o prestatore) di addebitare l'imposta nei confronti del proprio cliente (cessionario o committente), nel momento in cui vende un bene o presta un servizio; addebito che fa sorgere l'obbligazione del cliente di corrispondere l'imposta al cedente o prestatore;

2. il diritto di detrazione (art. 19 e ss.), vale a dire il diritto di ciascun soggetto passivo IVA di detrarre l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati nello svolgimento dell'attività dall'imposta addebitata al cliente in applicazione dell'obbligo di rivalsa.

Grazie alla rivalsa, il soggetto passivo IVA trasla l'onere del tributo sul cessionario o committente. Quindi, l'imposta che egli deve calcolare a debito verso l'Erario nella propria liquidazione, e che deve conseguentemente versare, non incide giuridicamente su di lui, avendola già riscossa dal proprio cliente, ovvero avendo il diritto di percepirla da questi. A sua volta, il medesimo soggetto passivo ha corrisposto al proprio fornitore (ovvero ha l'obbligazione di corrispondere), in relazione all'acquisto del bene o servizio, l'IVA. Tuttavia questa imposta può essere recuperata, in sede di liquidazione, detraendola da quella applicabile alla vendita e addebitata al cliente. Pertanto, l'imposta che il soggetto IVA deve versare all'Erario non è che l'eccedenza dell'imposta che gli è stata o gli sarà corrisposta dal cessionario o committente, previo recupero dell'imposta versata o comunque dovuta dal medesimo soggetto IVA al proprio fornitore²¹.

²⁰ Esempio: la liquidazione del mese di luglio si chiude con un credito di 1.000 euro. La liquidazione del mese di agosto (riferita naturalmente alle operazioni attive e passive effettuate in tale mese) si chiude con un debito di 1.500 euro. Il soggetto passivo può detrarre da questa IVA a debito il suo credito di 1.000 euro riportato dal mese precedente e versare solo 500 euro.

²¹ Di qui la denominazione di imposta sul valore aggiunto. Con l'avvertenza che il termine "valore" è utilizzato in un'accezione economica, essendo invece la base imponibile costituita dal corrispettivo e non dal valore. v. par. 15.

Proprio per effetto della rivalsa e della detrazione, quella in esame è come si è detto un'imposta neutrale²², dato che essa – secondo il suo ordinario meccanismo di applicazione²³ – non costituisce una componente di costo o di ricavo per il soggetto passivo²⁴.

L'IVA, invece, grava economicamente sul consumatore finale, in quanto egli, non avendo il diritto alla detrazione, non può recuperare nei confronti dell'Erario l'imposta pagata o dovuta al cedente o prestatore che gli ha fornito il bene o servizio acquistato. Dunque, sotto il profilo economico, si tratta di un'imposta sul consumo. Si noti, in proposito, che il consumatore non ha alcun diretto rapporto con l'Erario, in quanto egli subisce l'onere economico del tributo solo perché l'imposta si applica al prezzo che egli è tenuto a pagare al fornitore per acquistare il bene o il servizio.

5. ... e in quelle internazionali.

Come si è accennato, l'IVA è neutrale non solo per le operazioni effettuate sul mercato interno di un Paese UE, ma anche per le operazioni effettuate verso altri Paesi UE o verso Paesi terzi: invero, la neutralità negli scambi internazionali è stata proprio la caratteristica che ha portato ad individuare l'IVA quale imposta armonizzata sui consumi. Nei casi delle operazioni internazionali la neutralità si realizza attraverso meccanismi differenti a seconda delle diverse ipotesi considerate; tali meccanismi verranno illustrati nei parr. 11 e 17.

Per ora basti dire che due sarebbero in astratto le opzioni per mantenere tale neutralità, evitando una doppia imposizione internazionale:

1. applicare l'IVA solo nel Paese di origine, cioè quello da cui il bene proviene;
2. applicare l'IVA solo nel Paese di destinazione, vale a dire il Paese in cui il bene viene immesso per essere ivi consumato.

Il fatto di applicare l'imposta solo all'origine o alla destinazione comporta la necessità di detassare il fenomeno inverso (se la tassazione è all'origine, il bene è tassato nello Stato di provenienza e non in quello di destinazione; vice-

²² Peraltro, la neutralità dell'imposta è perfetta sotto il profilo giuridico, ma non sotto quello economico: v. par. 14.

²³ Come si vedrà, l'imposta non è neutrale – e costituisce perciò un costo – per il soggetto IVA che pone in essere operazioni che non danno diritto di detrazione; in dettaglio, è neutrale per chi effettua operazioni imponibili e non imponibili, ma non per chi effettua operazioni esenti.

²⁴ Infatti, ai fini delle imposte sul reddito e ancora prima in bilancio l'IVA – sempre laddove essa si applichi secondo il meccanismo ordinario – è una semplice partita di giro che non dà luogo a costi e ricavi appostati a conto economico (v. Capitolo III, par. 4.2).

versa in caso di tassazione a destinazione). Naturalmente anche un *mix* tra le due diverse opzioni, applicato in modo appropriato, può essere idoneo allo scopo, e si vedrà che proprio questa è la scelta fatta per le operazioni intraUE. Si noti, al riguardo, che poiché non vi è uniformità di aliquote IVA nei diversi Paesi UE²⁵, la prima di tali opzioni estesa a tutti i beni comporterebbe l'instaurazione di una concorrenza fiscale tra stati: infatti il Paese con aliquote più basse attrarrebbe (specie per acquisti di ammontare significativo) acquirenti da altri Paesi.

6. L'evasione nell'IVA.

L'IVA è il tributo maggiormente evaso, in proporzione al gettito, non solo in Italia ma nell'intero territorio UE. Vi sono delle ragioni specifiche di questo fenomeno, che in sede UE si è cercato di contrastare con una serie di misure che, in alcuni casi, hanno inciso sulla struttura stessa dell'imposta e sul suo meccanismo applicativo. Il fatto è che si tratta di un'imposta in teoria perfetta, nella sua geometria cartesiana, ma non altrettanto invulnerabile nella pratica: anzi sotto certi aspetti è proprio tale geometria che costituisce il suo punto debole e che dunque ha richiesto, ove possibile, alcuni correttivi²⁶.

Sulla carta, in effetti, il meccanismo è in grado di generare un virtuoso conflitto di interessi tra cedente ed acquirente, se ambedue sono soggetti passivi. Ed infatti, mentre il cedente potrebbe avere interesse a non documentare l'operazione mediante la fattura (adempimento dal quale si originano poi, a cascata, la registrazione, la liquidazione ed il versamento dell'imposta dovuta) occultando l'operazione al Fisco, l'acquirente necessita della fattura per poter detrarre l'IVA sull'acquisto e quindi è incentivato a richiedere l'emissione del documento. D'altra parte, come si è detto, l'IVA non costituisce un costo essendo neutrale per i soggetti passivi, soggetti che dunque non dovrebbero avere un concreto interesse ad evadere, rischiando l'irrogazione delle sanzioni amministrative e, nei casi più gravi, penali previste per gli evasori.

Tuttavia, diversi fattori concorrono nella realtà ad inceppare il funzionamento del meccanismo. Se ne possono citare alcuni.

In primo luogo, il fatto che l'evasione dell'IVA è immediatamente "monetizzabile". Si pensi al commerciante che non rilascia lo scontrino fiscale (che ha, analogamente alla fattura, la funzione di documentare l'operazione ai fini dell'applicazione dell'IVA): ebbene egli incassa dai clienti, insieme al prezzo della

²⁵ Come si vedrà nel par. 16, la Direttiva prevede attualmente solo un limite al numero di aliquote vigenti, ma non prescrive quale debba essere la loro misura.

²⁶ Il riferimento è soprattutto al meccanismo dell'inversione contabile: cfr. par. 17.3.

merce venduta, l'IVA, ma non versandola all'Erario la intasca direttamente, aumentando in modo proporzionale i suoi utili.

In secondo luogo, la mancata documentazione delle operazioni ai fini IVA ha anche una ricaduta "positiva", per l'evasore, ai fini delle imposte sui redditi, posto che la fattura o lo scontrino fiscale costituiscono documento fiscale rilevante ai fini anche delle imposte dirette ed è sulla loro base che vengono determinati i ricavi che concorrono alla formazione della base imponibile.

Ed ancora, il "contrasto di interessi" di cui si è detto certamente non funziona nelle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, che non possono portare in detrazione l'IVA sull'acquisto. Dunque essi non hanno un interesse economico (ma, bene che vada, solo "morale") all'emersione fiscale dell'acquisto che stanno effettuando. E poiché il tessuto distributivo italiano è connotato da una notevolissima presenza di piccoli esercizi commerciali²⁷, assai rilevante è l'evasione nello stadio di immissione al consumo dei prodotti; evasione che è suscettibile di risalire nella catena distributiva²⁸.

Altro elemento strutturale dell'imposta che viene strumentalizzato a fini evasivi è la detrazione mediante la c.d. "falsa fatturazione"; l'utilizzo di false fatture come base per la dichiarazione IVA, per la sua lesività, costituisce reato fiscale senza soglia minima di punibilità. Questo fenomeno evasivo, che nelle sue versioni più complesse assume la veste di "frode carosello" secondo la sua definizione giornalistica, si basa su fatture ideologicamente e talvolta anche materialmente false che vengono utilizzate per detrarre l'IVA in esse esposta (e per dedurre il relativo costo ai fini IRPEF o IRES) senza che l'operazione di acquisto documentata dalla fattura sia in realtà mai avvenuta²⁹.

7. Le operazioni soggette ad IVA e non soggette ad IVA (escluse). Le importazioni.

L'art. 1 del Decreto individua le operazioni a cui deve essere applicata l'IVA: *"L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate"*. La rubrica del-

²⁷ Normalmente negli esercizi della media e grande distribuzione non si assiste a fenomeni di evasione dell'IVA sulle vendite al minuto, per un concorso di fattori, tra cui: il fatto che la gestione del magazzino è informatizzata e quindi si interfaccia con la rilevazione delle vendite; il fatto che l'evasione mediante mancata emissione dello scontrino dovrebbe essere "affidata" ai dipendenti addetti alle casse.

²⁸ Chi vende "in nero", infatti, di norma tende ad acquistare "in nero", per non evidenziare anomalie nelle giacenze di magazzino e nell'andamento degli utili.

²⁹ E senza che la relativa IVA attiva sia mai versata all'Erario.

l'art. 1 definisce tali operazioni come “imponibili”, ma la definizione può essere foriera di confusioni. La Direttiva rifusione (art. 2) le definisce, più correttamente, come “operazioni soggette” all'imposta.

Il concetto di operazioni soggette e il concetto di “fatto generatore” dell'imposta – che per l'art. 62 Direttiva è il “*fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta*”³⁰ – vanno tenuti concettualmente distinti da quello di presupposto dell'imposta³¹, di cui si tratterà nel prossimo paragrafo.

L'IVA si applica, dunque, in presenza di tre requisiti, che devono ricorrere tutti affinché un'operazione si consideri soggetta ad imposta:

1. requisito oggettivo:
 - cessioni di beni (definite dall'art. 2 Decreto);
 - prestazioni di servizi (art. 3);
2. requisito soggettivo:
 - operazioni effettuate nell'esercizio di imprese (art. 4);
 - operazioni effettuate nell'esercizio di arti e professioni (art. 5);
3. requisito territoriale:
 - operazioni effettuate nel territorio dello Stato (artt. 7 ss.).

Inoltre, sempre in base alla norma citata e in applicazione del principio della tassazione nel Paese di destinazione, sono soggette ad IVA le importazioni di beni³², da chiunque siano effettuate e dunque poste in essere sia da soggetti passivi IVA, sia da consumatori finali, vale a dire da soggetti che non operano nell'esercizio di imprese, arti e professioni. Prescrivendo che anche le operazioni di importazione compiute da privati devono essere assoggettate all'IVA italiana si è inteso parificare, ai fini dell'applicazione dell'imposta, un acquisto all'esterno dell'UE con uno effettuato all'interno dell'Unione o all'interno del medesimo Paese per evitare effetti distorsivi delle scelte dei consumatori finali. Pertanto, se il bene è importato da un consumatore finale, l'IVA (pagata all'atto dell'espletamento della formalità doganali) rimane a suo carico. Se invece è importato da un soggetto passivo, l'IVA pagata o dovuta in dogana è detraibi-

³⁰ V. oltre, par. 13.

³¹ Intendendosi per tale il fatto che manifesta, ai sensi dell'art. 53 Cost., la capacità contributiva colpita dal tributo.

³² Per importazione si intende il transito del bene attraverso la linea doganale comunitaria, in ingresso, con destinazione finale in Italia. Si sottolinea, al riguardo, che: *a*) il concetto di importazione, così come quello speculare di esportazione, si riferisce solo ai beni e non anche ai servizi (che sono infatti soggetti a diverse regole di applicazione dell'IVA ove abbiano carattere internazionale); *b*) che i concetti di importazione ed esportazione si riferiscono solo ad operazioni in ingresso da Paesi extracomunitari e in uscita verso Paesi extracomunitari. Le operazioni da e verso Paesi comunitari sono definite operazioni intraUE.

le al pari di quella che sarebbe stata dovuta al fornitore in caso di acquisto sul mercato interno³³.

Sono infine soggetti all'imposta, non sulla base dell'art. 1 ora in esame, bensì di una norma *ad hoc* (art. 38, d.l. n. 331/1993) gli acquisti intraUE, di cui si tratterà nel par. 11.3.

Le operazioni che non soddisfano uno o più dei requisiti di cui all'art. 1 sono definibili come operazioni non soggette ad IVA. Ad esempio, non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di servizi effettuate da un lavoratore subordinato³⁴, poiché, pur sussistendo il requisito oggettivo, manca quello soggettivo (non sono infatti prestazioni poste in essere nell'esercizio dell'impresa o di arti e professioni).

Resta solo da precisare che, nel definire il requisito oggettivo, il Decreto specifica, spesso in via di deroga rispetto alla definizione generale, che alcune operazioni "non si considerano" cessioni di beni o prestazioni di servizi: la conseguenza è che, mancando uno dei requisiti essenziali, tali operazioni non sono soggette ad IVA. Trattandosi di operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo, il Decreto non se ne occupa, se non per stabilire che per esse non spetta al soggetto passivo che le pone in essere³⁵ il diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti³⁶.

8. Il presupposto dell'imposta.

A differenza di quanto accade nel TUIR, i cui artt. 1 e 72 individuano il presupposto rispettivamente dell'IRPEF e dell'IRES (il possesso del reddito), nell'IVA il legislatore non definisce il presupposto del tributo. Nell'art. 1 Direttiva, come si è detto, l'IVA è definita un'imposta sui consumi, e tale qualifica costituisce il fulcro della giurisprudenza unitaria in materia, ma alle finalità comunitarie è del tutto estranea la individuazione di capacità contributiva tassata, perlomeno nel senso inteso dall'art. 53 Cost.

In Italia, si è assistito fin dalla sua introduzione e per molti anni ad un intenso dibattito dottrinario sulla individuazione della manifestazione di capacità

³³ L'IVA all'importazione è applicata in dogana e il Decreto IVA rinvia a tale proposito alle norme doganali.

³⁴ Le prestazioni di lavoro subordinato possono essere considerate il più ampio ambito di operazioni escluse dall'IVA. Si tratta di una esclusione in senso tecnico in quanto, come si è visto nel Capitolo I, esse non rientrano nel concetto di attività economica poiché questa è caratterizzata dal requisito dell'indipendenza.

³⁵ Trattandosi di esclusioni di tipo oggettivo, è ben possibile che un soggetto passivo ponga in essere operazioni escluse da IVA.

³⁶ V. par. 20.2.

contributiva tassata dall'IVA. Tema cui è inscindibilmente collegato quello della qualificazione da dare ai soggetti passivi di diritto, cioè a coloro che sono individuati come tali dalla legge IVA in quanto pongono in essere operazioni soggette all'imposta: essi manifestano una propria capacità contributiva, oppure sono solo soggetti incisi dal tributo in modo strumentale, così da consentire attraverso la rivalsa la tassazione dei consumatori finali, contribuenti di fatto e reali portatori della ricchezza tassata?

Dal punto di vista economico – che è poi quello considerato in sede comunitaria – non vi è dubbio che il meccanismo dell'IVA sia strutturato, nella sua modalità di funzionamento ordinaria, per incidere economicamente il consumatore finale; l'incisione avviene però (di norma³⁷) solo attraverso il fenomeno della traslazione economica, e dunque il consumatore non ha alcun rapporto giuridico con l'Erario. Ma, ancora da un punto di vista economico e volendo considerare tale aspetto significativo ai fini di cui stiamo discutendo, non vi è dubbio che l'IVA può incidere anche sui soggetti passivi di diritto: il meccanismo di applicazione può comportare l'onere di anticipazioni finanziarie che hanno anche un peso economico³⁸, il che porta a spostare l'accento sul soggetto passivo di diritto; e questo onere dell'imposta può incidere sulla formazione dei prezzi, riflettendosi su ambedue le parti dell'operazione, anche se soggetti passivi di diritto.

A questa complessità del tema sotto il profilo economico si aggiunge poi il fatto che le peculiarità del tributo hanno messo in luce le diversità del concetto di capacità contributiva adottato dai numerosi Autori che se ne sono occupati: sono così state nel tempo formulate praticamente tutte le possibili teorie in merito, e cioè che l'IVA sia: un'imposta che grava sulla capacità contributiva manifestata dall'effettuazione delle operazioni economiche, cioè da chi cede il bene o presta il servizio³⁹; (anche giuridicamente) un'imposta sui consumi, pura o applicata attraverso un meccanismo assimilabile a quello della sostituzione tributaria; un'imposta che grava su ambedue le parti dell'operazione economica.

La Corte Costituzionale, da parte sua, ha esaminato il tema in una unica e risalente sentenza⁴⁰, in modo sbrigativo e secondo l'orientamento più "ortodosso": essendo solo i soggetti passivi di diritto coloro che intrattengono rapporti giuridici con l'Erario, qualificabili come rapporti di imposta, sono essi che manifestano la relativa capacità contributiva.

³⁷ V. par. 19.

³⁸ V. oltre par. 14.

³⁹ Questa prospettazione della natura giuridica del tributo accentua la sua rassomiglianza all'IRAP. Sul tema della compatibilità comunitaria dell'IRAP quale imposta generale sui consumi analoga all'IVA, v. Capitolo VIII, par. 6.

⁴⁰ Corte cost., sent. 15 febbraio 1984, n. 25.

Non resta che chiarire se tali temi abbiano solo una rilevanza teorica, ovvero abbiano anche riflessi concreti nella interpretazione e applicazione delle norme in materia. La norma esaminata dalla Corte Costituzionale nella sentenza ricordata ha una rilevanza limitata, attinente il rapporto di rivalsa⁴¹, e riguarda in particolare il privilegio spettante al credito di rivalsa di determinati soggetti prestatori di servizi nei confronti dell'acquirente dei medesimi; effetto della sentenza è stato quello di escludere la sussistenza di tale privilegio. Tuttavia, più in generale, la natura di imposta sui consumi non solo potrebbe garantire la posizione del consumatore dall'imposizione che dovesse gravare su operazioni che non dimostrano una sua capacità contributiva effettiva, ma tende a dare maggiore tutela anche alla posizione dei soggetti passivi di diritto, accentuando la caratteristica di neutralità e garantendo in misura maggiore che essi, in virtù della corretta applicazione del meccanismo impositivo, non restino gravati dall'onere dell'IVA⁴².

9. Le operazioni soggette: analisi dei requisiti.

Riprendendo il discorso iniziato nel par. 7, vediamo ora nel dettaglio i singoli requisiti delle operazioni soggette ad IVA elencati dall'art. 1. Requisiti che, lo si ricorda, sono di tre tipologie (oggettivi, soggettivi, territoriali) e debbono sussistere tutti affinché un'operazione rientri nel campo di applicazione del tributo.

9.1. *Il requisito oggettivo.*

Il requisito oggettivo è costituito dall'effettuazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, di cui agli artt. 2 e 3 del Decreto.

Entrambi gli articoli presentano la medesima struttura: nel comma 1 è contenuta una definizione generale; al comma 2 si individuano alcune fattispecie che rientrano per presunzione assoluta nella definizione generale (alcune in via di conferma, alcune in via di ampliamento); al comma 3 per le cessioni e al comma 4 per le prestazioni vengono invece individuate le fattispecie che non vengono considerate cessioni o prestazioni (e sono quindi escluse dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del requisito oggettivo).

La distinzione tra cessioni e prestazioni è molto importante ai fini dell'applicazione dell'imposta (e per questo motivo la legge si preoccupa di collocare

⁴¹ Cioè non il rapporto tra soggetto passivo ed Erario, ma tra un soggetto passivo e l'acquirente del bene o del servizio. V. par. 19.

⁴² Questa impostazione si riflette in una maggiore tutela all'esercizio del diritto alla detrazione: cfr. par. 20.

espressamente nell'una o nell'altra tipologia operazioni dalle caratteristiche dubbie o intermedie): ed infatti, come si vedrà, diverse sono le regole che si applicano rispettivamente alle cessioni e alle prestazioni in materia, tra l'altro, di territorialità e di esigibilità dell'imposta.

9.1.1. *Cessioni di beni.*

Analizziamo in primo luogo le cessioni di beni di cui all'art. 2 del d.p.r. n. 633/1972.

Il comma 1 definisce le cessioni di beni come “*gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*”.

Qui, come in altri punti nodali della disciplina, il legislatore nazionale decise a suo tempo di far riferimento a concetti civilistici (trasferimento della proprietà), discostandosi⁴³ dal legislatore comunitario, che invece utilizza concetti di carattere essenzialmente sostanziale al fine di dettare una disciplina uniforme che prescindia dalle peculiarità degli ordinamenti civilistici dei diversi Paesi membri. Nella Direttiva per “cessione di bene” si intende infatti il trasferimento del diritto di agire come proprietario del bene (esso pertanto può prescindere dalla proprietà formale). Diversamente, il legislatore nazionale ha fatto un esplicito riferimento al trasferimento della proprietà, che si verifica tipicamente nella vendita o nella permuta, e agli atti che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento.

Va sottolineato che il legislatore ha fatto riferimento nell'art. 2 agli atti a “titolo oneroso”, laddove nell'art. 3, concernente le prestazioni di servizi, parla di prestazioni “verso corrispettivo”. Come è noto, sotto il profilo civilistico questi due concetti non sono analoghi. Invero, l'espressione “verso corrispettivo” si attaglia ai contratti sinallagmatici, dove il corrispettivo è la controprestazione, mentre l'onerosità è la caratteristica di contratti in cui le attribuzioni patrimoniali delle due parti non sono legate da un rapporto di scambio (es. donazione modale).

Il tema se, in base alla regola generale, per la sussistenza del requisito oggettivo sia necessaria la previsione di un corrispettivo, ovvero sia sufficiente l'onerosità dell'operazione è stato affrontato dalla Corte di Giustizia⁴⁴, la quale ha

⁴³ Questi scostamenti, ove assumano rilevanza sostanziale, vanno risolti secondo i principi generali, dando dunque prevalenza in via interpretativa al diritto comunitario.

⁴⁴ Per la prima volta nella sent. causa C-16/93 del 3 marzo 1994, *Tolsma*; e in numerose successive pronunce conformi. Al signor Tolsma, suonatore di organetto sulla pubblica via, il Fisco dei Paesi Bassi aveva contestato la mancata applicazione dell'IVA sugli oboli dei passanti. Il giudice olandese aveva rinviato alla Corte di Giustizia la questione della interpretazione del concetto di “prestazioni a titolo oneroso” quali operazioni soggette ad IVA. Secondo la Corte si configura

stabilito che è necessaria la previsione di un corrispettivo. Ciò in quanto l'IVA colpisce il consumo, ovvero la spesa sostenuta per acquistare il bene o servizio. L'espressione "*a titolo oneroso*" contenuta nell'art. 2 ora in esame (ed invero letteralmente conforme alla VI Direttiva) va dunque letta, in conformità all'interpretazione comunitaria, come "verso corrispettivo".

Nel comma 2 dell'art. 2 sono indicate, come anticipato, alcune operazioni che si considerano, per presunzione assoluta, cessioni di beni: si tratta di operazioni che, per qualche aspetto, non rientrano nella definizione generale. Una menzione particolare meritano i punti 4, 5 e 6 del comma 2 in cui sono indicate le cessioni gratuite di beni.

Partendo dal punto 4, la norma prevede che costituiscono cessioni di beni "*le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a euro 50 e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis [dispensa da adempimenti per le operazioni esenti]*".

In altre parole, si considerano rilevanti ai fini IVA:

a) le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa, salvo alcune eccezioni;

b) le cessioni di beni che non sono oggetto dell'attività d'impresa ove il loro costo unitario sia superiore a 50 euro e l'IVA pagata "a monte" per l'acquisto (o importazione) sia stata detratta, salvo alcune precisazioni.

Nell'ipotesi, che è quella della lett. a), in cui un'impresa ceda gratuitamente beni alla cui produzione o scambio è diretta la sua attività, tali cessioni sono sempre soggette ad IVA. Questa rilevanza risponde *in toto* al corretto meccanismo di funzionamento dell'imposta: il soggetto passivo che acquista ha il diritto di detrarre l'imposta che grava sull'acquisto, per cui anche se cede gratuitamente un bene deve applicare l'IVA. Per tale cessione egli non dovrà però obbligatoriamente esercitare la rivalsa⁴⁵. D'altra parte, la norma ha anche una funzione di cautela fiscale, considerata l'anomalia della situazione in cui un'impresa ceda gratuitamente un bene che normalmente commercia.

Le uniche due eccezioni a tale regola, ancorché relative a beni oggetto dell'attività d'impresa, sono:

un'operazione soggetta da IVA "*soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato dall'utente*". Caratteristica, questa, che non aveva l'obolo percepito dal suonatore ambulante.

⁴⁵ "*La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai nn. 4 e 5 del secondo comma dell'art. 2*" (art. 18, comma 3).

- le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (art. 2, comma 3, lett. d), cioè di campioni ceduti per scopi promozionali;
- le cessioni di cui all'art. 15, n. 2, che disciplina le fattispecie escluse dalla base imponibile IVA: si tratta di cessioni di beni “*a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata*”.

In quest'ultimo caso, che ha riguardo ad ipotesi usuali nella prassi commerciale, in deroga alla regola ora in esame tali cessioni gratuite non sono soggette ad imposta.

Nell'ipotesi di cui alla lett. b), che concerne le cessioni gratuite di beni che non formano oggetto dell'attività d'impresa (es. un negozio di ferramenta che per le festività fa omaggio di una bottiglia di spumante ai clienti abituali), tali operazioni non sono soggette ad IVA, salvo il caso in cui il costo unitario di tali beni sia superiore a 50 euro⁴⁶. In quest'ultimo caso l'operazione si considera invece soggetta all'imposta, a condizione che l'IVA sull'acquisto sia stata portata in detrazione. Se tale condizione non si è verificata, alla cessione gratuita non si applica l'imposta: questo perché il ciclo di applicazione dell'IVA si esaurisce con l'impresa che si è fatta carico “a monte” del costo dell'imposta non detraendola.

Al punto 5 del comma 2 è disciplinato il c.d. “autoconsumo esterno”⁴⁷, vale a dire la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo. Questa fattispecie è considerata una cessione di beni ai fini IVA per quanto manchi l'elemento essenziale del trasferimento della proprietà, ma si sia in presenza di un mero atto di destinazione da parte del soggetto passivo (a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, appunto). La *ratio* di tale previsione, analogamente a quanto accade nell'ambito del reddito di impresa e di lavoro autonomo⁴⁸, è che la fuoriuscita del bene dall'alveo dell'attività imprenditoriale o professionale, la cui disciplina fiscale consente il recupero dell'imposta sull'acquisto (o del costo nelle imposte sul reddito), deve essere tassata per simmetria. Nell'IVA, corrispondentemente, si persegue la finalità di tassare il soggetto passivo, che utilizza il bene come consumatore finale, applicando l'IVA come se egli avesse acquistato in quest'ultima veste il bene. Anche in questo caso l'operazione non è soggetta ad IVA se si tratta di beni per i quali non è stata esercitata a monte la detrazione ai sensi dell'art. 19. La logica è la medesima di quella vista in precedenza.

⁴⁶ In questo caso, l'IVA sull'acquisto di tali beni è comunque detraibile.

⁴⁷ Diverso è l'“autoconsumo interno” in cui un'impresa utilizza per la propria attività i beni che essa stessa produce o scambia. I beni in questo caso non escono al di fuori dell'attività d'impresa e il fenomeno non è rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta.

⁴⁸ V. Capitolo I, par. 2.6.7.

Per quanto concerne il punto 6 del comma 2, si considerano cessioni di beni le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto, nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici: le assegnazioni comportano il trasferimento della proprietà del bene e sono quindi assoggettate all'imposta.

Il comma 3 dell'art. 2 contiene invece una deroga, in senso restrittivo, alla definizione generale di cui al comma 1. Pertanto, non integrano il presupposto oggettivo, in quanto non si considerano cessioni di beni e sono quindi non soggette ad IVA alcune operazioni, tra le quali si menzionano:

a) le cessioni di beni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro. In questo caso, infatti, il bene che si scambia è il denaro stesso verso corrispettivo. Si noti che l'esclusione da IVA della cessione di denaro è una disposizione fondamentale per il funzionamento dell'imposta. Poiché la regola generale assoggetta ad IVA il trasferimento della proprietà di un bene (o di un servizio) verso corrispettivo, a ben vedere laddove – come accade nella maggior parte dei casi – lo scambio avviene verso denaro, si verificano due scambi, uno del bene (o servizio) in contropartita del denaro, e un altro del denaro in contropartita del bene (o del servizio). In assenza di questa disposizione, quindi, laddove lo scambio avvenga tra due soggetti passivi IVA si avrebbero due, e non solo una, operazioni speculari soggette ad imposta. Questa fisiologica rilevanza “bifronte” delle operazioni di scambio riemerge laddove il bene (o servizio) sia scambiato non con il denaro, ma con un altro bene (o servizio). È questo il caso della permuta, delle operazioni permutative e della *datio in solutum*: ai sensi dell'art. 11 qualora la permuta sia posta in essere da soggetti passivi, si verificano due operazioni incrociate rilevanti ai fini IVA (“sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate”)⁴⁹.

b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda e le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria⁵⁰.

c) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da tali enti;

Tale ultima esclusione è consequenziale alla natura civilistica delle operazioni societarie, che sono operazioni corporative che non riguardano i beni ma i soggetti, che si “dividono” (es. scissione) o si “ampliano” (es. fusione) senza che ciò

⁴⁹ In questo caso, come in tutti quelli in cui manca un corrispettivo in denaro (è il caso anche dell'autoconsumo esterno), la base imponibile è costituita dal valore normale del bene (valore in comune commercio – v. par. 15).

⁵⁰ Queste cessioni, in applicazione del c.d. “principio di alternatività tra IVA e imposta di registro”, recato dall'art. 40 TUR, essendo escluse da IVA sono soggette all'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

comporti un trasferimento di proprietà. In tali operazioni c'è infatti continuità nella proprietà dei beni, in quanto la società incorporante o risultante dalla fusione e le società beneficiarie in caso di scissione succedono in tutti i rapporti giuridici facenti capo alle società incorporate, fuse o scisse. Si noti, anche qui, la simmetria con la disciplina delle operazioni societarie straordinarie ai fini IRES, che non costituiscono fattispecie realizzative⁵¹.

9.1.2. Prestazioni di servizi.

Il secondo requisito oggettivo è costituito dall'effettuazione delle prestazioni di servizi, definite dall'art. 3 dapprima con una elencazione di contratti tipici (*“Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito”*), ma poi con una formula di chiusura che fa comprendere come l'elencazione sia meramente esemplificativa: *“e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*.

Nella sostanza, il legislatore IVA (che si è visto essere ancorato alle definizioni civilistiche) ha riassunto la classica quadripartizione delle obbligazioni a seconda del loro oggetto (dare, fare, non fare, permettere) ed ha definito come cessioni di beni quelle di “dare” e come prestazioni di servizi tutte le altre, prescindendo dalla fonte, purché verso corrispettivo.

Il comma 2 contiene, invece, un ampliamento del perimetro di applicabilità dell'IVA con riferimento alla nozione di prestazione di servizi. Questa disposizione è inoltre rilevante in quanto assume una portata chiarificatrice sulla configurabilità di un'operazione come cessione di beni o prestazioni di servizi, in relazione a talune fattispecie ibride.

Pertanto, costituiscono prestazioni di servizi alcune operazioni, se effettuate verso corrispettivo, tra cui si possono menzionare:

1. le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
2. le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, marchi;
3. i prestiti di denaro;
4. le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto;
5. le somministrazioni di alimenti e bevande. È importante distinguere tra la figura della somministrazione di alimenti e bevande⁵², che è appunto una prestazione di servizi, e quella della semplice cessione di alimenti e bevande⁵³, facendo riferimento alla causa e all'oggetto del contratto. Per fare un esempio, nei

⁵¹ V. Capitolo IX.

⁵² Si noti che la somministrazione di altri beni diversi da questi costituisce cessione di beni.

⁵³ Tenendo a mente quanto detto sopra sulla rilevanza della distinzione tra cessioni e prestazioni in ragione della diversità della loro disciplina sotto rilevanti aspetti.

bar o ristoranti si effettua una somministrazione di alimenti e bevande in quanto la cessione del bene in sé è solo una componente del più complesso servizio prestato; in un supermercato cibo e bevande (per quanto, ad esempio, refrigerate) sono oggetto di cessioni di beni.

Il comma 4, invece, esclude dall'ambito di applicazione dell'IVA talune fattispecie, che giuridicamente rientrerebbero tra le prestazioni di servizi. In particolare, alla lett. a) si dispone che “*non sono considerate prestazioni di servizi (...) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari*”. Raffrontando questa disposizione con quella contenuta al punto 2 del comma 2 dell'art. 3 in parola, emerge che le cessioni dei diritti d'autore sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA solo se effettuate dall'autore stesso o dagli eredi. Negli altri casi, e cioè quelli in cui le cessioni sono effettuate da terzi, le operazioni sono soggette ad IVA in qualità di prestazioni di servizi.

Il comma 3 disciplina le prestazioni gratuite di servizi e l'autoconsumo esterno dei medesimi, distinguendo tra soggetti che esercitano attività di impresa da un lato e artisti e professionisti dall'altro. Nel caso di artisti o professionisti, prestazioni gratuite e autoconsumo non sono mai soggetti ad IVA. Per le imprese opera come regola generale il limite dei 50 euro di valore, oltre il quale l'operazione diviene soggetta ad IVA.

9.2. *Il requisito soggettivo.*

È importante, in via preliminare, chiarire che nell'IVA si riscontra una peculiare distinzione tra: requisito soggettivo; soggetto passivo; debitore dell'imposta.

Il requisito soggettivo consiste nell'esercizio di impresa, oppure di arti o professioni secondo le definizioni che si sono esaminate nel Capitolo I.

Il soggetto passivo è colui che, essendo in possesso del requisito soggettivo, pone in essere le operazioni soggette all'imposta e che, di norma, in conseguenza di ciò è debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario e deve porre in essere i relativi adempimenti sostanziali e formali: questi è chi cede il bene o presta il servizio. Tuttavia, il Decreto IVA (e ancora prima, ovviamente, la Direttiva) prevede che in alcune ipotesi, in via di eccezione, il debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario (e sottoposto a tutti i relativi obblighi sostanziali e formali) non sia il soggetto passivo cedente o prestatore, bensì l'acquirente: queste fattispecie sono denominate di “inversione contabile” o “*reverse charge*”. Sono tutti casi in cui l'acquirente è, già di per sé (cioè per le operazioni attive effettuate) soggetto passivo IVA. La relativa disciplina e le ragioni per cui essa è prevista saranno esaminate nel par. 17.

9.3. *Il requisito territoriale.*

La territorialità dell'imposta è disciplinata dagli artt. 7 e ss., con regole diverse per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

9.3.1. *Cessioni di beni.*

Per le cessioni di beni, le regole in materia di territorialità sono piuttosto semplici e non hanno subito nel tempo rilevanti modifiche. L'art. 7-*bis* contiene la regola generale: si considera effettuata in Italia la cessione di un bene che si trova in Italia. Nel caso degli immobili tale verifica è molto semplice, in quanto la territorialità dell'imposta si radica in Italia se l'immobile si trova nel territorio dello Stato. Per i beni mobili, la territorialità è italiana se tali beni esistono nel territorio dello Stato dal punto di vista fisico e sono italiani anche dal punto di vista doganale (hanno cioè soddisfatto le formalità dell'importazione, se provenienti da Paesi extraUE).

9.3.2. *Prestazioni di servizi.*

Per le prestazioni di servizi esistono regole più complesse, che sono state più volte modificate. Da ultimo, nel 2010, esse hanno subito modifiche volte ad uniformarle, per quanto possibile, con le regole vigenti per le operazioni internazionali che hanno ad oggetto beni. Come si è già accennato ma si vedrà meglio oltre, infatti, la disciplina delle esportazioni, delle importazioni e delle operazioni intraUE riguarda essenzialmente le cessioni di beni.

La regola generale è la seguente:

- se le prestazioni sono effettuate nei confronti di un soggetto passivo (*business to business* – B2B), la territorialità si radica in Italia se il committente è italiano (tassazione nel paese di destinazione);
- se le prestazioni sono effettuate nei confronti di un consumatore finale (*business to consumer* – B2C), la territorialità si radica in Italia se il prestatore è italiano (tassazione nel paese di origine).

Esistono tuttavia numerose eccezioni, perché l'IVA è un'imposta sul consumo, quindi tende a “seguire” il consumatore finale al fine di uniformare le regole nel mercato in cui esso si approvvigiona. Vediamo alcuni esempi.

L'art. 7-*sexies* ricomprende alcune prestazioni di servizi per definizione “mobili”, che è molto semplice offrire al consumatore sito in un determinato Paese da parte di soggetti stabiliti in Paesi diversi. Si tratta, per esempio, delle prestazioni di servizi effettuate *online*, delle telecomunicazioni, ecc. In tali ipotesi, il legislatore ha voluto radicare la territorialità nel luogo del consumo, sicché se un consumatore finale italiano acquista un servizio di telefonia, si applica l'IVA italiana dovunque sia nel mondo il suo fornitore. Se così non fosse, si verifichereb-

be una concorrenza fiscale dannosa, a vantaggio dei Paesi con imposizione sui consumi molto bassa o nulla.

L'art. 7-*septies* dispone che se alcune prestazioni di servizi sono offerte a consumatori extracomunitari, esse non sono considerate rilevanti nel territorio dello Stato (es.: trasporto di gas naturale). Qui si attua il principio di tassazione nel Paese di destinazione: per lo stesso motivo per cui le esportazioni sono detassate, così anche alcune prestazioni di servizi rese dal territorio dell'UE verso Paesi extraUE sono detassate, per giungere senza oneri fiscali all'origine sul mercato internazionale. Il mezzo tecnico per evitare tassazione alla "esportazione"⁵⁴ dei servizi è appunto costituito da questa regola sulla territorialità.

10. La disciplina delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti: linee generali.

Come si è più volte detto, l'art. 1 del Decreto individua le operazioni soggette ad IVA, che sono quelle per le quali si verificano contemporaneamente tutti e tre i requisiti appena esaminati. Tali operazioni si suddividono, in ragione della loro natura e delle modalità dell'applicazione ad esse dell'imposta, in: imponibili, non imponibili ed esenti.

Le operazioni imponibili sono le operazioni "normali", alle quali si applicano l'ordinario meccanismo impositivo (quello che è stato schematizzato nel par. 3), basato sulla rivalsa e sulla detrazione, nonché tutti gli obblighi strumentali (fatturazione, registrazione, ecc.). Esse possono definirsi come le operazioni soggette che non sono né non imponibili, né esenti. Infatti, per queste due ultime tipologie di operazioni, sottoposte per particolari motivi ad una disciplina diversa da quella ordinaria, il Decreto fornisce una specifica definizione; le operazioni imponibili invece non hanno una autonoma definizione, per cui sono individuabili solo in via logicamente residuale per quanto siano quelle di gran lunga più rilevanti.

Le operazioni non imponibili sono le cessioni all'esportazione e le cessioni intraUE effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA (nonché le operazioni a queste assimilate); esse saranno esaminate nel par. 11. A tali operazioni l'IVA non si applica, nel senso che la loro effettuazione non genera un debito di imposta nei confronti dell'Erario per il soggetto che le pone in essere, il quale conseguentemente non opera la rivalsa sull'acquirente. Tale soggetto ha il diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti e le operazioni sono sottoposte a tutti gli ordinari obblighi strumentali, più alcuni altri specificamente previsti per le operazioni internazionali.

⁵⁴ Qui il termine è utilizzato evidentemente in senso atecnico, per dare il senso della simmetria con il regime delle cessioni di beni.

Le operazioni esenti sono alcune tipologie di cessioni di beni o prestazioni di servizi individuate – con elencazione tassativa e da interpretare restrittivamente secondo le nozioni proprie del diritto UE – dall’art. 10 Decreto IVA; si vedrà nel par. 12 di quali operazioni si tratta e quali sono le ragioni dell’esenzione. Anche in tal caso l’IVA non viene applicata ma, al contrario di quanto avviene per le operazioni non imponibili, il soggetto passivo non ha il diritto di detrazione dell’imposta sugli acquisti. Pure le operazioni esenti sono soggette a tutti gli obblighi strumentali (fatturazione, registrazione, ecc.), fatta salva la possibilità per i soggetti che le effettuano di ottenere una dispensa da questi adempimenti.

Schematizzando le caratteristiche delle diverse categorie di operazioni fin qui esaminate con riferimento ai due elementi essenziali del meccanismo impositivo, e cioè l’applicazione dell’IVA e la detrazione, si ottiene quanto segue

Operazioni	IVA	Detrazione
Imponibili	SI	SI
Non imponibili	NO	SI
Esenti	NO	NO

11. La definizione e la disciplina delle operazioni non imponibili (esportazioni; cessioni intraUE) e degli acquisti intraUE.

11.1. Premessa.

Va preliminarmente ricordato che il termine esportazione, così come quello speculare di importazione, viene utilizzato in senso tecnico non per definire un generico scambio internazionale di beni, ma soltanto con riferimento al passaggio di beni attraverso una linea doganale (rispettivamente, in ingresso e in uscita); è inoltre ininfluenza il fatto che questo passaggio avvenga in diretta relazione con una operazione di scambio⁵⁵. A seguito dell’abolizione delle barriere doganali tra gli Stati della Comunità Europea nel 1993, questi termini vanno impiegati soltanto con riferimento ai beni in ingresso/uscita da/verso i Paesi extracomunitari. Gli scambi di beni tra Paesi comunitari, invece, vengono definiti “acquisti” o “cessioni” (e nel loro complesso “operazioni”) “intracomunitarie”.

⁵⁵ Ad esempio, se una persona porta da un Paese extraUE in Italia un suo bene (per il quale non vige una esenzione: sono per esempio esenti i beni contenuti nei bagagli al seguito), egli realizza una importazione.

Le esportazioni e una parte delle cessioni intraUE sono operazioni non imponibili. La relativa disciplina si applica, oltre che ai beni, anche ad alcuni servizi correlati, come ad esempio il loro trasporto, per evidenti motivi di praticità; si applica inoltre ad alcune tipologie di servizi internazionali espressamente individuati dall'art. 9 Decreto. Come si è visto, per tutti gli altri servizi internazionali operano specifiche regole di territorialità, che comportano però un sostanziale allineamento delle rispettive discipline quanto all'individuazione del Paese in cui l'operazione è tassabile.

Quando l'IVA fu introdotta nell'ordinamento comunitario e poi in quello nazionale, fino al 1992, esistevano barriere doganali anche all'interno dei Paesi appartenenti alla Comunità Europea, per cui non vi era alcuna differenza di modalità di applicazione dell'IVA tra cessioni da/verso Paesi comunitari e quelle da/verso Paesi extracomunitari. Tutte le operazioni in uscita erano esportazioni non imponibili e tutte quelle in entrata erano importazioni soggette ad imposta, in applicazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione. Questa disciplina è tuttora vigente per le esportazioni e le importazioni che attualmente, come si è detto, si verificano solo con riferimento a Paesi extraUE (artt. 8, 8-*bis* e 9 Decreto IVA).

A partire dal 1993, per quanto concerne gli scambi intracomunitari di beni, cioè quelli che avvengono tra soggetti di differenti Paesi UE, si è reso necessario creare un nuovo regime, disciplinato in Italia dal d.l. n. 331/1993, in virtù del fatto che, abolite le dogane, non potevano più essere tracciate fisicamente, ai fini fiscali, le merci che venivano scambiate tra uno Stato comunitario e un altro.

Esaminiamo ora, nel dettaglio, prima la disciplina delle esportazioni e poi quella delle operazioni di cessione e di acquisto intraUE.

11.2. *Le esportazioni.*

Le esportazioni sono disciplinate dagli artt. 8, 8-*bis* e 9. L'art. 8 individua le operazioni di esportazione, l'art. 9 individua alcuni servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili e l'art. 8 *bis* individua alcune operazioni che, pur non costituendo esportazioni, vengono ad esse assimilate quanto a disciplina impositiva.

Ai sensi dell'art. 8 tre sono le tipologie di esportazioni non imponibili: dirette, indirette, "triangolari". Si ha esportazione diretta se un soggetto cede il bene ad un altro soggetto e questa cessione comporta la fuoriuscita di tale bene dal territorio doganale comunitario, con trasporto o spedizione a cura del cedente stesso, anche su incarico del cessionario. Si ha invece esportazione indiretta quando un soggetto residente cede il bene ad un soggetto che a sua volta intende esportarlo (l'esportazione può avvenire anche successivamente da parte del

cessionario, purché entro 90 gg.). Infine, sono triangolari le esportazioni in cui intervengono tre soggetti:

A/Fornitore – B/Promotore della triangolazione – C/Cliente finale

B acquista il bene da A e lo rivende a C, incaricando A di spedirlo direttamente a C in un Paese extraUE. In questo caso sia A che B realizzano cessioni all'esportazione non imponibili.

L'art. 8 *bis* individua operazioni che non hanno alcun carattere di internazionalità, ma che il legislatore assimila alle esportazioni per finalità agevolative. Come si vedrà, infatti, la disciplina delle esportazioni è quella maggiormente favorevole sia per il cedente che per l'acquirente per quanto attiene il profilo finanziario, non comportando anticipati esborsi dell'imposta. Tra queste operazioni, possono menzionarsi quelle che hanno ad oggetto navi adibite alla pesca o alla navigazione interna, attività che godono di diversi sussidi pubblici, non solo tributari.

Infine, tra i servizi internazionali di cui all'art. 9, che costituiscono anch'essi operazioni non imponibili, possono menzionarsi i trasporti relativi a beni in esportazione e i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto (ad es. i voli internazionali).

Come si è detto, il soggetto passivo che effettua esportazioni compie un'operazione non imponibile, alla quale non si applica l'imposta. Egli, tuttavia, ha il normale diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti. Ipotizziamo quindi che tale soggetto acquisti un bene al prezzo di 100 euro + IVA 22 euro e lo ceda, realizzando un'esportazione, al prezzo di 200 euro. Egli non dovrà applicare l'IVA su tale cessione. La sua liquidazione per questa operazione sarà dunque: IVA attiva 0 euro – IVA passiva 22 euro = IVA a credito 22 euro.

Ne consegue che un soggetto esportatore è fisiologicamente in credito di imposta nei confronti dell'Erario⁵⁶. Per evitare che l'anticipazione da parte dell'esportatore dell'IVA al proprio fornitore, nell'attesa di recuperarla nei confronti dell'Erario mediante una procedura di rimborso, si rifletta in un costo finanziario e dunque in definitiva in una penalizzazione per l'esportazione, la disciplina dell'IVA prevede che a determinate condizioni e limiti di ammontare (c.d. *plafond*, pari alle esportazioni effettuate nell'anno precedente) l'esportatore possa effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA. Il suo fornitore effettuerà allora a sua volta una cessione o prestazione non imponibile, ai sensi dell'art. 8,

⁵⁶ Naturalmente questo effetto è meno rilevante, in proporzione, se lo stesso soggetto passivo effettua anche – come è normale – operazioni sul mercato interno, esponendo così nella liquidazione un'IVA attiva che gli permette di compensare almeno in parte anche quella passiva relativa all'acquisto dei beni esportati.

lett. c) (non avendo però a sua volta diritto di acquistare senza IVA). L'esportatore deve rilasciare, a tal fine, un documento al suo fornitore, la "dichiarazione di intenti", nel quale egli – sotto la sua responsabilità – dichiara di aver diritto ad acquistare senza IVA. Questo sistema è oggetto di facili frodi, effettuate soprattutto attraverso l'utilizzo di false (ideologicamente o materialmente) dichiarazioni di intenti. Perciò il legislatore ha previsto che tale dichiarazione sia inoltrata con modalità telematiche anche all'Agenzia delle Entrate, oltre che al fornitore⁵⁷.

11.3. *Le operazioni intraUE: cessioni e acquisti.*

Per le operazioni di cessioni di beni (e servizi relativi) che avvengono all'interno dell'UE è stato adottato in via "temporanea", ma divenendo poi di fatto permanente, un sistema misto tra tassazione nel Paese di origine e in quello di destinazione, basato sulla qualifica dell'acquirente e disciplinato in Italia dal d.l. n. 331/1993:

a) se il bene è acquistato da un consumatore finale (B2C), si applica l'IVA del Paese di origine⁵⁸, cioè quello del venditore;

b) se il bene è acquistato da un soggetto passivo (B2B) identificato come tale in un Paese UE diverso da quello del venditore, si applica l'IVA del Paese di destinazione, cioè quello dell'acquirente.

Nel caso a), il venditore applica normalmente l'IVA del proprio Paese, senza doversi curare del fatto che l'acquirente intenda o meno portare il bene al di fuori del territorio dello Stato.

Nel caso b), il venditore non applica l'IVA, cioè effettua un'operazione non imponibile, perché l'imposta deve essere applicata nel Paese in cui il bene viene introdotto ed è destinato ad essere consumato. La definizione delle operazioni che costituiscono cessioni intraUE (art. 41 d.l. cit.) è molto simile a quella delle esportazioni, dirette o indirette.

Del tutto differente è invece la disciplina dell'operazione dal lato dell'acquirente. Egli, infatti, pone in essere una operazione soggetta ad IVA di tipologia ulteriore rispetto a quelle indicate all'art. 1, denominata "acquisto intracomunitario" (art. 38 d.l. cit.). L'acquisto intracomunitario, diversamente dall'acquisto interno, è infatti considerato un'operazione attiva, cioè soggetta ad IVA, che – se imponibile – fa maturare in capo all'acquirente un debito verso l'Erario⁵⁹.

⁵⁷ L'obbligo di consegnare al fornitore copia della dichiarazione di intenti sarà abolito a partire dal 2020.

⁵⁸ Peraltro con significative eccezioni, per esempio per i beni mobili registrati.

⁵⁹ Nel linguaggio comune anche questo meccanismo viene definito come "inversione contabi-

Contestualmente, l'acquirente ha il normale diritto di detrazione della medesima IVA, essendo questa operazione comunque un acquisto compiuto nella veste di soggetto passivo.

Vediamo di chiarire i concetti espressi in questo paragrafo con degli esempi.

Si consideri in primo luogo il caso di un soggetto passivo IVA francese (per esempio, un commerciante) che vende un bene ad un consumatore finale residente in Italia. In tal caso, semplicemente, si applica l'IVA del Paese di origine (Francia) ed il commerciante pone in essere una normale operazione imponibile nel proprio Stato, esattamente come se vendesse il bene ad un residente in Francia (ed analogamente se lo vendesse ad un residente in un Paese extraUE).

Si ipotizzi adesso che il commerciante francese venda un bene ad un soggetto passivo residente in Italia. In questo caso si deve applicare l'IVA del Paese di destinazione (Italia), e dunque: il soggetto passivo francese effettua una cessione non imponibile; l'acquirente deve applicare l'IVA italiana all'operazione di acquisto (si è detto infatti che l'acquisto intracomunitario è un'operazione soggetta ad IVA).

Se il bene è ceduto al prezzo di 100 euro all'acquirente italiano B e questi a sua volta lo vende in Italia a C al prezzo di 200 euro, applicando l'aliquota del 22% la liquidazione dell'imposta di B sarà pari a:

IVA attiva: 22 (IVA sull'acquisto UE) + 44 (IVA sulla vendita) = 66;

IVA passiva: 22 (IVA sull'acquisto UE);

IVA dovuta: 44.

Non resta, a questo punto, che dimostrare per maggiore chiarezza l'assunto che l'IVA è un'imposta neutrale per i soggetti passivi tanto per le operazioni che intervengono sul mercato interno, quanto per quelle che avvengono in ambito internazionale UE o extraUE.

Riprendendo l'esempio fatto nel par. 3 dell'applicazione del "normale" meccanismo impositivo – quello relativo alle operazioni imponibili – in capo ad un soggetto passivo che acquista un bene al prezzo di 100 euro più IVA e lo rivende a 200 euro più IVA (caso 1), la sua liquidazione di imposta è:

$$44 \text{ (IVA attiva)} - 22 \text{ (IVA passiva)} = 22 \text{ (IVA dovuta)}$$

Per un soggetto passivo che effettua una esportazione (op. non imponibile) (caso 2), la liquidazione è:

le" o "reverse charge". La definizione è peraltro impropria, dal momento che nel caso dell'acquisto intracomunitario il soggetto passivo non è meramente responsabile del debito di imposta in relazione ad un'operazione effettuata da altri, ma realizza un autonomo presupposto.

$$0 \text{ (IVA attiva)} - 22 \text{ (IVA passiva}^{60}) = - 22 \text{ (IVA a credito)}$$

Per un soggetto che ha effettuato un acquisto intraUE e poi ha ceduto il bene in Italia (caso 3), la liquidazione, come si è appena visto, è:

$$66 \text{ (IVA attiva)} - 22 \text{ (IVA passiva)} = 44 \text{ (IVA dovuta)}$$

Per un soggetto che ha importato un bene e poi lo cede in Italia (caso 4), la liquidazione è:

$$44 \text{ (IVA attiva)} - 22 \text{ (IVA applicata in dogana)} = 22 \text{ (IVA dovuta)}.$$

Benché in apparenza la situazione di questi soggetti sia diversa, in realtà in tutti i casi l'applicazione dell'imposta è "a costo zero" per il soggetto passivo. Ed infatti:

- nel caso 1, il soggetto deve 22 in via di rivalsa al suo fornitore e deve versare 22 all'Erario, ma ha diritto di riscuotere 44 dal suo cliente;
- nel caso 2, il soggetto deve 22 in via di rivalsa al suo fornitore, ma ha un diritto di credito nei confronti dell'Erario per la stessa somma;
- nel caso 3, il soggetto non deve nulla in via di rivalsa al suo fornitore, ma ha un diritto di rivalsa nei confronti del suo cliente pari a 44, che è la stessa somma che deve versare all'Erario;
- nel caso 4, il soggetto non deve nulla in via di rivalsa al suo fornitore extraUE, ma deve versare 22 in dogana e 22 all'Erario in sede di versamento periodico, somme in totale pari all'IVA che ha diritto di ottenere in via di rivalsa dal suo cliente.

In tutti i casi la sommatoria tra dare e avere è pari a zero e dunque in tutti i casi l'imposta è (giuridicamente) neutrale per il soggetto passivo.

12. La definizione e la disciplina delle operazioni esenti.

L'art. 10 del Decreto contiene una elencazione, di natura tassativa, delle operazioni esenti da IVA. Come si è detto, a tali operazioni non si applica l'IVA, ma esse sono soggette a tutti gli obblighi di carattere strumentale (fatturazione, registrazione), a meno che il soggetto passivo non abbia optato per l'esonero da tali adempimenti.

La scelta del legislatore di non prevedere per le operazioni ora in esame l'applicazione dell'IVA va ricondotta a ragioni differenti a seconda della loro tipologia:

⁶⁰ Si fa il caso in cui non abbia utilizzato il *plafond*. Ove lo abbia utilizzato, non ha IVA sull'acquisto e la neutralità si manifesta anche sotto il profilo finanziario.

– le operazioni finanziarie (bancarie, su valute e titoli, ecc.) sono esenti perché il legislatore comunitario ha ritenuto che le formalità di applicazione dell’IVA a queste operazioni fossero tali da ostacolare la loro circolazione (esenzione di tipo tecnico);

– le operazioni di assicurazione sono esenti da IVA perché esiste una specifica imposta sulle assicurazioni che va a gravare sull’assicurato mediante traslazione (esenzione diretta ad evitare una doppia imposizione economica);

– alcune operazioni tipicamente effettuate nei confronti di consumatori finali e con valore sociale, come prestazioni di istruzione, mediche, ecc., sono esenti perché in tal modo si evita che i consumatori debbano sopportare il peso del tributo in aggiunta al prezzo della prestazione (esenzione con finalità sociali).

La detrazione dell’IVA sugli acquisti per chi effettua operazioni esenti non è consentita perché su tali operazioni non si applica l’imposta: vi è una necessaria correlazione tra l’applicazione dell’imposta “in uscita” e la detrazione dell’IVA “in entrata”, cioè sull’acquisto⁶¹. In pratica, il meccanismo impositivo si arresta alla fase di produzione o commercializzazione precedente a quella in cui si colloca l’operazione esente⁶².

Il fatto che la detrazione non sia consentita in relazione all’effettuazione di operazioni esenti comporta che: sotto il profilo giuridico l’acquirente del bene o della prestazione esente non deve corrispondere al venditore l’imposta in via di rivalsa e quindi egli “risparmia”, secondo l’aliquota ordinaria, il 22% di tale prezzo; sotto il profilo economico invece il suo risparmio sarà probabilmente inferiore. Ed infatti, per il soggetto passivo che effettua un’operazione esente l’IVA gravante sui suoi acquisti costituisce un costo⁶³, non essendo per lui detraibile. Egli tenderà quindi, in condizioni di normalità del mercato, a trasferire detto costo in tutto o in parte sul prezzo di vendita del bene o servizio.

⁶¹ Si tratta, del resto, della stessa situazione del consumatore finale, che resta inciso dall’imposta in quanto paga l’IVA al fornitore, ma non può detrarla non effettuando – per definizione – operazioni soggette all’imposta.

⁶² Tale correlazione non si riscontra, invero, neanche per le operazioni non imponibili, per le quali tuttavia il recupero dell’IVA sull’acquisto mediante la detrazione è funzionale, come si è visto, all’obiettivo fisiologico di far giungere i beni detassati nei mercati extraUE.

⁶³ E tale è considerata anche ai fini delle imposte sul reddito, al contrario di quella detraibile che costituisce una mera partita di giro (al debito del soggetto passivo nei confronti del fornitore corrisponde un credito nei confronti dell’Erario da far valere nella liquidazione d’imposta): v. Capitolo III, par. 4.2.

13. L'esigibilità dell'imposta e il momento di effettuazione delle operazioni.

L'IVA è un'imposta che, come si è visto, si applica alle singole operazioni, ma in sede di liquidazione va computata "per masse", con riferimento a tutte le operazioni compiute in un determinato lasso temporale (mensile o trimestrale). Inoltre, la dichiarazione IVA comprende tutte le operazioni compiute in un determinato anno solare. Per quanto non esista ai fini IVA un concetto "sostanziale" di periodo di imposta analogo a quello vigente ai fini delle imposte sul reddito, in cui a ciascun periodo corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma⁶⁴, è dunque essenziale per il funzionamento del meccanismo impositivo collocare temporalmente le singole operazioni. Naturalmente tale collocazione temporale vale a tutti i fini, tra cui per esempio quello di stabilire, in caso di mutamento del dato normativo, se una determinata operazione sia assoggettata alla vecchia oppure alla nuova disciplina a seconda del momento in cui essa si considera realizzata.

L'art. 6 disciplina due diversi fenomeni:

- il momento di effettuazione dell'operazione;
- il momento in cui l'imposta diviene esigibile per l'Erario.

L'effettuazione segna il momento in cui l'operazione assume rilevanza ai fini dell'IVA. L'esigibilità presuppone invece che l'operazione sia stata effettuata ed esprime l'obbligo del soggetto passivo di ricomprendere l'imposta relativa nella sua liquidazione periodica: l'esigibilità segna quindi il momento in cui l'erario può esigere l'IVA relativa a quella operazione. Normalmente questi momenti coincidono e l'imposta relativa a cessioni di beni e prestazioni di servizi diventa esigibile nel momento in cui l'operazione è effettuata⁶⁵. Esistono tuttavia delle eccezioni, che poi saranno esaminate.

Le regole relative all'effettuazione delle operazioni IVA sono molto simili a quelle previste in materia di reddito di impresa (principio di competenza⁶⁶) se si tratta di cessioni dei beni. Per le prestazioni di servizi, invece, le regole sono diverse.

Venendo ora all'analisi più dettagliata del tema, diciamo subito che l'art. 6 Decreto è scritto in maniera molto articolata. Esso dispone che, per individuare il momento di effettuazione di un'operazione, occorre guardare a tre diversi fatti:

1. l'emissione della fattura;
2. il pagamento del corrispettivo;

⁶⁴ V. Capitolo III, par. 1.4.1.

⁶⁵ Come si vedrà nel par. 20, nello stesso momento nasce il diritto di detrazione di quella stessa imposta da parte dell'acquirente.

⁶⁶ V. Capitolo III, par. 2.5.

3. la consegna o spedizione (rileva solo per le cessioni di beni mobili) o la stipula dell'atto pubblico traslativo (solo per le cessioni di beni immobili).

Nella sostanza, l'effettuazione dell'operazione è segnata dal fatto, tra quelli indicati, che si verifica per primo.

Esaminiamoli ora separatamente.

Per quanto attiene all'emissione della fattura, si rinvia al par. 22.1. Qui ci si limita a fare presente che con il termine "*emissione*" si intende la formazione del documento e la sua trasmissione al destinatario (acquirente); se è una fattura elettronica, l'emissione coincide con la trasmissione telematica al Sistema di Interscambio (SDI).

Per pagamento del corrispettivo si intende una dazione di denaro (o di effetti cambiari, assegni, ecc.) che costituisce l'adempimento dell'obbligazione dell'acquirente. Se si procede ad un pagamento in acconto, l'operazione si considera effettuata *in parte qua*. Il pagamento del corrispettivo, insieme all'emissione della fattura, sono gli unici due momenti che debbono essere considerati se si tratta di una prestazione di servizi.

Se l'operazione è una cessione di beni, bisogna considerare anche il momento della consegna o spedizione se ha ad oggetto un bene mobile, ovvero l'effetto traslativo se ha ad oggetto un bene immobile. Si rinvia in proposito a quanto già illustrato in materia di reddito di impresa ai fini della competenza.

Come si è rilevato, di norma l'effettuazione dell'operazione coincide con l'esigibilità dell'imposta, ma vi sono delle eccezioni. Fa in particolare eccezione il caso in cui l'acquirente sia un soggetto pubblico, che in quanto tale soggiace alle regole di contabilità pubblica. Il legislatore IVA ha preso atto della circostanza che questi soggetti normalmente ritardano molto il pagamento; tuttavia essi non possono dar luogo alle necessarie procedure amministrative e contabili se non sono in possesso della fattura emessa dal fornitore. Se si applicasse la regola generale, il fornitore dovrebbe considerare effettuata l'operazione al momento della emissione della fattura, con conseguente anticipazione dell'imposta da versare all'Erario che sarebbe recuperata solo dopo molto tempo. Perciò, in questo particolare caso l'IVA deve essere ricompresa nella liquidazione (cioè diviene esigibile) solo al momento del pagamento del corrispettivo da parte del soggetto pubblico (si parla in questo caso di esigibilità differita).

14. Ulteriori considerazioni sulla neutralità dell'IVA.

A questo punto si può formulare qualche ulteriore considerazione sulla neutralità dell'imposta per i soggetti passivi, osservando – in particolare – che la neutralità esiste sotto il profilo giuridico, ma non sotto quello economico. Sotto il primo profilo, è agevole rilevare, sulla base di quanto in precedenza spiegato,

che le posizioni di debito e di credito di un soggetto passivo si bilanciano perfettamente, rendendo appunto l'imposta neutrale (se l'imposta si applica nei modi normali). Ad un acquisto per un prezzo di 100 corrisponde un debito, in via di rivalsa IVA, di 22 verso il fornitore ed un credito di 22 da far valere nella liquidazione a titolo di detrazione, nei confronti dell'Erario. Ad una vendita per un prezzo di 100 corrisponde un credito verso l'acquirente per 22 a titolo di rivalsa IVA e un debito di 22 nei confronti dell'Erario.

Sotto il profilo economico, tuttavia, il meccanismo di applicazione dell'imposta non assicura né richiede che la neutralità sia rispettata. Come si è appena visto, infatti, per le cessioni di beni (ma anche per le prestazioni di servizi, qualora la fattura sia emessa prima del pagamento da parte del cliente) l'imputazione temporale delle operazioni e quindi l'esigibilità dell'imposta da parte dell'Erario può prescindere dal pagamento del corrispettivo e conseguentemente dell'IVA in via di rivalsa da parte del cliente, se prima del pagamento il bene è stato consegnato o spedito. In questo caso, si verifica una vera e propria anticipazione finanziaria del soggetto passivo all'Erario, in quanto egli si troverà a versare un'IVA non ancora percepita dal cliente. Queste situazioni sono fisiologiche nella prassi commerciale, dove sono assai frequenti le ipotesi in cui vengono concesse delle dilazioni di pagamento a 30, 60, 90 giorni.

Tuttavia, sono altresì ricorrenti nelle situazioni patologiche in cui l'acquirente sia in stato di crisi o di insolvenza. In queste circostanze il venditore, oltre al danno di sopportare il mancato pagamento, deve anche anticipare l'IVA⁶⁷.

In proposito, la legge IVA prevede alcuni specifici correttivi. Un esempio, già fatto, è il differimento dell'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento quando la controparte è una P.A. Inoltre, l'art. 32-*bis* del d.l. n. 83/2012 ha introdotto un regime di "IVA per cassa" (c.d. *cash accounting*) per i piccoli imprenditori, appunto al fine di ovviare al problema dei ritardi nei pagamenti. In applicazione di tale regime, i soggetti passivi possono rinviare l'esigibilità dell'IVA al momento del pagamento del corrispettivo; corrispondentemente, essi non possono detrarre l'IVA sugli acquisti se non l'hanno a loro volta pagata al fornitore (da qui la qualificazione del regime *cash accounting* come regime "onnicomprensivo").

⁶⁷ Perlomeno finché non si verifichi il presupposto, previsto dall'art. 26 Decreto, per l'effettuazione di una "variazione in diminuzione", cioè di una scrittura contabile uguale e contraria a quella originaria, da cui scaturisce un'IVA detraibile che consente al soggetto passivo di compensare quella attiva originariamente contabilizzata. Tale presupposto è in particolare costituito dal mancato pagamento a causa di procedure concorsuali o esecutive individuali rimaste infruttuose, ovvero a seguito di un accordo omologato di ristrutturazione del debito o di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. d), l. fall.

15. La determinazione della base imponibile.

La determinazione della base imponibile è disciplinata dall'art. 13 del Decreto.

In linea generale, tale base è costituita dai corrispettivi che l'acquirente deve corrispondere al cedente o prestatore sulla base del contratto stipulato. All'ammontare dei corrispettivi devono aggiungersi gli oneri e le spese di esecuzione del contratto, nonché eventuali debiti o oneri verso terzi, che il cedente o prestatore ha accollato all'acquirente⁶⁸.

Concorrono altresì a formare la base imponibile le “*integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti*”⁶⁹.

Non sempre il corrispettivo pattuito per una cessione o prestazione è espresso da una somma di denaro. Ad esempio, nel caso della permuta o delle operazioni permutative (scambi di beni verso servizi o scambio di servizi) esso può essere costituito da un bene o da un servizio. In questo caso la base imponibile è costituita dal valore normale (cioè dal valore in comune commercio) dei beni e servizi scambiati (art. 13, comma 2, Decreto)⁷⁰.

L'art. 15 disciplina, invece, le fattispecie che sono espressamente escluse dal computo della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Innanzitutto, non concorrono a formare tale base le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o cedente [lett. a)], in quanto esse non hanno natura corrispettiva. Non vi concorre inoltre il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, abbuono o premio in conformità alle originarie condizioni contrattuali [lett. b)].

Non concorrono infine alla formazione della base imponibile, in quanto escluse, le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate (es. i rimborsi spese nelle fatture emesse dai professionisti per imposte di bollo e altre anticipate⁷¹).

Naturalmente, nella base imponibile non si includono le somme addebitate a titolo di rivalsa dell'IVA in quanto non hanno natura di corrispettivo (in altri termini, non si applica l'IVA sull'IVA).

⁶⁸ Esempio: l'onorario di un avvocato è pari a 1.000 euro, a cui si aggiunge in fattura l'addebito del contributo per la cassa di previdenza del 4%. Ai sensi dell'art. 13, l'imponibile è pari a 1.040 euro, in quanto, oltre al corrispettivo, deve essere ricompreso anche un onere verso terzi (cioè il contributo alla cassa di previdenza) che viene addebitato al cliente.

⁶⁹ Esempio: una società di trasporto di persone stipula una convenzione con la Regione e si obbliga a praticare ai clienti un prezzo inferiore ai costi sostenuti. La Regione si obbliga a corrispondere un'integrazione di prezzo, che sarà soggetta ad IVA.

⁷⁰ Come si è già rilevato, nel caso di permuta o di operazioni permutative tra due soggetti passivi IVA si verificano due operazioni soggette ad imposta, incrociate tra loro (art. 12 decreto).

⁷¹ Le spese di vitto, alloggio, viaggio vanno computate nella base imponibile IVA, in quanto fatte per conto del cliente, ma non in nome del cliente.

16. Le aliquote.

La Direttiva lascia agli Stati membri un ambito di manovra piuttosto ampio in materia di aliquote, prevedendo un'aliquota normale, che non può essere inferiore al 15%, e l'applicazione di una o due aliquote ridotte, delle quali non è fissata la misura. Esse sono applicabili solo alle tipologie di beni e servizi indicati nella Direttiva e comunque non possono applicarsi ai servizi forniti per via elettronica. È previsto inoltre che possano essere mantenute le aliquote ridotte già esistenti al 1° gennaio 1991 (per l'Italia, l'aliquota del 4% ⁷²).

L'art. 16 Decreto IVA individua le aliquote: attualmente 22%, 10%, 5%, 4%. Si è già illustrato *retro sub* par. 3 il motivo per cui esistono le aliquote ridotte, che sono applicabili ai beni e servizi analiticamente indicati nella Tabella A allegata al Decreto.

17. Il debitore d'imposta.

17.1. Premessa: soggetto passivo e debitore d'imposta.

L'art. 17 del d.p.r. n. 633/1972 individua il soggetto tenuto a versare l'IVA all'Erario (e all'effettuazione dei connessi adempimenti strumentali). Per quanto, attualmente, la norma non sia più rubricata "soggetti passivi", ma "debitore d'imposta", rimane in essa, così come in altre disposizioni del Decreto, il riferimento a tali soggetti: essi, come già chiarito sopra, sono coloro che, essendo in possesso del requisito soggettivo, pongono in essere le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta, cedendo un bene o prestando un servizio nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Si deve qui sottolineare che ai fini IVA (e non anche ai fini IRES) i gruppi societari possono opzionalmente assumere, unitariamente la soggettività passiva. *Ratio* e disciplina di questa particolare fattispecie saranno illustrate oltre ⁷³.

Di norma tali soggetti, se l'operazione compiuta è imponibile, sono debitori dell'imposta nei confronti dell'Erario ed anche se l'operazione è non imponibile o esente debbono porre in essere gli adempimenti strumentali, salvi esoneri. Tuttavia, il Decreto IVA (e ancora prima, ovviamente, la Direttiva) prevede che in alcune ipotesi, in via di eccezione, il debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario (e sottoposto a tutti i relativi adempimenti strumentali) non sia il sog-

⁷² Questa clausola di *stand still* comporta che l'elenco dei beni e servizi soggetti a tale aliquota sia "chiuso": possono uscirne beni o servizi già presenti, per essere assoggettati ad aliquota superiore, ma non possono entrarvene di nuovi.

⁷³ V. Capitolo VII, par. 5.

getto cedente o prestatore, bensì l'acquirente: queste fattispecie sono denominate "inversione contabile" o "reverse charge". Sono tutti casi in cui l'acquirente è, già di per sé (cioè per le operazioni attive effettuate) soggetto passivo IVA.

17.2. Regola generale e soggetti obbligati.

La regola generale (comma 1), per quanto molto concisa, compendia il meccanismo applicativo dell'IVA. Essa prevede infatti che l'imposta è dovuta da coloro che effettuano operazioni imponibili (quindi né esenti, né non imponibili), i quali devono versarla all'erario cumulativamente per tutte le operazioni effettuate (c.d. liquidazione "per masse"). L'IVA da versare è quantificata al netto della detrazione e il versamento va effettuato nei modi e nei termini previsti dalla legge.

Nel caso in cui obblighi o diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA sono posti a carico (gli obblighi) ovvero a favore (i diritti) di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio italiano sono previste due possibilità:

- o il soggetto si identifica in Italia richiedendo una partita IVA (numero identificativo) italiana;
- o il soggetto nomina un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato, che risponde in solido con il rappresentato dell'adempimento degli obblighi.

Anche ai fini IVA rileva l'esistenza di una stabile organizzazione in territorio italiano di un soggetto non residente: se quest'ultimo effettua operazioni attive ovvero operazioni passive (acquisti) tramite una stabile organizzazione sita in Italia, l'operazione si imputa alla stabile organizzazione e si considera dunque effettuata in Italia.

È il caso di rilevare che la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA non coincide con quella applicabile in materia di imposte sul reddito⁷⁴, in quanto fondata sulle disposizioni UE e non sulle fonti convenzionali. In particolare, ai sensi dell'art. 11 Reg. UE n. 282/2011, la stabile organizzazione "*designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica ... caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di tale organizzazione*" e "*a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione*". Pertanto a differenza di quanto accade nelle imposte sui redditi in cui una stabile organizzazione può essere integrata dal solo elemento materiale ovvero dal solo elemento personale, ai fini IVA è necessaria la presenza di ambedue.

⁷⁴ Capitolo V, par. 4.

17.3. *Inversione contabile* (reverse charge).

17.3.1. *Nozione.*

Accanto a questa ipotesi generale, ce ne sono altre in cui il soggetto debitore dell'IVA è l'acquirente e non il cedente o prestatore. Si tratta della c.d. "inversione contabile", o *reverse charge*. Fermo restando che per stabilire se un'operazione sia o meno soggetta ad imposta è necessario che chi la effettua cedendo il bene o prestando il servizio sia in possesso dei necessari requisiti soggettivi, in questi casi tutti gli obblighi sostanziali e strumentali fanno capo all'acquirente. E ciò, non perché l'acquisto in sé sia un'operazione imponibile (il che è invece quanto accade per le operazioni intracomunitarie), ma solo perché il legislatore ha deciso di spostare in capo all'acquirente il debito di imposta. Chiaramente, in tanto è possibile applicare questo regime, in quanto l'acquirente sia a sua volta un soggetto passivo (operazioni B2B), perché non possono essere posti obblighi attinenti l'applicazione dell'imposta in capo ad un consumatore finale.

Due sono le tipologie di operazioni alle quali si applica l'inversione contabile e ciascuna ha una sua specifica *ratio*.

17.3.2. *Prestazioni di servizi internazionali.*

Nei casi in cui le regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi individuano il Paese dell'acquirente soggetto passivo come quello in cui l'imposta è dovuta (v. *retro*, par. 9.3.2), si applica l'inversione contabile ed il debito di imposta fa appunto carico a quest'ultimo. La *ratio* di tale previsione è quella di semplificare l'applicazione dell'imposta, non costringendo il prestatore ad adempiere agli obblighi IVA in un Paese diverso da quello in cui egli è stabilito.

17.3.3. *Operazioni interne.*

Il *reverse charge* per le operazioni interne risponde invece ad una finalità antievasiva e per tale motivo si applica in settori commerciali in cui frequentemente si realizzano delle frodi. Da molto tempo, anche in sede UE, si riflette sul fatto che il meccanismo dell'IVA, sulla carta perfetto per le sue caratteristiche di neutralità e perché realizza un contrasto di interessi tra le parti, presenta per gli stessi motivi delle falle "genetiche", di cui si è detto sopra (v. par. 6), che fanno sì che in tutti i Paesi UE l'evasione dell'IVA sia molto alta. Il fatto che il meccanismo consenta all'acquirente soggetto passivo, attraverso la detrazione, di scomputare l'IVA sugli acquisti dall'IVA sulle proprie operazioni attive comporta che, laddove il cedente o prestatore si renda evasore dell'imposta, l'acquirente beneficia a tutti gli effetti di un credito scomputabile a fronte di un'imposta che nessuno ha versato.

Proprio questo fenomeno l'inversione contabile interna è destinata a contra-

stare, “accentrando” in capo ad un unico soggetto, l’acquirente, sia il debito di imposta che il diritto di detrazione per l’operazione considerata. Nella sostanza, se tale soggetto ha un diritto di detrazione pieno l’effetto dell’inversione contabile è una totale compensazione tra IVA a debito e IVA a credito per la medesima operazione.

Si veda il seguente esempio, riferito ad un’operazione in inversione contabile con IVA = 100:

Soggetti passivi	IVA a debito	IVA a credito
Cedente A	0	IVA acquisti detraibile
Acquirente B	100	100

Sono stati dunque individuati in sede comunitaria alcuni settori particolarmente caratterizzati da frodi ed è stata prevista l’applicazione ad essi del *reverse charge*. Si tratta, tra gli altri, del settore del commercio di beni mobili facilmente trasportabili di elevato valore unitario (telefonia mobile, *computer*, capi di bestiame) e del settore degli appalti edilizi⁷⁵. Altri settori possono poi essere individuati dai singoli Paesi membri, i quali debbono richiedere all’UE una specifica autorizzazione per applicare tale regime, in via temporanea o permanente.

Come emerge dall’esempio appena fatto, a fronte dell’indubbio vantaggio per l’Erario derivante dalla sostanziale eliminazione dell’evasione nei settori considerati, si verifica per alcuni degli operatori di tali settori, e in particolare per coloro che cedono beni o prestano servizi soggetti al *reverse charge*, un possibile aggravio finanziario. Ed infatti, essi (il soggetto A dell’esempio) hanno naturalmente, per le operazioni in questione, il normale diritto di detrazione dell’IVA sugli acquisti, ma non hanno un’IVA attiva relativa alle stesse operazioni, con conseguente maggiore difficoltà di recupero dell’IVA passiva (che si accumula formando crediti di imposta da compensare in sede di versamento con altri tributi o contributi, nei limiti previsti dalla legge, oppure da chiedere a rimborso).

⁷⁵ Nel settore edile il soggetto tenuto all’applicazione dell’imposta in *reverse charge* è l’appaltatore, nei confronti dei subappaltatori. In sostanza l’appaltatore, che normalmente dovrebbe ricevere fattura con IVA dai subappaltatori per i lavori a questi ultimi appaltati, è invece obbligato ad assolvere l’IVA (per lui comunque detraibile) dovuta da questi ultimi. Tale previsione si giustifica con il fatto che, di norma e specie negli appalti pubblici, l’appaltatore è soggetto in possesso di idonei requisiti di solidità patrimoniale e di idonee certificazioni che ne assicurano (o ne dovrebbero assicurare) anche la fedeltà fiscale, mentre è possibile che, scendendo per i rami dei subappalti, si rinvenano soggetti meno affidabili.

18. Scissione dei pagamenti (*split payment*).

Un'analogia funzione antievasiva ha l'istituto della scissione dei pagamenti (o *split payment*) disciplinato dall'art. 17 *ter* Decreto, una misura adottata in via temporanea dall'Italia, su autorizzazione UE, e riguardante le operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società, controllati da enti pubblici. In sostanza, quando tali soggetti ricevono cessioni o prestazioni soggette ad IVA, pagano ai loro fornitori il prezzo IVA esclusa e versano direttamente all'Erario (e non al fornitore in via di rivalsa) l'IVA dovuta sull'operazione.

19. La rivalsa.

L'art. 18, comma 1, Decreto prevede che *“Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente”*.

L'istituto della rivalsa non è previsto espressamente dalla Direttiva, ma si può considerare insito in una delle caratteristiche fondamentali dell'imposta, e cioè quella di applicarsi proporzionalmente al prezzo dei beni, con un'esatta commisurazione dell'imposta ad ogni passaggio. Questa esatta commisurazione è quella che, dal punto di vista economico, assicura che l'onere dell'imposta passi dal cedente/prestatore all'acquirente/committente. La differenza con la rivalsa disciplinata dal Decreto IVA è che quest'ultima fa sorgere un vero e proprio rapporto giuridico tra cedente/prestatore e cessionario/committente. Essa dunque, anche se è destinata ad operare nei rapporti tra privati e non nel rapporto tra debitore di imposta ed Erario, è sicuramente un elemento essenziale del meccanismo IVA.

Si evince dalla stessa norma e dal sistema dell'imposta nel suo complesso che il mezzo per l'effettuazione della rivalsa è la fattura. Come si vedrà, infatti (cfr. par. 22.1), in tale documento l'IVA deve essere indicata separatamente dal prezzo, il che costituisce appunto l'addebito *“a titolo di rivalsa”*. Per effetto della rivalsa sorge l'obbligazione dell'acquirente di corrispondere al cedente l'imposta che grava sull'operazione; è un'obbligazione distinta rispetto a quella che ha ad oggetto il pagamento del prezzo ed ha una propria disciplina autonoma⁷⁶.

Il cedente o prestatore ha l'obbligo di effettuare la rivalsa (*“deve”*). L'obbligo esprime l'interesse del legislatore per la traslazione dell'imposta sull'acquirente. Tale situazione non è dissimile da quella che si verifica nella sostituzione d'im-

⁷⁶ Ad esempio, in alcuni casi l'art. 18 attribuisce al credito di rivalsa un privilegio ai sensi dell'art. 2758 c.c. Si deve inoltre osservare che, in relazione alla natura esclusivamente privatistica del rapporto di rivalsa, la competenza a conoscere di eventuali controversie insorte tra chi esercita e chi subisce la rivalsa è del giudice ordinario civile e non del giudice tributario.

posta, ove pure è previsto un obbligo di rivalsa: tale obbligo, nell’IVA come nella sostituzione d’imposta, esprime infatti l’intento del legislatore, alla luce di principio di capacità contributiva, di traslare l’onere dell’imposta in capo al soggetto che manifesta la capacità contributiva⁷⁷.

Al comma secondo, l’art. 18 dispone che “*Per le operazioni per le quali non è prescritta l’emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell’imposta*”, sicché in tali casi non è individuabile un’obbligazione di rivalsa e quest’ultima si esercita solo economicamente, attraverso la ricomprensione dell’imposta nel prezzo. Le operazioni per le quali non è obbligatoria l’emissione della fattura sono, ai sensi dell’art. 22, la maggior parte di quelle che si realizzano nei confronti del consumatore finale (ad es., le vendite al minuto, le somministrazioni di pasti e bevande). Ne consegue che il trasferimento dell’onere dell’imposta sul consumatore avviene di norma per il solo effetto della traslazione economica⁷⁸.

20. La detrazione.

20.1. Regole generali.

La detrazione è il diritto fondamentale del soggetto passivo IVA, nonché lo strumento che rende l’imposta neutrale. La centralità del diritto di detrazione nel sistema comunitario (si è visto infatti che la neutralità è caratteristica essenziale dell’IVA), comporta che ogni disposizione che limita tale diritto debba essere interpretata in maniera restrittiva, costituendo un’eccezione alla regola. Al contrario, nella prospettiva interna ancora spesso adottata dall’A.F. e dalla giurisprudenza la detrazione, facendo valere in via di compensazione un credito del soggetto passivo nei confronti dell’Erario, tende ad essere considerata come un istituto di favore per il contribuente, con la conseguenza di interpretare ed applicare in modo estensivo le norme che limitano l’esercizio di tale diritto.

Nonostante le posizioni domestiche e comunitarie siano disallineate sotto

⁷⁷ Mentre nella sostituzione d’imposta tale conclusione è comunemente accettata, si è visto che nell’IVA non tutti – anzi una netta minoranza – ritengono che la capacità contributiva si manifesti, alla fine della catena traslativa, in capo al consumatore finale (cfr. par. 8).

⁷⁸ Sotto questo profilo si deve dunque precisare quanto si è illustrato nel par. 3 in via meramente esemplificativa sul meccanismo di applicazione dell’imposta: il consumatore finale D paga sì, secondo l’esempio fatto, il bene 366, ma in tale prezzo non è giuridicamente distinguibile il prezzo dall’IVA addebitata in via di rivalsa. La circostanza per cui la rivalsa verso il consumatore non è giuridica costituisce per alcuni un ostacolo alla configurazione dell’IVA come un’imposta sui consumi in senso giuridico. Altri, nello stesso senso, sottolineano che la rivalsa deve ritenersi sempre estranea al meccanismo giuridico del tributo ai fini dell’individuazione della capacità contributiva da esso colpita, in quanto non riguarda il rapporto tra soggetti passivi ed Erario.

questo profilo, anche in sede comunitaria la Corte di Giustizia è estremamente severa verso i soggetti che esercitano (o si ritiene possano aver esercitato) la detrazione in modo fraudolento. Per fronteggiare tali fenomeni, la Corte ha affermato che il contribuente che detrae l'IVA non solo deve dare la prova – laddove l'A.F. contesti il suo diritto – che l'operazione sia vera e reale, ma è responsabile (con una sorta di inversione della prova rispetto alla consapevolezza⁷⁹) anche del fatto che la sua controparte non abbia versato l'imposta. In difetto, il diritto di detrazione non può essere esercitato.

L'istituto della detrazione è disciplinato all'art. 19 del d.p.r. n. 633/1972. Il primo comma dispone nella prima parte che *“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”*.

Oggetto della detrazione è l'imposta *assolta* (pagata al fornitore o in dogana), *dovuta* (applicata in dogana ma non ancora pagata) o *addebitata* in rivalsa (addebitata dal fornitore in fattura). L'imposta sugli acquisti è dunque detraibile anche se non è stata (ancora) materialmente pagata al fornitore, come conferma quanto previsto dalla stessa norma con riferimento alla nascita del diritto di detrazione (v. subito oltre).

È detraibile, come si è visto, l'imposta relativa *“ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”*. Il diritto di detrazione è dunque governato dal principio di inerenza, che può ritenersi, nelle grandi linee e per quanto qui interessa, simile a quello previsto in materia di imposte sul reddito⁸⁰. Anche nell'IVA, la detrazione può essere esercitata solo se l'acquisto è inerente, cioè riferibile all'attività dell'impresa⁸¹. Quindi, se un soggetto passivo acquista nella sua qualità di consumatore finale, l'imposta non è detraibile.

La seconda parte del comma 1 disciplina la nascita del diritto alla detrazione, disponendo che esso sorge quando l'imposta diviene esigibile nei confronti del

⁷⁹ La formula adottata dalla CGUE è che il contribuente non può esercitare il diritto alla detrazione se sa, o avrebbe dovuto sapere usando la ordinaria diligenza, che l'operazione di acquisto si iscrive nell'ambito di una frode.

⁸⁰ V. Capitolo III, par. 2.9.

⁸¹ In realtà, il concetto di inerenza in materia di IVA dovrebbe essere più restrittivo, dovendo avere riguardo alle singole operazioni e al “conglobamento”, mediante utilizzo, dell'acquisto nelle operazioni attive effettuate dal contribuente. Questa maggiore delimitazione dell'inerenza rispetto alle imposte sul reddito è ancora una volta ascrivibile alla diversa natura dell'IVA (come imposta reale) rispetto a queste ultime (imposte personali, che quindi guardano all'attività del soggetto passivo nel suo complesso). In concreto, come detto nel testo, non si ravvisano però – tanto in sede interna quanto in sede UE – sostanziali differenze tra i due concetti.

cedente o prestatore. Come si è visto (cfr. par. 13), l'imposta diviene esigibile nel momento in cui l'operazione è effettuata. Quindi in questo stesso momento sorge il debito di imposta per il cedente o prestatore ed il diritto di detrazione per l'acquirente. Questa disposizione reca il c.d. "*principio della detrazione immediata*": nell'IVA, al contrario di quanto accade nel reddito di impresa ove vige il principio di competenza, l'imposta relativa all'acquisto di un bene o servizio può essere integralmente e immediatamente detratta anche se si tratta di un bene strumentale o di un servizio ad utilità pluriennale (casi, questi, in cui nel reddito di impresa si applicano le norme in materia di ammortamenti o di deducibilità pluriennale del costo per *tranches*⁸²), con riferimento all'utilizzo che, prospetticamente, si farà in futuro dell'acquisto.

Per quanto attiene l'esercizio del diritto di detrazione, il termine ultimo è quello della presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto. Indipendentemente dal momento in cui è esercitata, la detrazione soggiace alle condizioni vigenti al momento della nascita del diritto.

20.2. La detrazione per le operazioni non imponibili, esenti e non soggette.

Il soggetto passivo che effettua operazioni non imponibili ha un pieno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. Si è visto sopra, infatti, che anche nei suoi confronti la neutralità dell'imposta deve essere assicurata, essendo la finalità del

⁸² Nella disciplina IVA esiste comunque un correttivo destinato ad eliminare possibili distorsioni della detrazione immediata. Esso è costituito dalla rettifica della detrazione disciplinata dall'art. 19 *bis* 2 decreto che consente (ed impone), in determinate circostanze, di tenere conto ai fini della detrazione di eventi verificatisi successivamente rispetto al momento dell'acquisto in cui la detrazione viene effettuata. Tra gli altri casi, la rettifica deve essere effettuata nell'ipotesi in cui il bene o servizio venga effettivamente utilizzato per l'effettuazione di operazioni con un regime della detrazione diverso da quello inizialmente e prospetticamente individuato (ad es., il soggetto passivo destina un bene acquistato all'effettuazione di operazioni imponibili e quindi opera la detrazione; tuttavia, successivamente decide invece di impiegare tale bene per effettuare operazioni non soggette ad IVA, che non danno perciò diritto a detrarre l'imposta sugli acquisti: il contribuente in questo caso dovrà recuperare la detrazione inizialmente operata e in realtà non spettante attraverso una rettifica in aumento, cioè "riversando" al Fisco l'imposta computandola nella liquidazione come IVA attiva). La rettifica deve essere altresì effettuata se l'acquisto ha ad oggetto un bene ammortizzabile (secondo la definizione data ai fini delle imposte sul reddito) ovvero un bene immobile e se, nei quattro anni successivi (nove se si tratta di un bene immobile), varia la percentuale di detrazione in applicazione del *pro rata* generale (c.d. *pro rata temporis*). In sostanza, l'IVA relativa all'acquisto deve essere tenuta "sotto osservazione" per i successivi quattro (o nove) anni e, in caso di variazione del *pro rata* di almeno dieci punti percentuali, in più o in meno, in ciascun anno successivo deve essere "riversato" (nel modo suddetto) al Fisco un quarto (o un nono) dell'imposta a suo tempo detratta se la percentuale di detraibilità scende e al contrario "recuperato" un quarto (o un nono) dell'imposta mediante imputazione all'IVA passiva in liquidazione se la percentuale di detraibilità aumenta.

meccanismo impositivo quella di far giungere detassati nei Paesi extraUE i beni in uscita dall'Unione.

È invece previsto che i soggetti passivi che effettuano operazioni esenti e operazioni non soggette ad IVA non hanno il diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti (indetraibilità specifica) ed anche la *ratio* di questa disposizione è stata sopra illustrata.

In considerazione del fatto che l'effettuazione di operazioni non soggette ad IVA da parte di soggetti passivi è del tutto eccezionale, l'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti è in questo caso solo di carattere specifico. Ciò significa che il contribuente deve individuare quali dei beni e servizi acquistati utilizza per l'effettuazione di tali operazioni e non può operare la detrazione dell'IVA ad essi relativa⁸³.

Più complessa è la disciplina della indetraibilità per chi effettua operazioni esenti: ed infatti, all'enunciazione del principio di indetraibilità specifica, nel senso ora visto, si affianca uno strumento di carattere forfetario con il quale calcolare, per masse, la percentuale di IVA detraibile rispetto al totale dell'IVA sugli acquisti; questo strumento è applicabile ai soggetti passivi che effettuano sia operazioni esenti, sia operazioni che danno diritto alla detrazione (cioè imponibili e/o non imponibili)⁸⁴. L'uso di questo strumento forfetario, detto *pro rata* generale, che ha di recente superato il vaglio della Corte di Giustizia, è dovuto ad esigenze di semplificazione: ed infatti, esso non richiede di individuare specificamente i beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni esenti.

Il *pro rata* generale consente di calcolare quanto incidono in percentuale le operazioni che danno diritto alla detrazione (imponibili e non imponibili) sul totale delle operazioni effettuate (volume d'affari) del contribuente. Tale percentuale, applicata al totale dell'IVA sugli acquisti, consente di calcolare l'IVA detraibile, come segue⁸⁵:

Percentuale di detraibilità = ammontare delle operazioni con detrazione (imponibili + non imponibili)/volume d'affari⁸⁶ (imponibili + non imponibili + esenti).

IVA detraibile = totale IVA acquisti × percentuale detraibilità.

Il calcolo del *pro rata* si compone quindi di due fasi: l'incidenza percentuale delle operazioni che danno diritto alla detrazione rispetto al totale delle operazioni va calcolata prendendo a riferimento la base imponibile; successivamente

⁸³ Nel caso di utilizzo promiscuo in attività soggette e non soggette la detrazione non è esercitabile per l'IVA sull'acquisto in proporzione all'utilizzo per l'operazione non soggetta.

⁸⁴ Un soggetto passivo che effettua solo operazioni esenti ovviamente non ha alcun diritto di detrazione, in virtù dell'applicazione della regola della indetraibilità specifica.

⁸⁵ Le regole per il calcolo sono contenute nell'art. 19-*bis* decreto.

⁸⁶ Il volume d'affari è definito dall'art. 20 Decreto come ammontare complessivo delle operazioni effettuate nell'anno solare.

si applica la percentuale ottenuta al totale dell'imposta sugli acquisti e si ottiene l'ammontare dell'IVA detraibile.

Non si guarda, quindi, all'utilizzo del singolo bene o servizio, ma alla massa delle operazioni: ad esempio, se contribuente effettua nell'anno operazioni per un ammontare totale di 1.000, di cui 800 che danno diritto alla detrazione (cioè imponibili non imponibili), detrae l'80% dell'IVA passiva. Come si è detto, è dunque un criterio di carattere forfettario.

20.3. *Indetraibilità oggettiva.*

L'art. 19-*bis*.1 Decreto individua ipotesi di indetraibilità parziale o totale dell'IVA sugli acquisti che dipende non dal regime delle operazioni attive del contribuente (come è invece nelle ipotesi ora viste) bensì, in modo oggettivo, dalla natura del bene o servizio acquistato, in relazione al tipo di attività svolta dal contribuente stesso. Si tratta, in altri termini, di una presunzione assoluta di non inerenza parziale o totale di determinati acquisti.

Ad esempio:

- la detrazione dell'IVA sull'acquisto di navi, imbarcazioni da diporto e aeromobili è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni e per le imprese è ammessa solo se il bene viene utilizzato esclusivamente in modo strumentale ovvero è oggetto dell'attività dell'impresa (come nel caso in cui sia dato a nolo o in *leasing*);
- per i veicoli stradali utilizzati dai contribuenti in modo promiscuo la detraibilità è limitata al 40%;
- l'IVA relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sul reddito non è ammessa in detrazione, con l'eccezione di quella relativa all'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

20.4. *Riflessi nel reddito di impresa e lavoro autonomo.*

Innanzitutto va rilevato che la indetraibilità oggettiva di cui si è appena detto è il *pendant*, nell'IVA, delle limitazioni forfettarie alla deducibilità di determinati costi (relativi, seppur con le necessarie differenziazioni, ad analoghe tipologie di beni e servizi) dal reddito di impresa individuale (art. 64 TUIR) e di lavoro autonomo (art. 54 TUIR), limitazioni dovute alla presunzione di parziale non inerente di tali costi alla produzione del reddito⁸⁷.

Per quanto attiene alla rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo e di impresa (IRPEF ed IRES), dell'indetraibilità dell'IVA, va

⁸⁷ V. Capitolo IV, parr. 3.5 e 4.4.

ricordato che, quando è detraibile, l'imposta non è considerata un costo, in ragione della sua recuperabilità nei confronti dell'Erario. Diviene invece un costo deducibile se ed in quanto sia indetraibile, ed in particolare:

– se si tratta di indetraibilità specifica (ad es. nel caso di acquisti relativi ad operazioni non soggette o nei casi di indetraibilità oggettiva), l'IVA indetraibile può essere collegata ad una specifica operazione, e quindi ai fini delle imposte sul reddito va ad accrescere il costo del bene o del servizio;

– se si tratta di indetraibilità forfetaria (*pro rata*), l'IVA indetraibile è considerata ai fini del TUIR come costo generale (cioè non imputato ad un singolo bene o servizio)⁸⁸.

21. I regimi speciali: in particolare, regime del margine, IVA monofase, IVA in agricoltura, regime forfetario delle persone fisiche.

Nella disciplina dell'IVA sono previsti alcuni regimi speciali, cui sono sottoposte le operazioni svolte in un determinato settore commerciale. Le ragioni per cui esistono tali regimi – ovviamente previsti dalla normativa UE, in alcuni casi di facoltativa adozione da parte degli Stati membri – sono differenti tra loro.

Possono farsi qui alcuni esempi.

Il regime del margine⁸⁹ si applica ai soggetti che rivendono beni usati e la sua previsione è dovuta al fatto che tali beni sono, di norma, acquistati da tali soggetti presso privati, che in quanto tali non applicano l'IVA alla cessione (es. rivenditore di autoveicoli usati). Non vi è dunque alcuna IVA detraibile sull'acquisto, mentre il rivenditore, in quanto esercente attività di impresa, è tenuto ad applicare l'imposta sul prezzo di vendita. Se non si applicasse questo regime speciale, l'IVA costituirebbe un'imposta “secca” sul corrispettivo della vendita, verificandosi, sotto il profilo economico, un fenomeno di doppia imposizione⁹⁰. Il regime del margine prevede invece dei peculiari (ed articolati) meccanismi di calcolo che, in sostanza, consentono di applicare, in fase di vendita, l'IVA alla sola differenza tra prezzo di acquisto del bene usato e prezzo di vendita.

Il regime dell'IVA monofase si applica alle operazioni svolte in settori merceologici specifici previsti dall'art. 74 Decreto, quali l'editoria, i tabacchi, le ricariche per la telefonia mobile, i titoli di viaggio del trasporto pubblico urbano, i *ticket* dei parcheggi, ecc. Si tratta in genere di settori caratterizzati da partico-

⁸⁸ V. su questi temi il Capitolo III, par. 4.2.

⁸⁹ Previsto dagli artt. 36 ss. d.l. n. 41/1995.

⁹⁰ Si deve considerare che il privato, quando ha acquistato il bene, ha pagato al fornitore l'IVA, ma non ha potuto recuperarla. Quando rivende il bene usato, economicamente nel prezzo richiesto è conglobata anche l'imposta a suo tempo pagata per acquistarlo.

lari modalità distributive del prodotto che renderebbero difficoltoso applicare le modalità ordinarie di funzionamento dell'imposta e, insieme, dal fatto che il prezzo di vendita al pubblico del prodotto è prefissato. Si prevede, pertanto, che l'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinaria "si arresti" in capo ad un determinato soggetto, il quale deve però calcolare l'IVA attiva sul prezzo di vendita al pubblico del bene. I soggetti che operano, a valle, nella catena distributiva del soggetto in questione non applicano l'IVA.

Tale regime si applica ad esempio, come detto, nel settore dell'editoria, per il commercio di quotidiani, riviste, libri, ecc. Il soggetto che applica l'IVA monofase è l'editore, che deve calcolare l'IVA attiva sul prezzo di vendita al pubblico del giornale, rivista, libro, ecc.⁹¹. Gli edicolanti, i librai, ecc. non pongono in essere operazioni soggette ad IVA.

Merita poi menzionare il regime speciale IVA per l'agricoltura (art. 34 Decreto⁹²). Come si è visto, le imprese agricole sono soggette ad imposta ai sensi dell'art. 4 Decreto. Tuttavia è previsto per esse un regime speciale, di facoltativa adozione, con finalità di semplificazione e, insieme agevolative. Tale regime consiste in sostanza nella detrazione forfettizzata dell'imposta sugli acquisti: tale detrazione non avviene, come d'ordinario, in via analitica, ma sulla base di "percentuali di compensazione", stabilite con d.m., applicate all'ammontare delle vendite. Alle vendite si applica l'IVA ordinaria, con le aliquote loro proprie (la maggior parte di prodotti del settore agricolo gode di aliquote ridotte), ed a tale ammontare si applicano le suddette percentuali per calcolare forfettariamente l'IVA sugli acquisti. L'IVA dovuta è data dalla differenza tra l'IVA attiva e l'IVA passiva forfettariamente calcolata come detto. I piccoli produttori agricoli (sono tali quelli che nell'anno precedente hanno realizzato operazioni attive per un ammontare non superiore a 7.000 euro) sono esonerati dall'applicazione dell'imposta e dai relativi adempimenti.

Infine, è attualmente previsto un regime forfetario per i soggetti passivi persone fisiche esercenti sia attività di impresa che arti o professioni che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o compensi non superiori a 65.000 euro. Si tratta della c.d. *Flat tax* applicabile in materia di IRPEF⁹³, regolata dalle medesime norme. In sostanza, tali soggetti non applicano l'IVA sulle operazioni attive né detraggono l'IVA sugli acquisti. Essi non hanno obblighi di emissione delle fatture attive e di registrazione di quelle passive (ma solo di conservazione delle fatture passive), né di presentazione della dichiarazione annuale. L'imposta for-

⁹¹ È altresì prevista l'applicabilità di percentuali forfetarie di reso dei prodotti editoriali che vanno a diminuire il debito d'imposta dell'editore. Tali percentuali sono, in genere, piuttosto alte e la loro applicazione costituisce una (cripto)contribuzione statale all'editoria.

⁹² Si ricorda che anche nell'IRPEF vigono regole speciali, basate su semplificazioni e fortettizzazioni, per gli imprenditori agricoli: v. Capitolo IV, par. 4.6.

⁹³ V. Capitolo IV, par. 2.7.

fetaria da essi dovuta è sostitutiva delle imposte sul reddito e dell'IRAP, mentre ai fini IVA l'esclusione è totale.

22. Gli obblighi strumentali.

Gli obblighi strumentali dei soggetti passivi, previsti dagli artt. 21 ss. Decreto, hanno natura documentale e sono funzionali alla corretta applicazione dell'imposta.

22.1. *La fattura, lo scontrino fiscale, la ricevuta fiscale.*

L'attuale disciplina della fattura risulta dalla combinazione di più disposizioni.

La definizione della fattura e la sua disciplina di carattere generale è contenuta nell'art. 21 Decreto, il quale dispone che *“Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura”*. La fattura va emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, come individuato dall'art. 6 Decreto (v. *retro*, par. 13). Entro termini stabiliti la fattura va poi registrata nelle apposite scritture e le risultanze di tali scritture, ovvero l'imposta attiva e passiva da esse risultanti, concorrono alla liquidazione periodica e poi al contenuto della dichiarazione annuale e della liquidazione a saldo (v. par. 22.3).

La centralità della fattura nel meccanismo di applicazione dell'IVA ed il fatto che, come si vedrà, l'imposta è dovuta per il semplice fatto che essa è indicata in una fattura, fanno sì che tale tributo abbia una spiccata natura documentale o “cartolare”. La fattura riveste un ruolo centrale anche nell'ambito delle imposte sul reddito e dei rapporti tra imprenditori come regolati dal codice civile⁹⁴: infatti essa rappresenta la documentazione di base delle operazioni rilevanti nell'attività di impresa e di lavoro autonomo.

L'art. 1 d.lgs. n. 127/2015, e sue successive modifiche, disciplina la fatturazione elettronica, obbligatoria dal 1° luglio 2019 per tutte le fatture emesse tanto nei confronti dei soggetti passivi (operazioni B2B), quanto dei consumatori finali (B2C), stabilendo casi e modi in cui la fattura va formata e trasmessa mediante modalità elettronica. Nei casi in cui tale disciplina non si applica la fattura può essere emessa in formato cartaceo, oppure in formato digitale (es. file .pdf): si tratta tuttavia di casi limitati.

La fatturazione elettronica deve rispettare i requisiti dell'integrità, autenticità e leggibilità e prevede la formazione del documento in formato xml e la sua veicolazione obbligatoria attraverso il Sistema di Interscambio (SdI) gestito dall'Agenzia

⁹⁴ A questi ultimi fini non assume rilevanza la fattura elettronica.

delle Entrate. Lo SdI emette una ricevuta all'emittente e provvede ad inviare una comunicazione al destinatario. Accedendo al Sistema l'emittente ed il destinatario prendono visione della fattura e naturalmente possono stamparla⁹⁵.

Il contenuto della fattura, tanto "tradizionale" quanto elettronica, è disciplinato dall'art. 21 Decreto, il quale dispone che essa deve indicare:

- data;
- numerazione progressiva;
- dati identificativi del cedente e sua partita IVA;
- dati identificativi dell'acquirente e il suo codice fiscale se si tratta di un privato ovvero la sua partita IVA se acquista nella veste di soggetto passivo;
- identificazione dei beni o servizi che formano oggetto dell'operazione;
- corrispettivo (base imponibile);
- aliquota (ordinaria o ridotta);
- imposta⁹⁶;
- totale (imposta più imponibile).

La fattura si ha per emessa all'atto della consegna, spedizione o messa a disposizione dell'acquirente; la fattura elettronica si considera emessa all'atto della trasmissione allo SdI. L'acquirente, se è a sua volta soggetto passivo dell'imposta, ha l'obbligo di conservarla e registrarla quale condizione per l'esercizio del diritto di detrazione.

Come si è detto, l'emissione della fattura comporta l'acquisizione dei dati identificativi dell'acquirente. Pertanto, per evitare evidenti ostacoli allo svolgimento delle più frequenti operazioni commerciali è previsto che per le cessioni e prestazioni che avvengono nei confronti dei consumatori finali in locali aperti al pubblico l'emissione della fattura non è obbligatoria (a meno che non sia richiesta dall'acquirente, nel qual caso deve essere emessa con modalità elettronica); per tali operazioni sono previste modalità di documentazione semplificate, quali lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale.

In tali ultimi documenti, a differenza della fattura:

- non è identificato l'acquirente;
- il prezzo è comprensivo dell'imposta.

Contengono invece, al pari della fattura, l'identificazione dell'emittente, la sua partita IVA, la descrizione della prestazione (anche sintetica), il prezzo totale (IVA inclusa), il numero progressivo e, per lo scontrino, la data e l'ora nonché il logo "MF" con il numero del registratore di cassa.

⁹⁵ Nella prassi, quasi sempre alla fattura elettronica si accompagna una fattura cartacea (c.d. "copia di cortesia") inviata nei modi tradizionali, non avente valenza fiscale.

⁹⁶ Si è detto nel par. 19 come la rivalsa si manifesti appunto nell'addebito dell'IVA mediante evidenziazione in fattura.

22.2. *Le fatture per operazioni inesistenti.*

Secondo l'art. 21 cit. “*Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*”. Chi emette fattura per operazioni inesistenti è quindi tenuto comunque a corrispondere l'imposta, anche se l'operazione descritta dalla fattura non esiste (inesistenza oggettiva) ovvero è stata in realtà effettuata tra soggetti diversi (inesistenza soggettiva).

La logica di questa norma, per la quale l'esistenza del documento fa aggio sull'esistenza dell'operazione e rende dunque dovuta la relativa imposta, risiede nel fatto che la fattura ha un'importanza fondamentale anche dal punto di vista dell'esercizio del diritto di detrazione: la fattura è “quasi” un titolo di credito nei confronti del fisco, perché consente di abbattere il debito d'imposta derivante dall'effettuazione delle operazioni attive. La sua messa in circolazione fa sorgere dunque il rischio che il fittizio acquirente porti in detrazione l'imposta relativa ad acquisti in realtà mai effettuati. La detrazione dell'IVA relativa ad operazioni inesistenti non è mai consentita, proprio perché manca il requisito fondamentale del diritto di detrazione, cioè l'afferenza dell'imposta ad un acquisto di beni o di servizi. Secondo la giurisprudenza della CGUE⁹⁷ l'emittente della fattura per operazioni inesistenti, anche in assenza di buona fede, ha diritto di vedersi rimborsata dal Fisco la relativa imposta qualora abbia eliminato il rischio di indebita detrazione da parte dell'acquirente (ad es. mediante rettifica della originaria fattura), ovvero l'A.F. abbia recuperato presso l'acquirente l'imposta da questi indebitamente detratta.

22.3. *Registri e liquidazione dell'imposta.*

La fattura (anche elettronica) deve essere registrata entro 15 gg. dall'emissione nel registro delle fatture emesse (registro che ovviamente può essere tenuto con appositi programmi informatici).

Gli scontrini e le ricevute fiscali non vanno registrati⁹⁸, ma il contribuente che li emette deve indicare giornalmente nel registro dei corrispettivi l'ammontare totale delle operazioni attive.

Le fatture e le bollette doganali che comprovano gli acquisti e le importazioni devono essere registrate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricezione e comunque prima di esercitare la detrazione in se-

⁹⁷ Da ultimo sent. causa C-712/17 dell'8 maggio 2019, EN.SA.

⁹⁸ I registratori di cassa stampano e conservano al loro interno una copia degli scontrini emessi e consegnati al cliente (c.d. giornale di fondo).

de di liquidazione nel registro degli acquisti. La registrazione di tali documenti costituisce quindi condizione essenziale per la detrazione.

Gli ammontari totali di imposta che emergono dal registro delle fatture emesse e dei corrispettivi e dal registro degli acquisti confluiscono nelle liquidazioni, mediante le quali si quantifica l'IVA che i contribuenti sono tenuti a versare all'Erario.

La liquidazione e il versamento hanno cadenza mensile o trimestrale⁹⁹ e debbono essere effettuati entro il giorno 18 del mese successivo a quello di riferimento.

22.4. Dichiarazioni.

Tutti i soggetti passivi IVA, anche se nell'anno di riferimento non hanno effettuato nessuna operazione attiva o passiva, sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale. A partire dalla dichiarazione relativa al periodo di imposta 2016 la dichiarazione IVA va compilata su un modello distinto da quello relativo alle imposte sui redditi. La dichiarazione va compilata e trasmessa con modalità telematiche nel mese di febbraio dell'anno successivo a quello cui essa si riferisce.

Nella dichiarazione vanno indicati, oltre ovviamente ai dati identificativi del contribuente, gli ammontari delle operazioni attive, divise per tipologia, e di quelle passive effettuate e delle relative imposte. Sulla base di tali dati il contribuente deve infine calcolare l'IVA da versare a congruaglio rispetto ai versamenti già effettuati, ovvero da riportare a credito o da rimborsare nei casi in cui il rimborso è consentito¹⁰⁰.

⁹⁹ Possono effettuare la liquidazione e il versamento trimestrale i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 400.000 euro per i lavoratori autonomi e per le imprese che hanno come oggetto la prestazione di servizi e a 700.000 euro per le imprese che esercitano altre attività.

¹⁰⁰ Poiché mediante il rimborso il contribuente consegue la monetizzazione del credito di imposta, al fine di consentire all'AF una migliore esecuzione dei controlli e di arginare i tentativi di frode, i rimborsi sono consentiti solo in particolari casi, ad esempio per i contribuenti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive ad aliquota inferiore rispetto agli acquisti (e che dunque sono fisiologicamente a credito) o per i coloro che cessano l'attività.