

# IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

## Caratteristiche generali

### I presupposti

nel quadro normativo Europeo e  
Nazionale

*Avv. Alberto A. Ferrario*  
*alberto.ferrario@fatax.it*

# INDICE GENERALE

## Profili generali. Sintesi

- Considerazioni generali e istituzionali
- Natura dell'imposta e soggetti coinvolti
- Effetti dinamici e applicativi

## I presupposti. Elementi generali

- Presupposto soggettivo
- Presupposto oggettivo
- Presupposto temporale
- Presupposto territoriale

# **PRESUPPOSTI DELL'IVA**

**Caratteristiche generali**

**Natura dell'imposta**

**Principi di applicazione**

## CONSIDERAZIONI GENERALI

- ❑ L'Iva è un'imposta comunitaria.
- ❑ L'IVA nasce come un'imposta europea sin dalla sua prima introduzione attraverso le due direttive **n. 67/227/CEE** e **n. 67/228/CEE** dell'11.4.1967, destinata, all'epoca, alla ristretta Comunità nascente dal Trattato di Roma del 1957, costituita da soli 6 Stati membri (la c.d. "Europa dei 6"): Repubblica federale tedesca, Francia, Italia, Belgio, Olanda e Lussemburgo.
- ❑ Dopo il primo periodo di introduzione, durato circa dieci anni, la normativa IVA comunitaria è stata modificata con l'intento di far convergere le disposizioni degli Stati membri verso i principi indicati nella **direttiva n. 77/388/CEE** del 17.5.1977 (c.d. VI direttiva). Con tale provvedimento è stato ridotto il margine di discrezionalità precedentemente riconosciuto agli Stati membri in sede di recepimento della normativa comunitaria e sono state, altresì, introdotte nuove regole di applicazione del tributo uniformi per tutto il territorio comunitario, individuando i principi fondamentali ed immutabili dell'imposta anche in materia di esenzioni.

## CONSIDERAZIONI GENERALI

- ❑ La **direttiva n. 2006/112/CE**, pubblicata l'11.12.2006 nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea (G.U. L 347) ed in vigore dall'1.1.2007, ha sostanzialmente riscritto per ragioni di chiarezza e razionalizzazione la VI direttiva, al fine di tenere conto delle diverse modifiche intervenute nel corso degli anni, con l'intenzione di porre un punto fermo da cui partire per la successiva evoluzione.
- ❑ L'evoluzione del quadro normativo, in tema di transazioni comunitarie, ha trovato applicazione concreta negli interventi del Consiglio dell'Unione Europea (in particolare, direttiva n. **2008/8** e n. **2008/9** del 12.2.2008 in G.U.U.E. L 44 del 20.2.2008), in attuazione dei principi fissati nella riunione ECOFIN del 4.12.2007

## FONTI NORMATIVE

- ❑ I direttiva CEE 11 aprile 1967 n. 67/227/CEE
- ❑ II direttiva CEE 11 aprile 1967 n. 67/228/CEE
- ❑ VI direttiva CEE 17 maggio 1977 n. 7/388/CEE (cd. VI direttiva)
- ❑ Direttiva 2006/112/CE dell'11 dicembre 2006 (cd. refusione della VI direttiva)
- ❑ Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008
- ❑ Direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008
- ❑ Regolamento UE 282/2011 del 15 marzo 2011 (interpretazione della direttiva 112)

## FONTI NORMATIVE

- ❑ D.P.R. 633/72 per le operazioni nazionali nonché per la disciplina relativa agli adempimenti e agli obblighi conseguenti
- ❑ D.L. 331/93 per le operazioni comunitarie
- ❑ D.Lgs. 472/97 per la disciplina sanzionatoria

## CARATTERISTICHE - NATURA DELL'IMPOSTA

- ❑ **VALORE AGGIUNTO** inteso non come base imponibile dell'imposta, ma perché per effetto della detrazione il tributo ha come oggetto economico il valore aggiunto, ossia quel *quid pluris* che ogni operatore economico aggiunge in ogni fase del processo produttivo.
  
- ❑ IVA come **imposta generale sul consumo**, che si applica alle attività commerciali che comportano la produzione e la distribuzione di beni e la prestazione di servizi. L'imposta è calcolata in funzione del valore aggiunto ai beni e ai servizi in ogni fase della produzione e del circuito di distribuzione. L'IVA, in definitiva, è a carico del consumatore finale sotto forma di percentuale applicata al prezzo finale del bene o servizio.
  
- Tale prezzo finale costituisce la somma degli incrementi di valore intervenuti nelle singole fasi della produzione e della distribuzione. Il fornitore di beni o il prestatore di servizi (il soggetto passivo) versa all'Amministrazione fiscale nazionale l'IVA relativa alle cessioni o prestazioni effettuate, dopo averne detratto l'IVA corrisposta ai propri fornitori.



## NATURA DELL'IMPOSTA – SOGGETTI COINVOLTI

- ❑ Tributo con duplice profilo dei soggetti coinvolti
- imposta sui consumi: in quanto imposta sugli acquisti effettuati da soggetti che destinano i beni e servizi all'uso e consumo personale o familiare (contribuenti di fatto, soggetti «incisi» dal tributo)
- imposta sugli scambi: in quanto imposta che colpisce tutte le forniture di beni e le prestazioni di servizi rese da imprenditori e professionisti, anche se non sono rivolte a favore di consumatori finali (contribuenti di diritto)

## NATURA DELL'IMPOSTA – SOGGETTI COINVOLTI

- ❑ È un'imposta indiretta sulla cifra d'affari
- ❑ Soggetto passivo dell'Iva è chi opera nell'esercizio di impresa e nell'esercizio di arti e professioni
- ❑ È un'imposta a pagamenti frazionati
- ❑ Non risente del numero dei passaggi che intervengono nei vari cicli dalla produzione alla distribuzione
- ❑ E' gestita da contribuenti di diritto - soggetti passivi - con obblighi specifici

## NATURA DELL'IMPOSTA – SOGGETTI COINVOLTI

- ❑ L'Iva è riscossa in forma frazionata
- ❑ I soggetti passivi detraggono dall'Iva riscossa l'Iva che a loro volta hanno versato per l'acquisto di beni e servizi afferenti la loro attività economica
- ❑ Questo meccanismo assicura la neutralità dell'imposta, perché l'Iva è versata allo Stato dall'impresa/soggetti esercenti arti o professioni (soggetto passivo) ma resta effettivamente a carico del consumatore finale, che resta **inciso dal tributo.**

# NATURA DELL'IMPOSTA – SOGGETTI COINVOLTI

## SINTESI APPLICATIVA

- **Imposta sul consumo**, in quanto colpisce il consumo di beni e servizi;
- **Imposta che grava sul consumatore finale** in proporzione del prezzo finale del bene ed è neutrale rispetto al numero di passaggi. L'IVA, pertanto, non influisce sul prezzo finale dei beni e non interferisce con l'organizzazione delle imprese
- **Imposta neutrale**, in quanto gli operatori economici (esercanti attività di impresa, arte o professione) recuperano l'imposta assolta sugli acquisti (pagata ai fornitori in via di rivalsa) acquisendo un credito verso lo Stato e recuperano l'imposta dovuta allo Stato grazie al diritto di rivalsa verso coloro che acquistano i suoi beni o servizi.
- il consumatore finale non avendo la detrazione non recupera l'imposta pagata e rimane così definitivamente inciso dal prelievo.

# NATURA DELL'IMPOSTA – SOGGETTI COINVOLTI

## SINTESI APPLICATIVA

- ❑ Contribuente di fatto: sopporta il peso economico del tributo ma non è tenuto, in quanto non è soggetto passivo, agli obblighi strumentali e agli adempimenti previsti dalla legge
  
- ❑ Contribuente di diritto: soggetto passivo tenuto agli adempimenti e agli obblighi previsti dalla legge, ma non è (in linea di principio) soggetto inciso dal tributo, per cui per esso rimane neutrale
  
- ❑ Funzione economica dell'IVA (soggetto privato inciso)
  
- ❑ Meccanismo giuridico (soggetto passivo IVA)

# NATURA DELL'IMPOSTA – SOGGETTI COINVOLTI

## SINTESI APPLICATIVA

- ❑ La nozione di soggetto passivo assume rilevanza in termini di pre-requisito anche dei presupposti applicativi
- ❑ Art. 9 Direttiva 2006/112 identifica il soggetto passivo come colui che esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati
- Quindi se il prestatore di un servizio non è un soggetto passivo non rileva neppure indagare se lo sia il cliente (ad es. ai fini della territorialità)

## OPERAZIONI IVA E FUORI CAMPO IVA

### ❑ Operazioni IVA

1. rientrano nella disciplina dell'imposta
2. sono soggette agli obblighi formali di registrazione, di fatturazione e di dichiarazione
3. partecipano alla quantificazione del volume d'affari si suddividono in: imponibili, non imponibili, esenti

### ❑ Operazioni fuori campo IVA

1. non rientrano nella disciplina dell'imposta
2. sono definite "operazioni escluse"

# **PRESUPPOSTI DELL'IVA**

## **PRESUPPOSTI**

## **CONSIDERAZIONI GENERALI**



## I PRESUPPOSTI – CONSIDERAZIONI GENERALI

□ L'art. 2 direttiva n. 112/2006, recepito dall'art. 1 d.P.R. n. 633/1972, stabilisce i presupposti che devono ricorrere perché un'operazione rientri nella disciplina del tributo: deve trattarsi di



- ✓ cessioni di beni o di prestazioni di servizi (**presupposto oggettivo**)
- ✓ effettuate (**presupposto temporale**)
- ✓ nel territorio di uno Stato appartenente alla UE (**presupposto territoriale**)
- ✓ nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni (**presupposto soggettivo**);
- ✓ ovvero di importazioni da chiunque effettuate (diritto di confine).

# PRESUPPOSTI

Art 1 D.P.R. 633/72. 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.

## **❑ Presupposto oggettivo: cosa? Definizione delle operazioni rilevanti**

- Cessioni di beni (art. 2)
- Prestazioni di servizi (art. 3)
  
- Importazioni, da chiunque effettuate (art. 1)

# PRESUPPOSTI

Art 1. 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.

## ❑ **Presupposto soggettivo: chi? Definizione dei soggetti passivi**

- Esercizio di imprese (art. 4)
- Esercizio di arti e professioni (art. 5)

## PRESUPPOSTI

Art 1. 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.

### **Presupposto territoriale: dove? Definizione del luogo di effettuazione dell'operazione**

- Territorialità (art. 7 a 7 septies)

## PRESUPPOSTI

Art 1. 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.

### **☐ Presupposto temporale: quando? Definizione del momento di effettuazione dell'operazione**

- Effettuazione delle operazioni (art. 6)

# **I SINGOLI PRESUPPOSTI**

**PRESUPPOSTO OGGETTIVO**

**CESSIONI DI BENI**

**PRESTAZIONI DI SERVIZI**

# PRESUPPOSTO OGGETTIVO

## CONCETTO DI CESSIONE DI BENI

- ❑ Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (art. 2 comma 1)
  
- Atti a titolo oneroso
  
- Trasferimento di proprietà o diritti reali
  
- Beni di ogni genere (mobili e immobili)

# PRESUPPOSTO OGGETTIVO

## OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE CESSIONI DI BENI

2. Costituiscono inoltre cessioni di beni:
  - 1) le vendite con riserva di proprietà;
  - 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;
  - 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
  - 4) 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 lire cinquantamila 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*;



# PRESUPPOSTO OGGETTIVO

## OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE CESSIONI DI BENI

5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19;

6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

## PRESUPPOSTO OGGETTIVO

### OPERAZIONI CHE NON COSTITUISCONO CESSIONE DI BENI

3. **Non** sono considerate cessioni di beni:

- a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;
- b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda;
- c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lett. a), della Legge 10/1977;

## PRESUPPOSTO OGGETTIVO

### OPERAZIONI CHE NON COSTITUISCONO CESSIONE DI BENI

3. **Non** sono considerate cessioni di beni:

d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;

[...]

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

[....]

# PRESUPPOSTO OGGETTIVO

## SINTESI – CESSIONI DI BENI

FATTISPECIE TIPICA	OPERAZIONI ASSIMILATE	OPERAZIONI ESCLUSE
Trasferimento <b>a titolo oneroso</b> della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vendita con riserva proprietà</li><li>• Locazioni con trasferimento proprietà vincolante per ambedue le parti</li><li>• Passaggi interni nei contratti di commissione</li><li>• Cessioni gratuite</li><li>• Autoconsumo esterno</li><li>• Assegnazione ai soci</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Denaro e aziende</li><li>• Terreni non edificabili</li><li>• Campioni gratuiti</li><li>• Passaggi di beni nelle fusioni, scissioni e trasformazione</li><li>• Valori bollati</li><li>• Paste alimentari e simili</li><li>• Concorsi a premio</li></ul>

# PRESUPPOSTO OGGETTIVO

## CONCETTO DI PRESTAZIONE DI SERVIZI

- 1. Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. (art. 3 comma 1)

# PRESUPPOSTO OGGETTIVO

## OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

2. Costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

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, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;

## PRESUPPOSTO OGGETTIVO

### **OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZI**

*(Costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo)*

3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro soluto, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso Amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente;

4) le somministrazioni di alimenti e bevande;

5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

# PRESUPPOSTO OGGETTIVO

## SINTESI – PRESTAZIONI DI SERVIZI

CONTRATTI	OBBLIGAZIONI	ASSIMILAZIONI	ESCLUSIONI
<ul style="list-style-type: none"><li><input type="checkbox"/> Opera</li><li><input type="checkbox"/> Appalto</li><li><input type="checkbox"/> Trasporto</li><li><input type="checkbox"/> Mandato</li><li><input type="checkbox"/> Spedizione</li><li><input type="checkbox"/> Agenzia</li><li><input type="checkbox"/> Mediazione</li><li><input type="checkbox"/> Deposito</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• fare</li><li>• non fare</li><li>• Permettere</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Locazione e affitto</li><li>• Diritti d'autore, invenzioni e marchi</li><li>• Prestiti</li><li>• Somministrazioni di alimenti e di bevande</li><li>• Cessioni</li><li>• Contratto</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Diritti d'autore per titolari e eredi</li><li>• Prestiti obbligazionari</li><li>• Cessioni contratto relative a denaro, aziende e terreni non edificabili</li><li>• Conferimenti</li><li>• Mandato e mediazione su diritti d'autore</li><li>• Mandato su prestiti obbligazionari</li><li>• Commissionari e Mandatari</li></ul>



# **I SINGOLI PRESUPPOSTI**

**PRESUPPOSTO SOGGETTIVO**

**ESERCIZIO DI IMPRESA**

**ARTI E PROFESSIONI**

# PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

## CARATTERI GENERALI DEL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

- ❑ Le operazioni IVA devono essere realizzate nell'esercizio di attività di impresa, arte o professione.
- Tale requisito recepisce quello di "attività economica" previsto in ambito comunitario, secondo il quale sono soggetti passivi IVA coloro che esercitano "in modo indipendente" una attività economica in qualunque luogo e quali ne siano lo scopo e i risultati
  
- ❑ Attività economica: attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità (profilo oggettivo).

# PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

## CARATTERI GENERALI DEL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

☐ Caratteri attività economica:

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

➤ E' escluso il lavoro dipendente

# PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

## CARATTERI GENERALI DEL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

- ❑ Secondo l'ordinamento comunitario non costituiscono attività economica
  1. l'acquisto o la detenzione di quote societarie o di obbligazioni non strumentali all'attività di impresa;
  2. le holding che detengono esclusivamente partecipazioni in altre imprese;
  3. l'attività delle holding di mera vendita di azioni e titoli.

## PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

### A) IMPRESA (ART. 4 D.P.R. 633/72)

- ❑ Nozione sostanziale: esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva delle attività commerciali o agricole di cui agli art. 2195 e 2135 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa.
- ❑ Nozione formale: esercizio di attività organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nel 2195 c.c. Sono soggetti IVA:
  - le società commerciali
  - gli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività agricole o commerciali

## PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

### B) ARTE E PROFESSIONE (ART. 5 D.P.R. 633/72)

- ❑ 1. esercizio abituale anche se non esclusivo di attività di lavoro autonomo
- ❑ 2. da parte di persone fisiche, società semplici o associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse
- ❑ Esclusione delle prestazioni effettuate dai collaboratori a progetto, salvo l'attività sottostante sia oggetto di altra attività professionale.

# **I SINGOLI PRESUPPOSTI**

## **PRESUPPOSTO TERRITORIALE**

### **TERRITORIALITA' DELLE CESSIONI DI BENI**

### **TERRITORIALITA' DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI**

**Operazioni B2C**

**Operazioni B2B**

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

(ART. 7-7 SEPTIES D.P.R. 633/72)

- ❑ Specifici *criteri* in base ai quali determinare la localizzazione e la tassazione nel territorio dello Stato delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi (modifiche per la localizzazione dei servizi - D.Lgs. n.18/2010 che ha recepito la direttiva 2008/8/CE del 12.2.2008)
  
- ❑ **Definizione di territorio dello Stato:** per territorio dello Stato si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei Comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano.
  
- ❑ **Definizione di territorio della Comunità:** per territorio della Comunità si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità europea con le esclusioni indicate all'art. 7, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.



## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### TERRITORIALITA' CESSIONE DI BENI

#### Criterio generale

1. luogo dell'esistenza fisica dei beni;
2. luogo inizio spedizione: in caso di trasporto;
3. luogo di destinazione: in caso di montaggio o installazione.

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### TERRITORIALITA' CESSIONE DI BENI

#### □ Criteri specifici

1. luogo di partenza del trasporto: cessioni a bordo delle navi, di aerei e di treni per trasporti intra – CE;
2. Domicilio o residenza nel territorio dello Stato del soggetto passivo rivenditore: cessioni di gas naturale e di energia elettrica mediante sistemi di distribuzione.

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## TERRITORIALITA' PRESTAZIONE DI SERVIZI

### □ Criteri generali

- **B2B**: *sede del committente/cliente* se il committente è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato (ipotesi di *business to business*)
- **B2C**: *sede del prestatore/fornitore* se il prestatore è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato e il committente non è soggetto passivo (ipotesi di *business to consumer*)

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### TERRITORIALITA' PRESTAZIONE DI SERVIZI

#### ☐ **Soggetto passivo stabilito**

- soggetto domiciliato o residente nel territorio dello Stato (che non abbia il domicilio all'estero);
- stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato o residente all'estero limitatamente alle operazioni rese o ricevute;
- Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, il domicilio è il luogo della sede legale e la residenza della sede effettiva.

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## TERRITORIALITA' PRESTAZIONE DI SERVIZI

- ❑ **Criteria specifici che si applicano a prescindere dal destinatario della prestazione**
- il luogo di ubicazione dell'immobile: per le prestazioni di servizi relative a beni immobili
- la tratta percorsa nel territorio dello Stato: per le prestazioni di trasporto di passeggeri
- il luogo di esecuzione materiale della prestazione: per i servizi di ristorazione e di catering (diversi da quelli resi a bordo di navi, aerei e treni ove rileva il luogo di partenza)

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## TERRITORIALITA' PRESTAZIONE DI SERVIZI

### ❑ Criteri specifici che si applicano a prescindere dal destinatario della prestazione

1. la messa a disposizione del destinatario del mezzo di trasporto nel territorio dello Stato e l'utilizzazione nel territorio comunitario o l'utilizzazione nel territorio dello Stato (anche se la messa a disposizione è al di fuori del territorio della Comunità) per le prestazioni di servizi di locazione (anche finanziaria), noleggio e simili di mezzi di trasporto;
2. il luogo di svolgimento delle prestazioni per quanto riguarda le prestazioni di servizi relative ad attività, culturali, artistiche, scientifiche, educative, ricreative e simili.

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### TERRITORIALITA' PRESTAZIONE DI SERVIZI

- ❑ **Criteria specifici che si applicano solo ad ipotesi di *business to consumer***
  - **per le medesime ipotesi relative ad operazioni *business to business* si utilizzano i criteri generali**
- 1. il luogo di effettuazione dell'operazione principale: per operazioni di intermediazione;
- 2. il luogo di inizio del trasporto: per le prestazioni di trasporto di beni intra- CE;
- 3. distanza percorsa nel territorio dello Stato: per il trasporto di beni con provenienza o destinazione extra CE;
- 4. il luogo di svolgimento della prestazione: per attività accessorie al trasporto e perizie sui beni.

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## TERRITORIALITA' PRESTAZIONE DI SERVIZI

❑ **Criteri specifici che si applicano solo ad ipotesi di *business to consumer***

➤ **per le medesime ipotesi relative ad operazioni *business to business* si utilizzano i criteri generali**

5. se rese da soggetti stabiliti nel territorio dello Stato ed utilizzate nel territorio CE o se sono utilizzate nel territorio dello Stato (anche se rese da soggetti non stabiliti nel territorio CE): operazioni di noleggio, locazione anche finanziaria dei mezzi di trasporto;
6. utilizzo nel territorio dello Stato: per operazioni di telecomunicazioni e di teleradiodiffusione;
7. domicilio del committente o residenza nel territorio dello stato (senza domicilio all'estero): per le prestazioni tramite mezzi elettronici da soggetti extra CE.



# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## TERRITORIALITA' PRESTAZIONE DI SERVIZI

### □ Ulteriore criterio specifico

1. prestazione di servizi di pubblicità - di consulenza e di assistenza tecnica e legale – di elaborazioni di dati e di forniture – operazioni bancarie, finanziarie e assicurative – messa a disposizione di personale– altre prestazioni *art. 7 septies*;
2. se rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti extra CE (da prestatore italiano);
3. non si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e quindi non sono assoggettate ad IVA).

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### PRESUPPOSTO INTRA-UE

❑ **Cessioni di beni tra soggetti appartenenti a diversi paesi UE**

➤ Operatore economico (soggetto IVA)

✓ *Presupposto IVA: acquisto bene*

➤ Consumatore finale (privato)

✓ *Presupposto IVA: cessione bene*

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## PRESUPPOSTO INTRA-UE

❑ Cessioni di beni tra soggetti appartenenti a diversi paesi UE

➤ Cessione a consumatore finale

1. imponibile la cessione con l'aliquota del paese UE del cedente;
2. il cedente applica e versa l'IVA nello stato di appartenenza;
3. previsione di regimi derogatori finalizzati ad evitare la concentrazione degli acquisiti nei paesi che hanno le aliquote più basse; **tale disciplina valuta il territorio comunitario come un "unico grande mercato", che non conosce i confini nazionali.**

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## PRESUPPOSTO INTRA-UE

- ❑ **Cessioni di beni tra soggetti appartenenti a diversi paesi UE**
- **Cessione a soggetto IVA (imponibile l'acquisto intra-comunitario)**
- **Requisiti dell' acquisto intra-comunitario:**
  1. il cedente ed il cessionario devono essere due soggetti IVA negli Stati di residenza;
  2. l'operazione deve essere onerosa e deve comportare il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sul bene;
  3. il bene deve partire da uno Stato membro e giungere in altro Stato membro.

**Applicazione dell'IVA con meccanismo del reverse charge**

# **I SINGOLI PRESUPPOSTI**

## **PRESUPPOSTO TEMPORALE**

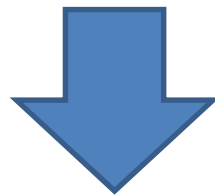
**MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI**

**MOMENTO DI ESIGIBILITA' DELL'IVA**

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### MOMENTO IMPOSITIVO

1. momento al verificarsi del quale l'operazione assume rilevanza ai fini IVA
2. mette in moto l'intero "sistema IVA"
3. rileva contestualmente per tutti i soggetti coinvolti nel meccanismo impositivo
4. definito anche "effettuazione delle operazioni"



**Il momento impositivo individua quando l'operazione economica raggiunge un grado di certezza tale da mettere in moto il sistema IVA.**

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### MOMENTO IMPOSITIVO

- Effettuazione dell'operazione e esigibilità dell'imposta coincidono di regola
- Deroghe:
  - **IVA per cassa**
  - **Operazioni nei confronti di enti pubblici, in generale, in *split payment***
  - ***Iva a esigibilità differita (art. 6, c. 5)***
  - **Cessioni di beni in cui al momento della consegna il prezzo non sia stato determinato**

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO

### ❑ Cessione di beni

- mobili: consegna o spedizione del bene
- immobili: stipula dell'atto traslativo
- deroghe: art. 6, comma 2, D.P.R. n. 633/1972

### ❑ Prestazioni di servizi

- pagamento del corrispettivo
- deroghe: art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972

### ❑ Acquisti intra – CE

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



# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO

- **Cessione di beni.** Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 6 dispone che «*Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente (...) si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti*».
  - Vendita con riserva di gradimento (art. 1520 c.c.)
  - Vendita a prova (art. 1521 c.c.)
  - Vendita su campione e su tipo di campione (art. 1522 c.c.)
  - Vendita di cosa futura e vendita di cose generiche le quali rilevano ai fini IVA rispettivamente quando la cosa viene ad esistenza e quando le cose vengono individuate (art. 1465 c.c.)

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO

### ☐ Cessione di beni

➤ Deroghe: art. 6, comma 2, D.P.R. n. 633/1972:

- a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo
- b) per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3) dell'art. 2, all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario;

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO – CESSIONI DI BENI

- Deroghe: art. 6, comma 2, D.P.R. n. 633/1972:
  - c) per la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di cui al n. 5) dell'art. 2, all'atto del prelievo dei beni
  - d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione;
  - d) *bis*) per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO – PRESTAZIONI DI SERVIZI

### Prestazioni di servizi

criterio generale : pagamento del corrispettivo

➤ deroghe: art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972

1. la prima parte del secondo periodo del comma 3 prevede che le prestazioni «indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo», cioè le prestazioni di valore superiore a €50 e per le quali l'IVA afferente i beni e i servizi relativi alla loro esecuzione è detraibile:

➤ effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore (ad esempio l'albergatore che fa dormire in una camera del suo hotel suo figlio); oppure

➤ rese gratuitamente per finalità estranee all'esercizio dell'impresa (ad esempio l'albergatore che fa dormire in una camera del suo hotel la sua amica)

**sono effettuate nel momento in cui sono rese, poiché in questi casi non vi è un pagamento del corrispettivo**

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### MOMENTO IMPOSITIVO – PRESTAZIONI DI SERVIZI

#### Prestazioni di servizi

Criterio generale : pagamento del corrispettivo

➤ deroghe: art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972

2. la seconda parte del secondo periodo del comma 3 dell'art. 6 prevede che:

➤ le prestazioni di cui alla prima deroga, se sono a carattere periodico o continuativo, si considerano effettuate nel mese successivo a quello in cui sono rese

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO – PRESTAZIONI DI SERVIZI

### Prestazioni di servizi

### Criterio generale : pagamento del corrispettivo

➤ deroghe: art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972

3. la terza deroga riguarda le prestazioni di servizi c.d. «generiche» di cui all'art.7-ter

✓ Il primo periodo del comma 6 dispone che le prestazioni «generiche»:

➤ rese da un soggetto passivo (UE o *extraUE*) non residente in Italia ad un soggetto passivo residente in Italia (cosiddetti rapporti «B2B»)

➤ rese da un soggetto passivo residente in Italia ad un soggetto passivo (UE o *extraUE*) non residente in Italia (cosiddetti rapporti «B2B»)

***«si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi».***

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### MOMENTO IMPOSITIVO – PRESTAZIONI DI SERVIZI

#### ❑ Prestazioni di servizi

❑ Criterio generale : pagamento del corrispettivo

➤ deroghe: art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972

3. la terza deroga riguarda le prestazioni di servizi c.d. «generiche» di cui all'art.7-ter

✓ Il secondo periodo del comma 6 dispone che «*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento*».

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO – PRESTAZIONI DI SERVIZI

### ❑ Prestazioni di servizi

### ❑ Criterio generale : pagamento del corrispettivo

➤ deroghe: art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972

3. la terza deroga riguarda le prestazioni di servizi c.d. «generiche» di cui all'art.7-ter

- Il terzo periodo del comma 6 dispone che «*Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime*».



# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO – ARTICOLO 6, COMMA 4 D.P.R. 633/72

- ❑ Art. 6, comma 4 considera l'operazione comunque effettuata, in tutto o in parte, se prima degli eventi individuati nei primi tre commi o indipendentemente da questi:
  - a) Viene emessa fattura o
  - b) Viene pagato il corrispettivo

Il momento **a)** anticipa il momento di effettuazione:

- sia delle cessioni di beni (nazionali o intracomunitarie, cfr. comma 1 dell'art. 6 e, per quelle intracomunitarie, dall'art.39 comma 1 del D.L. n.331 del 1993)
- sia delle prestazioni di servizi, tranne per le prestazioni di servizi c.d. generiche rese e/o ricevute da un soggetto passivo estero non residente in Italia (per queste prima dell'ultimazione rileva solo il pagamento anticipato). Art. 6, c. 6 DPR 633/72

# PRESUPPOSTO TERRITORIALE

## MOMENTO IMPOSITIVO – ARTICOLO 6, COMMA 4 D.P.R. 633/72

- ❑ Art. 6, comma 4 considera l'operazione comunque effettuata, in tutto o in parte, se prima degli eventi individuati nei primi tre commi o indipendentemente da questi:
  - a) Viene emessa fattura o
  - b) Viene pagato il corrispettivo

Il momento **b)**, ossia il pagamento del corrispettivo, anticipa il momento di effettuazione:

- ✓ delle cessioni di beni (tranne le assegnazioni in proprietà di case di abitazione a soci da cooperative edilizie a proprietà divisa e le cessioni e gli acquisti *intra*UE, per i quali prima della consegna rileva solo la fatturazione) e
- ✓ delle prestazioni di servizi «generiche» *ex art.7-ter*), che si considerano effettuate con la loro ultimazione o, appunto, dal loro pagamento prima dell'ultimazione

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

### MOMENTO IMPOSITIVO

- ❑ **Al verificarsi del momento impositivo nasce**
  - l'obbligo di rivalsa del cedente / prestatore
  - il diritto di detrazione del cessionario / committente
  - l'obbligo di emissione della fattura
  - l'obbligo di versare l'imposta all'Erario (anche "esigibilità") In alcune ipotesi è differita l'esigibilità
  
- ✓ **IVA per cassa** : consente ai soggetti IVA con un volume d'affari contenuto un differimento della esigibilità dell'imposta al momento dell'incasso del corrispettivo

# **I PRESUPPOSTI**

## **I RAPPORTI TRA I SINGOLI PRESUPPOSTI**

### **CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

## RAPPORTI TRA PRESUPPOSTI

- ❑ **Rapporto c.d. orizzontale: coordinamento tra i presupposti**
- ❑ Sebbene la lettura delle disposizioni nazionali (artt. **1-7** d.P.R. n. 633/1972) suggerisca una valutazione autonoma di ciascuno dei presupposti, come regole autosufficienti e, appunto, fra loro autonome, non può, comunque, sfuggire il coordinamento fra di essi esistente, come dimostra, ad esempio, l'inferenza del requisito temporale ai fini della qualifica territoriale delle operazioni.

## RAPPORTI TRA PRESUPPOSTI

- ❑ Ai presupposti soggettivo, oggettivo e territoriali si aggiunge il presupposto temporale che individua un momento convenzionale cui il legislatore fa riferimento per determinare quando le operazioni, rilevanti sotto il profilo oggettivo e soggettivo, iniziano ad avere rilevanza nell'ambito del sistema
- ❑ Sino a che non si manifesta questa rilevanza, l'operazione vive in una sorta di limbo: cioè, pur essendo già formata giuridicamente, non produce alcun effetto tributario.
- ❑ Il presupposto temporale è, dunque, il momento perfezionante dei presupposti fondamentali (oggettivo, soggettivo e territoriale).
- ❑ Secondo alcuni «presupposto temporale» non sarebbe quindi un presupposto autonomo ma si configurerebbe come un requisito che integra e rende rilevanti ai fini IVA gli altri presupposti

## RAPPORTI TRA PRESUPPOSTI

- ❑ Sulle importazioni invece l'IVA si applica per il solo fatto oggettivo dell'introduzione dei beni provenienti da Paesi estranei all'Unione Europea nel territorio nazionale, a prescindere dalla natura del soggetto che vi provvede (e dunque anche se questi sia un privato consumatore) e dalla sottostante causa.
- ❑ In caso di importazioni, quindi, non rilevano, nella sostanza, il presupposto soggettivo ed oggettivo, mentre quello territoriale è «semplificato» all'ingresso nel territorio. Il requisito temporale, anch'esso, nella sostanza non rileva in quanto l'esigibilità dell'IVA – e l'effettuazione dell'operazione – sussistono, a prescindere da altri fattori, al momento dell'introduzione dei beni nel territorio doganale.

## RAPPORTI TRA PRESUPPOSTI

- ❑ **Rapporto c.d. verticale: preminenza dei presupposti**
- ❑ Nel senso che se non sussiste un dato presupposto è del tutto inutile indagare l'eventuale sussistenza degli altri
  - Al primo posto il requisito oggettivo, quale elemento centrale e scriminante dell'applicazione degli ulteriori requisiti
  - La centralità del requisito oggettivo, ben individuato dalla norma interna nel rapporto con i criteri di effettuazione (art. 6) e di territorialità (art. 7 e ss.), viene in rilievo anche per il requisito soggettivo, non tanto dagli artt. 4 e 5 del DPR 633/72, ove il profilo dell'operatore è tratteggiato in via autonoma e scollegata dal profilo oggettivo, privilegiando un taglio squisitamente formalistico, quanto dalla norma comunitaria (**art. 9** e ss. direttiva n. 2006/112/CE), nella quale la definizione del soggetto passivo è apertamente influenzata dalla natura "economica" degli atti che esso pone in essere.



## RAPPORTI TRA PRESUPPOSTI

- ❑ **Rapporto c.d. verticale: preminenza dei presupposti**
- ❑ L'art. 2 della Direttiva 2006/112/CE definisce l'operazione economica, come condizione pregiudiziale per il suo ingresso nel sistema dell'IVA
- L'indagine sull'economicità, ancora prima che sull'appartenenza dell'operazione alla categoria dei beni ovvero dei servizi è dunque utile per la comprensione delle scelte legislative comunitarie e per la valutazione critica di quelle domestiche, al fine di giungere alla determinazione dell'**oggetto dell'imposta**, in riferimento alle due distinte categorie di "**cessione di beni**" e di "**prestazione di servizi**".