

---

## *Diritto Tributario*

---

IVA – origine, natura e presupposti

### **RIFERIMENTI NORMATIVI**

d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633

legge 427 del 1993

### **BIBLIOGRAFIA:**

F. Tesauro, *“Istituzioni di diritto tributario. Vol. 2: Parte speciale”*, Roma, Utet, 2012;

G. Marongiu e A. Marcheselli, *“Lezioni di diritto tributario”*, Torino, Giappichelli Editore, 2013;

C. Orsi, *“Manuale pratico del commercialista”*, Salerno, Maggioli Editore;

## Imposta sul valore aggiunto (IVA)

### Origine

L'imposta sul valore aggiunto è stata ideata in sede europea.

In Italia, l'IVA è stata inizialmente recepita con il **d.p.r. 633 del 1972**, ed è poi stata completata dalla **legge 427 del 1993**, avente ad oggetto gli scambi intracomunitari

Ancora oggi la disciplina dell'IVA è soggetta a continue modifiche con l'obiettivo di uniformare gli Stati membri sotto il profilo della tassazione degli scambi.

### Natura dell'IVA

L'IVA è una imposta:

- **indiretta**, in quanto calcolata sul consumo di ricchezza;
- **plurifase**<sup>1</sup>, essendo applicata nelle varie fasi del processo produttivo-distributivo;
- **sul valore aggiunto**<sup>2</sup>, dove i diversi prelievi non si cumulano, ma colpiscono solo il maggior valore che ciascuna fase aggiunge al bene;
- **neutrale**, in quanto i soggetti passivi del tributo (imprese e lavoratori autonomi) non vengono incisi dall'imposta che, infatti, grava sul consumatore finale;

Con riguardo al principio di neutralità, l'imposta è neutrale per il soggetto passivo (imprenditore o lavoratore autonomo) che, quando vende un bene o eroga un servizio, è debitore verso lo Stato dell'IVA che incassa dall'acquirente, ma è, al

---

<sup>1</sup> Dalle imposte plurifase si distinguono quelle monofase, applicate una sola volta

<sup>2</sup> Dalle imposte sul valore aggiunto si distinguono quelle cumulative, dove il tributo dovuto in ciascuna fase si somma agli altri.

contempo, creditore (**rivalsa**) verso lo Stato per l'IVA che egli ha pagato a imprese fornitrici o ai consulenti d'impresa per materie prime, beni in generale e servizi.

Come avviene la rivalsa?

Riconoscendo al soggetto passivo il diritto (obbligo) di **dedurre** dall'IVA incassata sulle vendite, l'IVA pagata sugli acquisti.

Se il soggetto passivo non è inciso dall'imposta, allora su chi grava il tributo?

Sul consumatore finale. Quest'ultimo nel momento in cui acquista un bene paga il prezzo comprensivo di IVA ma, diversamente dagli imprenditori o dai lavoratori autonomi, non può scaricare l'onere del tributo su un altro soggetto tramite rivalsa e detrazione dell'imposta.

Ecco allora che nell'IVA occorre distinguere il soggetto passivo:

- di diritto, costituito dall'imprenditore e dal lavoratore autonomo che versano l'imposta all'Erario;
- economico, ossia il consumatore finale che è l'unico inciso dall'imposta.

## **Presupposti IVA**

Una operazione economica è rilevante ai fini IVA se sussistono tre condizioni:

- a) se è posta in essere da un imprenditore o da un lavoratore autonomo (presupposto soggettivo);
- b) se rientra nel campo di applicazione del tributo (presupposto oggettivo);
- c) se è effettuata nel territorio dello Stato (presupposto territoriale).

## A) Presupposto soggettivo

I soggetti passivi dell'IVA sono due:

- imprenditori;
- lavoratori autonomi.

Con riguardo agli imprenditori, che cosa si intende per imprenditore ai fini IVA?

Come si è visto nel caso delle imposte sui redditi (a cui si rimanda), in dottrina non vi è una definizione univoca di imprenditore, tant'è che la nozione di imprenditore utilizzata nel diritto commerciale differisce da quella rilevante nel calcolo delle imposte sui redditi. A ciò si aggiunga che vi sono anche delle differenze tra la nozione di imprenditore ai fini delle imposte sui redditi e quella utilizzata nella normativa sull'IVA.

Ed infatti, l'art. 4 del d.p.r. 633/72 stabilisce che si può parlare di imprenditore quando:

- a) si esercita attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del c.c.;
- b) le suddette attività vengono svolte in forma abituale, ancorché non esclusiva;
- c) si esercita una attività in forma d'impresa, anche se diversa da quelle indicate negli artt. 2135 e 2195 del c.c.;

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

## **B) presupposto oggettivo: campo di applicazione IVA**

Le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA si distinguono in:

- a) operazioni imponibili, che determinano il sorgere del debito d'imposta e non limitano il diritto di detrazione;
- b) operazioni non imponibili, che non fanno sorgere il debito d'imposta e, al contempo, non limitano il diritto di detrazione;
- c) operazioni esenti, che non fanno sorgere il debito d'imposta e che, al contempo, limitano il diritto di detrazione.

Sia le operazioni non imponibili che quelle esenti non fanno sorgere il debito d'imposta, ma per tali tipologie di operazioni rimane l'obbligo di eseguire gli adempimenti formali previsti per le operazioni imponibili (devono essere fatturate, registrate e vanno incluse nel calcolo del volume d'affari).

A tali categorie si affiancano le operazioni “fuori campo IVA” o escluse, che non hanno alcun rilievo ai fini IVA: non comportano il sorgere del debito d'imposta e non comportano l'adempimento di obblighi formali da parte del soggetto passivo.

### ***a) Le operazioni imponibili***

Le operazioni imponibili sono:

- 1) le cessioni di beni all'interno del territorio nazionale;
- 2) le prestazioni di servizi rese nel territorio nazionale;
- 3) gli acquisti intra-UE;
- 4) le importazioni da Paesi extra-UE

Per quanto riguarda le cessioni di beni, l'art. 2 del d.p.r. 633/1972, rubricato cessioni di beni, stabilisce che sono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che

comportano il trasferimento della proprietà o la costituzione/trasferimento di diritti reali di godimento.

A tale disposizione generale segue una elencazione mediante la quale vengono individuate delle regole di:

- *assimilazione*, con le quali vengono equiparate alle cessioni di beni altre operazioni, come ad esempio le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa;
- *esclusione*, con le quali alcuni tipi di operazioni, pur presentando tutti i requisiti indicati dal suddetto art. 2, vengono escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Ad esempio, le operazioni straordinarie di gestione, e quindi i passaggi di beni dipendenti da conferimenti, fusioni, scissioni o trasformazioni di società.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, l'art. 3 del d.p.r. 633 del 1972, al primo comma, elenca tutta una serie di contratti che danno luogo a prestazioni di servizi, tra cui i contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione e deposito.

Ed ancora, come per la cessione dei beni, anche in tal caso vengono stabilite delle regole di:

- *assimilazione*, per cui, ad esempio, viene considerata prestazione di servizio la concessione di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- *esclusione*, per cui, ad esempio, non vengono considerate prestazioni di servizi le prestazioni sanitarie.

Per quanto riguarda gli acquisti intra-UE e le importazioni da Paesi extra-UE, per chiarezza espositiva, la trattazione è rinviata al momento in cui verrà affrontato il presupposto della territorialità.

### ***b) Le operazioni non imponibili***

Le operazioni non imponibili insieme alle operazioni imponibili vanno a formare la categoria delle operazioni *in campo IVA*.

Le operazioni non imponibili non comportano l'obbligo di pagare il tributo, ma solo obblighi formali (fatturazione, registrazione ecc.). Le operazioni non imponibili sono costituite da:

- i. cessioni all'esportazione;
- ii. operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione;
- iii. servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Per quanto riguarda le cessioni all'esportazione, si distinguono tre tipi di cessione all'esportazione:

- A. esportazione diretta: il soggetto cedente cura il trasporto/spedizione di un bene fuori dal territorio della CE;
- B. esportazione indiretta: il soggetto cessionario cura il trasporto/spedizione di un bene fuori dal territorio della CE. Ma in tal caso il bene deve uscire dal territorio CE entro 90 giorni dalla consegna;
- C. cessioni di beni (diversi da fabbricati e aree edificabili) o prestazioni di servizi da parte di **esportatori abituali**.

Con specifico riferimento a tale ultima categoria, gli esportatori abituali sono quei soggetti che normalmente vendono all'estero gran parte della loro produzione. Considerato che le esportazioni non sono imponibili, tali soggetti si troveranno costantemente in credito d'imposta, in quanto acquistano materie prime su cui sorgerà un credito IVA, e poi rivendono all'estero senza poter applicare l'IVA (le vendite all'estero sono non imponibili appunto). Tale situazione potrebbe causare delle difficoltà finanziarie all'impresa che costantemente corrisponde l'IVA ai

fornitori senza poter esercitare la rivalsa ai clienti. Per evitare ciò, il Legislatore ammette che tali soggetti possano effettuare acquisti senza il pagamento dell'IVA per un ammontare pari all'importo delle operazioni non imponibili poste in essere nell'anno precedente: questa somma spendibile senza pagare l'IVA viene comunemente chiamata **plafond**.

Con riferimento alle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, si tratta di operazioni particolari, come le cessioni di navi e aereomobili, compresi i satelliti.

Per quanto concerne, infine, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, l'art. 9 del d.p.r. 633/1972 elenca tutta una serie di operazioni che rientrano in tale categoria. Tali operazioni si contraddistinguono per i seguenti caratteri:

- sono poste in essere in parte in Italia, e in parte all'estero;
- i beni oggetto delle prestazione sono esteri o destinati all'estero;
- i beni oggetto della prestazione sono utilizzati in parte in Italia e in parte all'estero.

Un esempio è rappresentato dal servizio di trasporto di persone dall'Italia all'estero.

### *c) Le operazioni esenti*

Le operazioni esenti sono elencate dall'art. 10 e si differenziano dalle operazioni non imponibili per il fatto che limitano il diritto di detrazione: il contribuente che ponga in essere operazioni esenti non può detrarre l'IVA corrisposta ai suoi fornitori.

Un esempio di operazione esente è rappresentato dalle prestazioni mediche. L'Iva pagata dal medico sugli acquisti degli strumenti utilizzati per fornire la



prestazione non è detraibile. In pratica, chi pone in essere operazioni esenti è considerato dal Legislatore come il consumatore finale, nel senso che non può detrarre l'IVA pagata sugli acquisti.

Da tale esempio si intuisce anche la ratio che ha spinto il Legislatore ad ideare tale tipologia di operazioni. Con l'IVA si mira a colpire una manifestazione di ricchezza, il consumo. L'idea alla base di tale imposta è che chi consuma di più, dispone di una maggiore ricchezza e, quindi, capacità contributiva. Ciò, però, non vale per tutti i beni e prestazioni. Un soggetto che richiede cure mediche non lo fa perché ha maggiore capacità di spesa, ma perché malato. Quindi, in taluni casi viene a mancare il legame tra consumo e capacità contributiva che deve contraddistinguere tale tributo.

In realtà, vi sono anche altre ragioni che giustificano le esenzioni: tutelare alcuni settori, come quello bancario, fondamentali per l'economia.

Cosa accade se un contribuente esercita sia attività esenti che attività per le quali è ammessa la detrazione (imponibili e non imponibili)?

In tali casi è ammessa la detrazione in misura pari al rapporto tra le operazioni che danno diritto alla detrazione ed il totale delle attività.

### **C) presupposto territoriale**

Sono imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato Italiano.

Ed ancora, l'art. 7 precisa che per territorio dello Stato si intende la Repubblica Italiana, con esclusione dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia, e delle acque italiane del Lago di Lugano.

Quindi, le attività per cui sussistono sia il presupposto oggettivo che quello soggettivo rientrano nel campo di applicazione dell'IVA solo se,

contemporaneamente, sussiste anche il requisito territoriale, ovvero se la transazione si considera effettuata in Italia.

Quando una transazione può considerarsi effettuata in Italia?

Dipende dal tipo di transazione.

- nel caso della cessione di beni (art. 7-bis), qualora i beni stessi (mobili/immobili) si trovino in Italia. Inoltre, sono imponibili in Italia anche le cessioni di beni provenienti da altro Stato comunitario, qualora i beni siano installati in Italia dallo stesso fornitore o per suo conto;
- nel caso delle prestazioni di servizi (art. 7-ter) è prevista una diversa disciplina seconda del cliente. Segnatamente, l'imponibilità è:
  - o nel Paese del cliente (**regola del Paese committente**), se questi è un soggetto passivo IVA nello Stato;
  - o nel Paese del prestatore (**regola del Paese prestatore**), se il cliente è un privato o un soggetto privo di numero di partita IVA nello Stato.

Pertanto, se una impresa non residente rende un servizio a una impresa residente, la prestazione si considera svolta in Italia. In tal caso l'imposta deve essere applicata dall'impresa italiana attraverso il **reverse charge** (autofatturazione). In altri termini, il fornitore ha l'obbligo di emettere la fattura senza IVA e con la specificazione che trattasi di operazione non imponibile e il relativo riferimento normativo. Sarà l'impresa italiana ad integrare il documento indicando, tra gli altri elementi, l'ammontare dell'imposta, e registrando la fattura sia in entrata che in uscita.

Con riguardo al principio di territorialità, le operazioni possono essere distinte in:

- a) operazioni intra-UE. Sono le operazioni che si svolgono tra soggetti residenti in Stati diversi dell'UE;
- b) operazioni extra-UE. Sono le operazioni che si svolgono tra un Paese dell'UE e un Paese terzo. È solo con riferimento a tali scambi che si può parlare di importazioni ed esportazioni.

### *Le operazioni intra-UE*

Il regime delle operazioni intracomunitarie è fondato sul principio di tassazione nel paese di destinazione. La non imponibilità nel Paese del cedente/prestatore è però soggetta a tre condizioni:

- la cessione avvenga a titolo oneroso;
- si realizzi la movimentazione fisica delle merci da uno Stato membro all'altro;
- la cessione sia effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA nello Stato di destinazione della merce.

In mancanza anche di una sola di tali condizioni, la cessione non potrà considerarsi non imponibile e, pertanto, il cedente sarà tenuto ad applicare l'IVA secondo le aliquote dello Stato di residenza, emettendo regolare fattura con indicazione dell'imponibile e dell'imposta dovuta.

Viceversa, se ricorrono le suddette condizioni, il soggetto IVA di un Paese comunitario che cede il bene ad un soggetto IVA di un altro Paese comunitario deve emettere una fattura su cui l'operazione è indicata come "*non imponibile*".

L'acquirente deve registrare l'operazione sia nel registro delle fatture emesse, sia nel registro degli acquisti. In tal modo, l'IVA a debito, annotata sul registro delle vendite, è neutralizzata dall'IVA detraibile, annotata nel registro degli acquisti.

### *Le operazioni extra-UE. Le importazioni*

L'importazione di un bene o servizio è una operazione imponibile. I beni importati, quindi, sono tassati come quelli prodotti nello Stato (tassazione nel paese di destinazione).

Diversamente da quanto avviene nel caso degli scambi intra-UE, l'IVA sulle importazioni è un tributo doganale, amministrato dagli uffici doganali ed applicato secondo le leggi doganali.

Considerato che il bene importato non è ancora stato colpito dall'IVA, quest'ultima non verrà calcolata sul valore aggiunto in ciascuna fase del processo produttivo-distributivo, bensì sul valore pieno della merce. Pertanto, nel caso delle importazioni l'IVA non è più plurifase, ma diviene monofase.

Precisamente, l'IVA all'importazione ha come base imponibile il valore della merce determinato secondo le disposizioni doganali.

### *Le operazioni extra-UE. Le esportazioni*

Le esportazioni al di fuori dell'UE non sono soggette ad imposta: sono operazioni non imponibili.