
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

COMMENTARI IPSOA

CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA

A cura di
Nicola Galleani d'Agliano

Autori

Adriano Benazzi - Gianfranco Benvenuto - Saverio Capolupo - Gianfilippo Cattelan -
Anna Ciaco - Silvia Confalonieri - Giorgio Confente - Ciro D'Ardia - Clino De Ieso -
Remo Dominici - Roberto Fanelli - Nicola Galleani d'Agliano - Manuela Gandini -
Graziella Glendi - Michele Iavagnilio - Filippo Jacobacci - Lorenzo Lodi -
Maurizio Logozzo - Marco Peirola - Paolo Piantavigna - Marco Piazza - Carlo Pino -
Raffaele Rizzardi - Livia Salvini - Francesco Scopacasa - Massimo Sirri -
Francesco Spaziante - Sebastiano Stufano - Riccardo Zavatta - Giuseppe Zizzo

IV Edizione



Wolters Kluwer

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

(Gazzetta ufficiale 11 novembre 1972, n. 292, suppl. ord. n. 1)

TITOLO I DISPOSIZIONI GENERALI

Art. 1 - Operazioni imponibili

[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.

➔ Riferimenti normativi

Norme unionali

- Per la disciplina comunitaria cfr. artt. 1 e 2 direttiva 28.11.2006, n. 2006/112.

SOMMARIO: I. Principi generali - II. Operazioni soggette ad imposta - III. Classificazione delle operazioni

I. Principi generali

L'Imposta sul Valore Aggiunto nasce come un'imposta europea sin dalla sua 1 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 applicazione, durato circa 10 anni, con l'intento di far convergere le disposizioni degli Stati membri verso i principi comunitari è stata approvata la 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.

Ad oggi, 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'analisi storica della legislazione in materia di IVA dimostra come sia complesso il processo di armonizzazione ed uniformazione della normativa IVA. Esaminando nel dettaglio l'evoluzione delle norme dal 1967 ad oggi, ci si rende conto dell'impatto che hanno avuto i fattori esterni come, per esempio, l'abolizione delle barriere doganali avvenuta nel 1993 e, soprattutto, la progressiva digitalizzazione delle attività commerciali.

Il quadro normativo è, dunque, influenzato dal continuo sviluppo del sistema economico intercettato, talvolta, dalla Corte di Giustizia la quale, con le sue decisioni, anticipa l'attività legislativa rispondendo così, nell'immediato, all'urgenza di contrastare efficacemente il fenomeno delle frodi.

In questo contesto, si inserisce la Commissione il cui compito, certamente gravoso, consiste nel formulare delle proposte normative che possano assicurare una sintesi efficace per risolvere tutte le problematiche e le criticità connesse al funzionamento dell'imposta, nel rispetto dei principi fondamentali dell'Unione Europea.

Ne deriva un quadro normativo molto complesso, che risulta formato da molteplici fonti - *infra* indicate - sia di natura legislativa che giurisprudenziale.

In particolare, oltre alle disposizioni nazionali, occorre ricordare che il quadro normativo è completato dal **reg. di esecuzione UE n. 282/2011**, emanato in attuazione dell'art. 397 della direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui *"il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, adotta le misure necessarie per l'applicazione della presente direttiva"*.

La norma, posta a base del reg. n. 1777/2005/CE, oggi rifiuto nel reg. n. 282/2011/UE, è giustificata considerando che *"Per realizzare lo scopo fondamentale di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema di imposta sul valore aggiunto è necessario stabilire disposizioni di applicazione della direttiva n. 77/388/CEE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo di cessione o prestazione. Il presente regolamento si limita a quanto è necessario per conseguire tale scopo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nell'art. 5, terzo comma, del trattato. Dato che il regolamento è obbligatorio e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, l'uniformità dell'applicazione è garantita al meglio mediante un regolamento"*.

Attraverso la norma regolamentare, il Consiglio interviene su specifici punti che possono dare, o hanno dato, adito ad interpretazioni non uniformi, stabilendo *ex lege* il principio valido per tutti gli Stati membri, con evidente erosione del loro potere interpretativo-legislativo.

Si tratta, in sostanza, una disposizione di attuazione, la quale, anziché essere emanata da ciascun stato membro con singoli atti normativi, viene emanata congiuntamente dal Consiglio. Ne deriva, che il regolamento di attuazione, costituisce una fonte normativa avente il medesimo livello delle norme nazionali. È da ritenere che proprio per questo motivo, il regolamento non è stato approvato emanato dalla Commissione, bensì dal Consiglio.

La Corte di Giustizia, con la causa C-695/20, *Fenix International Ltd* ha esaminato nel dettaglio il contesto giuridico nell'ambito del quale il regolamento è stato emanato.

A questo riguardo, la Corte puntualizza come gli atti normativi si possano distinguere fra quelli di primo livello (direttiva n. 2006/112/CE) la cui emanazione avviene secondo la procedura legislativa prevista dall'art. 113 TFUE ed i provvedimenti di secondo livello (reg. n. 282/2011) adottati dalla Commissione, in casi particolari dal Consiglio che non vengono adottati in sede legislativa. adottati dal Consiglio. Di conseguenza, quando, in forza di un atto giuridicamente vincolante dell'Unione quale la direttiva IVA, il Consiglio disponga del potere di adottare misure di esecuzione, quali l'art. 9-bis, par. 1, del reg. di esecuzione n. 282/2011, tale istituzione non può, nell'ambito di un siffatto potere, adottare norme essenziali in materia, poiché queste ultime devono essere adottate nel rispetto della procedura legislativa [si v. CGUE, conclusioni dell'Avvocato Generale Athanasios Rantos nella causa C-695/20, punto 42 e ss.].

Questa ripartizione delle competenze muove dall'assetto normativo, il quale prevede un potere esclusivo riconosciuto agli Stati consistente nell'introdurre delle *“disposizioni che stabiliscono gli elementi essenziali di una normativa di base, la cui adozione richiede scelte politiche rientranti nelle responsabilità proprie di tale legislatore”* (punto 41).

Mentre, al Consiglio è conferita la possibilità di stabilire delle *“misure di esecuzione”* della direttiva *“al fine di ovviare al problema della doppia imposizione delle operazioni transfrontaliere che possono derivare da un'applicazione non uniforme, da parte degli Stati membri, delle disposizioni relative alla localizzazione delle operazioni imponibili, (...) Tali motivi”* - precisa la Grande Sezione - *“giustificano il conferimento al Consiglio del potere, risultante dall'art. 397 della direttiva IVA, di adottare le misure necessarie all'applicazione di tale direttiva, tra le quali figura l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, che mira concretamente a garantire l'applicazione uniforme dell'art. 28 di detta direttiva.”*

Sicché, la Corte conferma da un lato che il reg. n. 282/2011 rappresenta un atto legislativo di secondo livello adottato con una procedura diversa e, dunque, non sovrapponibile a quella utilizzata dagli atti legislativi di primo livello.

Strutturalmente, l'IVA appartiene al sistema dell'**imposizione indiretta** ed è qualificata come **imposta plurifase a prelievo frazionato** [cfr. R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 59 ss. - sulla neutralità dell'IVA cfr. F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17 ss., e ivi, nt. 11 per ulteriori approfondimenti].

Essa si distingue:

- dall'imposta plurifase a prelievo istantaneo: è l'ipotesi dell'imposta applicata nell'ultimo passaggio, con detrazione - nei passaggi intermedi - fra basi imponibili; nel sistema positivo dell'IVA interna, fondato essenzialmente sul meccanismo della detrazione *“imposta da imposta”*, la detrazione fra basi imponibili è prevista nel regime particolare delle agenzie di viaggio e turismo (cfr. art. 74-ter, d.P.R. n. 633/1972);
- dall'imposta istantanea plurifase, come, ad es., l'IGE;

- dall'imposta istantanea monofase: è questa l'ipotesi della **ILCCI** (Imposta Locale sul Consumo di Campione d'Italia), applicata all'ultimo stadio, nel momento in cui si verifica il passaggio dell'operazione al consumo finale.

L'Imposta sul Valore Aggiunto seppure definendosi una **imposta generale sul consumo**, si applica alle cessioni di beni o prestazioni di servizi realizzate nell'esercizio di 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.

3 L'IVA, come *retro* anticipato, è un'**imposta plurifase non cumulativa diretta a tassare i consumi**, quali **manifestazione indiretta di capacità economica**: colpisce i beni ed i servizi destinati al consumo attraverso l'imposizione nelle varie fasi degli scambi con il metodo del "**valore aggiunto**". I meccanismi applicativi dell'imposta fanno sì che ad ogni passaggio non sia, infatti, colpito il valore pieno dello scambio, ma solo il valore aggiunto del bene o servizio scambiato: l'imposta si applica con un'aliquota proporzionale al prezzo di vendita dei beni e dei servizi ed è esigibile per "massa di operazioni", ma previa detrazione dell'ammontare dell'imposta stessa che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Così, attraverso un sistema basato sull'istituto della rivalsa e su quello della detrazione, l'imposta colpisce l'incremento del valore che un bene subisce nelle singole fasi della produzione e del commercio, fino ad incidere nei confronti del consumatore finale, su cui in definitiva pesa l'onere del tributo. È, infatti, il consumatore finale che, acquistando con IVA, non recupera l'imposta pagata al venditore e resta l'unico soggetto inciso effettivamente dal tributo, che nei suoi confronti è commisurato all'intero valore aggiunto creato nei diversi passaggi di produzione e di commercializzazione del bene. Il **consumatore finale** è il "**contribuente di fatto**" dell'imposta. In particolare, l'IVA:

- è un'imposta "**istantanea**", in quanto si applica agli atti economici (cessioni di beni e prestazioni di servizi) compiuti dai soggetti passivi in tutte le fasi che si susseguono dalla produzione fino al consumo;
- è un'imposta "**plurifase**", in quanto la percezione del tributo non avviene in un unico momento, ma in ciascuna delle fasi relative alla produzione, commercio e distribuzione al consumo del bene o servizio;
- è un'imposta "**neutra**" per il soggetto passivo obbligato al suo versamento, in quanto per effetto dei principi della detrazione e della rivalsa, essa non costituisce un costo e pertanto, pur applicandosi all'intero prezzo del bene o del servizio, colpisce ad ogni passaggio solo il valore che ad esso si è "aggiunto" e che caratterizza ciascuno stadio economico.

L'IVA, pur non avendo struttura e finalità proprie delle tradizionali imposte sui consumi, ne costituisce - di fatto - una particolare categoria in quanto, consentendo la traslazione (attraverso la rivalsa) del carico tributario a valle, viene in definitiva a gravare unicamente e per intero sul consumatore. L'uso di aliquote d'imposta differenziate viene, inoltre, a costituire uno strumento di politica economica atto a frenare o favorire determinati consumi.

Il consumatore, tuttavia, pur risultando in sostanza il contribuente "inciso" dall'imposta, non assume il ruolo di "soggetto passivo", non essendo tenuto ad alcun adempimento contabile o di versamento verso l'Erario. Soggetto passivo è, invece, chi cede il bene o presta il servizio, intervenendo nelle varie fasi della loro commercializzazione e distribuzione.

In forza di questa divergenza tra la figura del soggetto passivo (operatore economico) e quella del soggetto concretamente inciso dal tributo (consumatore finale), si suole designare il primo **"contribuente di diritto"** ed il secondo **"contribuente di fatto"**.

Nella sentenza 3.10.2006, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punto 28, [conforme causa C-502/07, *K1*, punto 17] la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGE) ha ricordato che le quattro caratteristiche essenziali dell'IVA sono le seguenti:

- si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
- è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;
- viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
- gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

Essendo un'imposta istantanea, l'IVA è dovuta con riferimento al singolo atto economico, ancorché riscossa in riferimento alla massa di atti economici effettuati in un determinato periodo di tempo (mese o trimestre) in funzione del volume d'affari, al netto dell'imposta legittimamente computata in detrazione nel medesimo periodo.

II. Operazioni soggette ad imposta

In base all'art. 1 d.P.R. n. 633/1972, *"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"*.

Secondo tale disposizione, per l'imponibilità dell'operazione, occorre la sussistenza contemporanea di tre condizioni:

- **qualificazione dell'operazione:** deve trattarsi di un'operazione che - ai fini dell'imposta - sia qualificabile come "cessione di beni" o "prestazione di servizi" (v. *sub* artt. 2 e 3, d.P.R. n. 633/1972) La definizione comprende anche

l'individuazione del fatto generatore inteso quale *“fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta”* (v. art. 62, direttiva n. 2006/112).

In particolare, sono soggette ad IVA le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni (trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento su beni di ogni genere) effettuate a titolo oneroso nel territorio dello Stato;
- b) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio dello Stato. Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione dipendente 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. Costituiscono altresì prestazioni di servizi: la locazione, l'affitto, il noleggio e simili, la cessione di beni immateriali, tra cui la trasmissione di immagini, suoni o informazioni via filo, radio, mezzi ottici e altri mezzi elettromagnetici, i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, le somministrazioni di alimenti e bevande, le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto;
- **qualifica soggettiva del fornitore:** l'operazione deve essere effettuata nell'esercizio di un'attività economica (impresa, arte o professione), per cui non sono rilevanti le operazioni poste in essere dai privati consumatori; (v. *sub* artt. 4 e 5);
- **luogo di effettuazione dell'operazione:** l'operazione deve appartenere al territorio nazionale (v. *sub* art. 7, d.P.R. n. 633/1972). In particolare, occorre che i soggetti passivi d'imposta (imprenditori e professionisti) pongano in essere operazioni rilevanti (cessioni di beni o prestazioni di servizi) che siano effettuate, cioè rilevanti, nel territorio nazionale.

Particolare rilevanza assume l'esigibilità dell'imposta (v. *sub* art. 6), che individua il momento convenzionale cui il legislatore fa riferimento per determinare quando le operazioni il cui fatto generatore si è verificato comportino il versamento dell'imposta all'erario. Di norma, il fatto generatore e l'esigibilità coincidono, lasciando, tuttavia al legislatore nazionale la facoltà di traslare in avanti l'esigibilità.

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.

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.

Il rapporto di influenza fra i presupposti non è soltanto orizzontale, cioè, di concorrenza paritetica all'individuazione della rilevanza IVA, ma anche verticale, vale a dire di preminenza di un requisito sull'altro: e, sotto tale profilo, sventa 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 (artt. 7 e ss.), viene in rilievo anche per il requisito soggettivo, non tanto dagli artt. 4 e 5 del decreto IVA, ove il profilo dell'operatore è tratteggiato in via autonoma e scollegata dal profilo oggettivo, privilegiando un taglio squisitamente formalistico, quanto dalla norma comunitaria (artt. 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. Ma ancora prima, nell'art. 2, la norma comunitaria definisce l'operazione economica, come condizione pregiudiziale per il suo ingresso nel sistema dell'IVA. Ed ancora *a ritroso*, l'art. 1, par. 2 contiene questo principio di economicità, laddove prescrive che: *"Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed 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'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"**.

Si è visto *retro* che il requisito soggettivo nella norma comunitaria è caratterizzato da un contenuto marcatamente oggettivo, derivante dalla definizione secondo cui il soggetto passivo è tale in quanto svolga un'attività economica (art. 9, par. 1, comma 1, direttiva n. 2006/112/CE).

Oltre al tipo di attività, la norma introduce anche il *modo* del suo esercizio che deve essere tale da garantire *introiti avente carattere di stabilità*. Quest'ultima espressione, seppur normativamente riferita allo sfruttamento di un bene materiale o immateriale, può essere utilizzata per ogni altra attività che, di conseguenza, diviene rilevante ai fini IVA quando il suo risultato sia apprezzabile sotto il profilo della stabilità degli introiti che da essa derivano [il profilo della stabilità del risultato è stato affrontato nella sentenza 14.2.1985, causa C-268/83, *Rompelmann*].

La ricerca della stabilità deve essere affidata ad elementi concreti [con la sentenza 26.9.1996, causa C-230/94, *Enkler*, la Corte, trattando dell'acquisto di un camper utilizzato anche a fini personali, ha osservato (punto 29) che: *"sebbene dei criteri relativi ai risultati dell'attività considerata non possano consentire, in sé e per sé, di stabilire se l'attività stessa sia esercitata allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità, la durata effettiva della locazione del bene, l'entità della clientela e l'importo degli introiti sono elementi che, facendo parte dell'insieme dei dati del caso specifico, possono essere presi in considerazione, assieme ad altri, all'atto di tale esame"*] che rappresentino un criterio valutativo della rilevanza dell'attività esercitata come, del resto, indica il par. 2 dell'art. 9 dove, in deroga a quanto previsto al par. 1, si prevede che anche l'attività occasionale possa essere considerata rilevante ai fini IVA, limitatamente alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi.

III. Classificazione delle operazioni

Operazioni rilevanti (o soggette) - La sussistenza dei presupposti di applicazione dell'IVA e, pertanto, la classificazione dell'operazione effettuata come "operazione imponibile" (secondo l'inappropriata rubrica dell'art. 1 d.P.R. n. 633/1972), comporta che, per essa, il contribuente sia assoggettato agli obblighi documentali e contabili previsti dalla legge.

Accanto alla definizione in senso lato (operazione imponibile = operazione rilevante, cioè, soggetta agli obblighi dell'IVA), il termine "imponibile" riguarda specificamente le operazioni tassate, cioè, materialmente assoggettate ad IVA, con l'applicazione di un'aliquota differenziata (normale, ridotta, ridotta speciale: v. *sub* art. 16).

Nella terminologia tecnica e, in particolare, nelle operazioni imponibili in senso stretto, è invalso l'uso del riferimento ad operazioni "imponibili ad aliquota zero", per tali intendendo le operazioni che, pur senza applicazione dell'IVA, essendo l'aliquota, appunto, zero, si comportano come le altre operazioni tassate, dando luogo, dunque, alla nascita del diritto di detrazione.

Come *retro* osservato, anche le importazioni, da chiunque effettuate, costituiscono operazioni imponibili. Il termine "importazione" va riferito, dall'entrata in vigore del regime transitorio dell'IVA comunitaria (1.1.1993), alle operazioni di introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti da Paesi terzi. Tali operazioni sono disciplinate dalle disposizioni del Titolo V del decreto IVA (v. artt. *sub* artt. 67-70 d.P.R. n. 633/1972). Per esse l'imponibilità ha la funzione di equiparare, sotto il profilo del carico fiscale, i beni di provenienza extracomunitaria a quelli nazionali e comunitari: l'imponibilità delle importazioni, pertanto, opera a prescindere dall'elemento soggettivo. Anche gli acquisti intracomunitari, pur non costituendo tecnicamente "importazioni", dall'1.1.1993 costituiscono uno specifico fatto generatore del tributo e per essi sono stati stabiliti, particolari criteri di imponibilità (v. *sub* art. 38, d.l. n. 331/1993).

Operazioni non imponibili - Sono tali le operazioni (cessioni e prestazioni) effettuate in un ambito di trasferimento dell'operazione a destinazione di un altro territorio, quali le cessioni all'esportazione, le operazioni relative al settore nautico ed aeronautico, i servizi connessi alle attività internazionali, le cessioni intracomunitarie, i servizi collegati ad operazioni internazionali.

La qualifica di non imponibilità corrisponde alle ipotesi di esenzione descritte negli artt. da 146 a 153 direttiva n. 2006/112/CE.

La detassazione di queste operazioni è "relativa", nel senso che la non applicazione dell'imposta è conseguenza della circostanza in cui si trova il bene o il servizio (ad es., bene all'esportazione, servizio di intermediazione su beni all'esportazione ecc.).

Operazioni esenti - La detassazione delle operazioni esenti è caratterizzata da due elementi: è "assoluta" ed è "oggettiva". È assoluta, in quanto non è condizionata da fattori esterni (come, invece, succede per le operazioni nominate "non imponibili"). È "oggettiva", in quanto è determinata dal "tipo" di operazione, richiamata specificamente e descritta dettagliatamente dalla legge. Ne consegue che il regime delle esenzioni individua *un numerus clausus* di operazioni, sen-

za possibilità di estensione analogica. L'individuazione di carattere oggettivo è rafforzata, in alcuni casi (ad es., le prestazioni mediche) dal requisito soggettivo, cioè, dall'individuazione *ex lege* del soggetto abilitato all'effettuazione di un'operazione che sia considerata come esente ai fini IVA.

La qualifica di esenzione corrisponde alle ipotesi individuate negli artt. 132-135 direttiva n. 2006/112.

Operazioni non soggette - Le operazioni “non soggette” sono tali quando per esse è mancante uno dei requisiti fondamentali per l'applicazione dell'imposta. Così, possiamo distinguere tra operazioni non soggette per carenza del requisito oggettivo (c.d. “non cessioni” e “non prestazioni”), per carenza del requisito soggettivo (è il caso delle operazioni effettuate da un privato, non soggetto passivo dell'imposta) o sotto il profilo della territorialità (trattasi delle operazioni - di regola prestazioni di servizi - che divengono irrilevanti ai fini IVA nel territorio nazionale in applicazione di una delle deroghe al principio di territorialità stabilito dagli artt. 43 e ss. direttiva n. 2006/112/CE).

Operazioni escluse dalla base imponibile - Sono operazioni che, seppur “non soggette” all'imposta, sono strettamente collegate ad altre operazioni normalmente imponibili. È questo, ad es., il caso delle cessioni a titolo di sconto e abbuono (il caso tipico della formula di vendita “3x2”).

Il valore (cioè il corrispettivo del bene ceduto a titolo di sconto e abbuono) non è rilevante ai fini IVA (e, quindi, non è soggetto ad imposta) in quanto è “compresso” nella base imponibile dei beni ceduti con addebito d'imposta (nella formula “3x2”, in pratica, non è il terzo bene che viene ceduto gratis, ma sono i tre beni che vengono ceduti con uno sconto di due terzi del prezzo normalmente praticato).

Una categoria di operazioni intermedia tra le “escluse dalla base imponibile” e quelle “non soggette” è rappresentata dall'ipotesi descritta dall'art. 11, comma 2, d.P.R. n. 633/1972. Trattasi delle cessioni al prestatore del servizio di residuati o sottoprodotti della lavorazione (ad es., gli sfridi della lavorazione del metallo). In questo caso, la cessione non è soggetta ad IVA (nella categoria delle operazioni escluse dalla base imponibile) se il valore dei beni ceduti non supera il 5 per cento del corrispettivo in danaro della prestazione. Se il valore è superiore la cessione è rilevante ai fini IVA ma “senza applicazione” dell'imposta, ai sensi dell'art. 74, comma 8, del decreto IVA.

Operazioni senza pagamento dell'imposta - Attualmente, il nostro sistema legislativo conosce due tipi di operazioni “senza pagamento dell'imposta”. Il tratto distintivo di queste operazioni rispetto alle altre è dato dal fatto che, pur essendo il bene o il servizio normalmente soggetto ad IVA, l'imposta viene disapplicata in presenza di particolari situazioni soggettive (cioè dell'operatore) o oggettive (cioè del bene o del servizio).

Le ipotesi attualmente previste dal nostro sistema sono:

- le cessioni e prestazioni “senza pagamento dell'IVA” effettuate nei confronti degli esportatori abituali (cioè dei soggetti che, normalmente, effettuano operazioni senza applicazione dell'imposta perché rivolte ad un ambiente internazionale: esportazioni, operazioni intracomunitarie ecc.);

- le cessioni e prestazioni eseguite nell'ambito dei "depositi IVA" (trattasi delle operazioni effettuate in luoghi particolari, simili ai depositi doganali ed ai depositi franchi);
- le cessioni e prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti o società pubbliche (c.d. *split payment*);
- il *reverse charge* interno secondo il quale, l'onere di applicare ed assolvere l'imposta viene trasferito sul cessionario o committente.

Operazioni soggette ad IVA in regime speciale - Di norma, queste operazioni sono soggette ad IVA ma non danno luogo a detrazione a favore del soggetto acquirente (cessionario o committente). In pratica, l'applicazione IVA a tali operazioni coincide con il passaggio al consumo del bene o del servizio (consumo effettivo o presunto, per presunzione assoluta).

Per l'effetto, il cedente/prestatore è, di norma, obbligato a corrispondere l'IVA (ancorché con particolari abbattimenti in considerazione dell'IVA assolta a monte, mentre il cessionario/committente non può operare la detrazione (ancorché il bene/servizio sia utilizzato nella produzione di operazioni imponibili).

Art. 2 - Cessioni di beni

[1] 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.

[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 ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis;

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'articolo 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.

[3] Non sono considerate cessioni di beni:

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer