

# Prestazioni accessorie

## Accessorietà e connessione secondo la CGE

### **Operazioni accessorie** (art. 78 direttiva):

- Le spese accessorie rientrano nella stessa base imponibile, da ciò:
  - unico cedente/prestatore;
  - prestazioni distinte.
- *“Una prestazione dev’essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”* (CGE 11/1/2001 e 28/1/2010);
- Le pulizie non sono accessorie alla locazione (CGE 11/6/2009).

## Accessorietà e connessione secondo la CGE

### **Operazioni connesse** (art. 132, b ed h; CGE 14/6/2007):

- Prestazioni distinte con stesso trattamento IVA:
  - legame accessorio (fine comune, accessorialità);
  - prestatori diversi con medesime qualità;
  - esenzione prestazione principale (cure o insegnamento);
  - indisponibilità, non vi devono essere entrate supplementari (fini commerciali, alterazione concorrenza).

## Cessioni e prestazioni accessorie (art. 12)

- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (tra cui il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, etc.), accessorie ad un'operazione principale, non sono soggette autonomamente all'imposta, ma seguono le medesime regole di tassazione dell'operazione principale e scontano la medesima aliquota prevista per quest'ultima (salvo operazione accessoria sia esclusa da imposta, es. interessi dilazione che restano esenti);
- Sono accessorie solo le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la detta prestazione o cessione principale.

## Cessioni e prestazioni accessorie (art. 12)

- Un'operazione è accessoria (ris. 230/2002):
  - Se c'è operazione principale, cui collegarsi al fine di integrarla, completarla o renderla possibile;
  - Se è resa tra gli stessi soggetti dell'operazione principale;
  - Se viene resa direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale, ovvero da altri soggetti per suo conto ed a sue spese.
- Non è sufficiente una generica utilità della accessoria alla principale; è necessario che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con la principale e vi sia la convergenza verso un unico fine (es. addebito canone di locazione e spese condominiali).

## Cessioni e prestazioni accessorie (art. 12)

- Esempio: una prestazione di trasporto, effettuata da un terzo per conto del cedente di beni in una vendita interna, è da assoggettare regolarmente a IVA con aliquota ordinaria nel rapporto trasportatore-cedente perché costituisce un rapporto autonomo rispetto a quello intercorrente tra i soggetti della cessione; mentre il riaddebito specifico delle spese di trasporto da parte del cedente al cessionario, segue il medesimo trattamento previsto per la cessione sia in ordine all'imponibilità o meno sia in ordine all'aliquota IVA da applicare, essendo una prestazione accessoria nel rapporto cedente-cessionario.

## Rovesciamento del rapporto di accessorietà

---

- Se delle caramelle vengono vendute in una confezione di pregio per fare un dono di elevato valore, l'imballaggio è il bene principale ed il contenuto quello accessorio, pertanto l'aliquota IVA sarà quella del contenitore.

# Determinazione della base imponibile



## Base imponibile (art. 13)

---

### **Cessioni di beni e prestazioni di servizi:**

- La base imponibile è costituita dalla somma di:
  - Ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali;
  - Oneri e spese inerenti all'esecuzione;
  - Debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o committente;
  - Integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

## Base imponibile (art. 13)

---

### **Atti della pubblica autorità:**

- Indennizzo o prezzo di aggiudicazione fissato dall'ente pubblico.

### **Cessioni gratuite, autoconsumo, assegnazione ai soci, dazioni in pagamento, permute, residuati della lavorazione:**

- Valore normale.

## Base imponibile (art. 13)

---

### **Commissionari e mandatari senza rappresentanza:**

- Nei passaggi da committente a commissionario nella commissione per la vendita, prezzo di vendita pattuito dal commissionario con il terzo, diminuito della provvigione;
- Nei passaggi dal commissionario al committente nella commissione per l'acquisto, prezzo di acquisto pattuito dal commissionario con il terzo, aumentato della provvigione.

## Base imponibile (art. 13)

---

- Corrispettivo da contratto: no accertamento su valore normale di operazione analoga (valore normale è eccezionale nella direttiva IVA/dpr 633/1972);
- Accertamento: prove di un prezzo diverso;
- Riduzione base imponibile per cessioni beni con detraibilità ridotta (auto anche se con cessione contratto, circ. 8/2009): immobile acquistato da privati IVA.

## Base imponibile (art. 13)

---

- Corrispettivo al netto di sconti sulle merci; quelli contrattualmente previsti e legati ad eventi probabili danno luogo a note di credito senza tempo (art. 26, c. 2) se la fattura di vendita è stata emessa senza sconto;
- Se la fattura è stata emessa con sconto e l'evento dello sconto non si verifica occorre emettere una integrazione della fattura;
- Gli sconti non contrattuali consentono una variazione entro 1 anno (art. 26, c. 3).

## Base imponibile (art. 13)

---

- Oneri, debiti verso terzi (mutuo gravante su un bene) e spese diverse (ricevute bancarie, interessi di dilazione, art. 10);
- Addebito spese accessorie all'operazione principale (trasporti, dazi, etc.);
- Tributi (dazi doganali escluso IVA), l'ICI addebitata dalla società di leasing al conduttore è f.c. IVA per espressa previsione legislativa (legge 133/1999);
- Beni in temporanea importazione ceduti in Italia: corrispettivo al netto del valore accertato da dogana (su cui è stata pagata cauzione che è = IVA su valore del bene nel caso fosse importato definitivamente).

## Valore normale (art. 14)

---

### **Concetto:**

- Il prezzo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie in condizioni di libera concorrenza nel medesimo stadio di commercializzazione nel tempo e nel luogo in cui è effettuata l'operazione.

### **Calcolo:**

- Occorre fare riferimento ai listini o tariffe dell'impresa; in mancanza, alle mercuriali e ai listini della Camera di Commercio, alle tariffe professionali, ai listini di borsa.

## Valore normale (art. 14)

- Finanziaria 2008 – Applicazione del valore normale se superiore al corrispettivo (decorrenza: 1/3/2008)
- cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti con limitato diritto alla detrazione (pro-rata, dispensa operazioni esenti), art. 14, c. 5;
- Norma antielusiva per operazioni tra soggetti legati da rapporti controllo (art. 110, c. 7 TUIR);
- Personale dipendente: per messa a disposizione auto e telefoni cellulari per uso anche personale apposito DM (art. 14, c. 5 e 6 nuovo valore normale);
- Art. 36, u.c. il valore normale si applica anche ai passaggi di beni e servizi tra contabilità separate (*ratio*: evitare di fruire di un'agevolazione per attività separata non agevolata).



## Valore normale (art. 14)

- La legge 88/2009 ha abrogato il riferimento al valore normale nelle transazioni immobiliari di cui all'art. 54, co. 3 (ai fini della determinazione del v.n. la circ. 6/2007 faceva riferimento all'OMI o alle determinazioni dei comuni in relazione alle aree edificabili; possibilità per il soggetto IVA della prova contraria, onere);
- Secondo l'art. 35, co. 2 DL 223/2006 il prezzo dichiarato dalle parti è sempre inferiore a quello corrente sul mercato quando il dichiarato è inferiore al mutuo richiesto;
- L'art. 54, co. 3 è stato riformulato: il valore normale può essere indizio (inversione onere della prova a carico AF);
- Secondo la circ. 8/2009 è inapplicabile anche la solidarietà di cui all'art. 60-bis sulla base del valore normale.

## Valore normale – modifiche da art. 24 legge 88/2009

- Nella nuova formulazione viene previsto che la base imponibile sia costituita:
  - Per cessioni gratuite, autoconsumo e assegnazione ai soci, dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni (si considerano gli incrementi ed i decrementi di costo?);
  - Per prestazioni di servizi gratuite, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi (in base a tale valore i servizi internazionali ultrannuali);
  - Per operazioni permutative, dal valore normale dei beni e servizi che formano oggetto di ciascuna di esse;
  - Per autoconsumo ed assegnazione ai soci, no IVA se non c'è stata detrazione e sulle spese con detrazione che hanno esaurito loro utilità (es. pitturazione immobile); tassazione per spese che hanno prodotto ampliamenti o unità aggiuntive di un immobile.

## Valore normale (art. 14) dopo le modifiche della legge 88/2009

---

- Per i beni:
  - Il prezzo sul mercato (da operatori indipendenti, non legati da vincoli di alcuna specie) nella medesima fase del ciclo di vita del prodotto (industriale o commerciale) nel tempo e luogo ove è avvenuta l'operazione da tassare;
  - Il prezzo sostenuto all'acquisto dei beni stessi o simili (incrementi?);
  - Il prezzo corrente di costo (non è possibile stimare costo incrementi).
- Per i servizi:
  - Il prezzo sul mercato dei servizi simili;
  - La spesa necessaria per rendere il servizio da tassare (incrementi?).

## Esclusioni dalla base imponibile (art. 15)

---

- Non concorrono a formare la base imponibile le somme addebitate ai clienti a titolo di:
  - Interessi moratori;
  - Penalità;
  - Ritardi o altre irregolarità commesse dal cedente o prestatore nell'adempimento degli obblighi contrattuali.
- È altresì escluso dalla base imponibile il valore normale dei beni ceduti a titolo di:
  - Sconto;
  - Premio;
  - Abbuono.

## Esclusioni dalla base imponibile (art. 15)

### **Risarcimento danni:**

- Le somme addebitate al cedente o al prestatore del servizio da parte dell'acquirente o committente a causa di ritardi o di penalità nell'esecuzione del contratto (es. penalità per consegna di quantità eccedenti la tolleranza), non riducono il corrispettivo della cessione o della prestazione che resta pertanto inalterato;
- L'acquirente e il committente non possono né devono emettere fattura di addebito con IVA per le somme addebitate al cedente o al prestatore perché mancano i presupposti oggettivi della cessione o prestazione, trattandosi di risarcimento del danno;
- No IVA su indennità risarcitorie per interruzione anticipata contratto, sì IVA su interruzione "naturale" a scadenza (ris. 73/2005).

## Esclusioni dalla base imponibile (art. 15)

### **Beni ceduti a titolo di sconto, premio, abbuono:**

- A differenza delle cessioni gratuite che sono soggette ad IVA con la disciplina prevista all'art. 2, n. 4, le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono, poiché derivano direttamente da una specifica operazione commerciale (tredicesimo pezzo, cessione del premio a chi acquista una certa quantità di merce, ecc.), godono della esclusione dalla imponibilità IVA.
- È necessario però che tale cessione:
  - Sia prevista dalle originarie condizioni contrattuali;
  - Il bene ceduto non sia soggetto ad aliquota più elevata, rispetto a quello che ha formato oggetto della cessione cui si riferisce.

## Esclusioni dalla base imponibile (art. 15)

### **Imballaggi:**

- Sono esclusi dalla base imponibile gli importi relativi a:
  - Imballaggi
  - Recipienti

Per i quali sia stata espressamente prevista la resa.

- L'addebito però deve essere:
  - Distintamente indicato in fattura;
  - A titolo di garanzia (rimborso alla resa);
  - Non quale corrispettivo degli imballaggi.
- Dove non è previsto l'obbligo di restituzione eventuali addebiti con IVA.

## Esclusioni dalla base imponibile (art. 15)

### **Passaggi tra mandatario con rappresentanza e mandante:**

- Sono escluse da IVA le somme rimesse anche prima dell'espletamento dell'incarico ma con documentazione intestata al mandante;
- La commissione spettante al mandatario viene tassata autonomamente rispetto all'irrilevanza delle somme afferenti l'esecuzione del mandato
- Visure camerali: i diritti risultano da documento intestato al mandatario; se addebitati a quest'ultimo e poi ribaltati al mandante senza rappresentanza sono f.c. IVA per la natura tributaria dei diritti; se addebitati indistintamente IVA su prestazione complessiva (ris. 203/2009); IVA se c'è riaddebito indistinto con altri servizi.



## Esclusione dalla base imponibile (art. 15)

---

### **Altre esclusioni:**

- Operazioni ricomprese nel corrispettivo assoggettato a tassazione (sostituzione di beni in garanzia, obbligazione contrattuale già tassata); diversamente per somme corrisposte fuori degli obblighi contrattuali quali indennizzi di fine contratto;
- IVA addebitata in rivalsa;
- Imposta di bollo, spese di emissione tratte quando è stato pattuito che il pagamento avvenga attraverso gli effetti cambiari.

# Le aliquote d'imposta

## Aliquote IVA (art. 16)

---

- La disciplina prevede una aliquota ordinaria dell'IVA fissata nella misura del 20% e due aliquote ridotte del 4% e del 10%;
- L'aliquota IVA del 20% è stata innalzata al 21% ad opera del D.L. n. 138/2011 (Manovra bis) a partire dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore del decreto;
- In caso di operazioni soggette ad aliquote diverse, se è prevista la corresponsione di un unico e indistinto corrispettivo, sullo stesso si applica l'aliquota più elevata prevista per ciascuna di tali operazioni (RM 26 agosto 1999, n. 142/E).

## Aliquote IVA (art. 16)

- Al dpr 633/1972 sono allegare due tabelle:
  - **TABELLA A** – La tabella è divisa in tre parti:
    - Nella parte I sono elencati alcuni prodotti agricoli ed ittici che, se ceduti da agricoltori, godono della detrazione forfettaria dell'IVA in misura pari alle percentuali stabilite da apposito DM;
    - Nella parte II sono elencati i prodotti ed i servizi soggetti all'aliquota IVA del 4% ed in genere si tratta di prodotti alimentari di prima necessità, case di civile abitazione, fertilizzanti, mense aziendali, ecc.
    - Nella parte III sono elencati i beni e i servizi soggetti all'aliquota del 10% e riflette prodotti alimentari, prestazioni alberghiere e pubblici esercizi, medicinali.
  - **TABELLA B** – Elencava i prodotti di lusso soggetti ad aliquota IVA maggiorata del 38% ora abolita, serve solo per individuare i beni per i quali opera l'indetraibilità oggettiva dell'imposta ai sensi del nuovo art. 19-bis 1 lett. a) e b)

## Aliquote IVA (art. 16)

- Direttiva due aliquote: ordinarie non inferiori al 15%, aliquote ridotte non inferiori al 5% per beni e servizi di cui all'allegato H alla VI Direttiva;
- **Clausola stand still:** tollerabilità di aliquote super ridotte se già in vigore prima del 1991;
- L'Italia è in linea con la Direttiva comunitaria per quanto riguarda i beni e i servizi riportati nella parte II della Tabella A, in quanto l'aliquota del 4% era già vigente prima di tale anno;
- Tuttavia, dopo il 1991 non può più introdurre riduzioni dell'IVA al 4% per nuovi beni e servizi, pena censura da parte dell'UE.

## Omologazione di aliquote (art. 16, co. 3)

- Stessa aliquota per acquisizione del bene ed acquisizione del bene a mezzo lavorazione (nella lavorazione si comprendono tutte le fasi anche se disgiunte tra operatori – dalla produzione alla trasformazione sino al suo confezionamento, escludendo manutenzione, riparazione e le prestazioni professionali circ. 43/1975), appalto, locazione finanziaria, noleggio, e figure simili: l'aliquota è identica
- Ai subappalti si applica lo stesso trattamento tributario previsto per l'appalto principale (circ. 20/1973)

## Mutamento di aliquote

- In caso di mutamento di aliquote, è necessario far riferimento al momento impositivo, determinato a norma dell'art. 6, per determinare l'aliquota applicabile. Per cui:
  - **Pagamento di acconti.** Sugli acconti si applica l'aliquota vigente a tale data, mentre la variazione si riferisce alle fatture a saldo;
  - **Fatturazione anticipata.** Se la fattura precede la consegna del bene o il pagamento del corrispettivo, sull'importo fatturato si applica l'aliquota vigente alla data di emissione della fattura;
  - **Consegna con fattura differita.** È rilevante la data della consegna del bene per cui la fattura segue la vecchia aliquota esistente alla data della consegna;
  - **Nota di variazione.** Per eventuali note di credito emesse ai sensi dell'art. 26, co. 2, si segue l'aliquota vigente alla data dell'operazione cui si riferisce la variazione.

# Soggetti passivi ed obbligo di reverse charge



## Soggetti passivi

### **Normativa comunitaria:**

- Art. 193 della Direttiva 2006/112/CE: *“L’IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi”*;
- Art. 395 della Direttiva 2006/112/CE: *“Il Consiglio, deliberando all’unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali”*.

## Soggetti passivi

### Normativa nazionale:

- Art. 17, co. 1 dpr 633/1972: *“L’imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all’erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate al netto della detrazione prevista nell’art. 19...”*;
- Art. 17, co. 2, 3, 4 dpr 633/1972 (modificati dal 1/1/2010) regolamentano la posizione del debitore d’imposta in presenza di operazioni effettuate nel territorio dello Stato da e nei confronti di soggetti non residenti;
- Art. 17, co. 5, 6, 7 dpr 633/1972 disciplinano alcune ipotesi in cui opera il regime dell’inversione contabile riferito a transazioni tra soggetti stabiliti in Italia (es. subappalti in edilizia).

## Soggetti passivi (art. 17)

- Debitore dell'imposta è il soggetto residente nel territorio dello Stato, nonché la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente (e, cioè, il soggetto "*stabilito*" nel territorio nazionale) che abbiano effettuato cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti, i quali devono versare all'erario l'imposta in forma cumulativa per tutte le operazioni effettuate al netto della detrazione prevista nell'art. 19 e seguenti;
- Tuttavia, se il cedente o prestatore è un soggetto non residente in Italia e senza stabile organizzazione, l'imposta è dovuta e gli obblighi sono eseguiti:
  - Dal soggetto non residente "*identificato*" direttamente in Italia o in alternativa dal rappresentante fiscale;
  - Dai cessionari o dai committenti, se soggetti d'imposta residenti o stabiliti in Italia, mediante emissione di AUTOFATTURA.

## Reverse charge per operazioni rese da non residenti (art. 17, co. 2)

---

- Dal 1/1/2010 il reverse charge diviene la regola generale per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi fornite in Italia da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti, a meno che le stesse non siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti;
- Il soggetto passivo residente dovrà "*autofatturarsi*" anche nel caso in cui il soggetto passivo si sia identificato direttamente o abbia nominato un rappresentante fiscale (salvo che non operi tramite stabile organizzazione).

## Reverse charge per operazioni rese da non residenti (art. 17, co. 2)

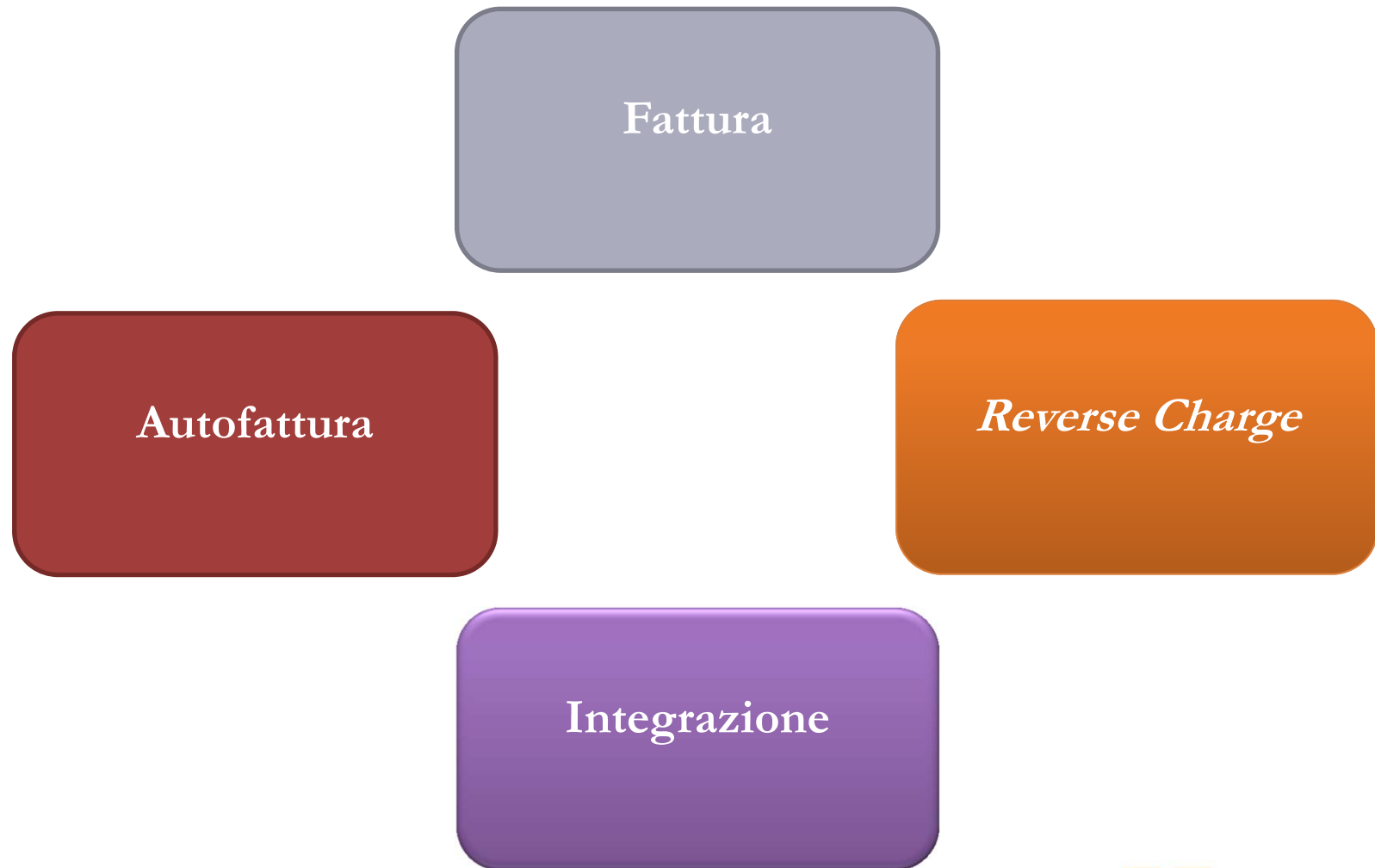
---

- L'IVA è dovuta dal cedente non residente nei seguenti casi:
  - Sia cedente (prestatore) che cessionario (committente) sono entrambi non residenti;
  - Il cessionario/committente è un soggetto privato.
  
- In tal caso, il cedente non residente è tenuto ad identificarsi o nominare un rappresentante in Italia per l'assolvimento degli obblighi IVA.

# Soggetti passivi IVA dal 1° gennaio 2010

|  |               |
|--|---------------|
| Domiciliati in Italia (sede legale o centro affari)  | Art. 7/17/35  |
| Residenti in Italia ma non domiciliati estero (sede effettiva o dimora abituale)   | Art. 7/17/35  |
| Stabili organizzazioni (sede, succursale, filiale, ecc.) in Italia di soggetto non residente   | Art. 35       |
| Soggetti esteri identificati in Italia in assenza di stabile organizzazione per operazioni v/privati e non residenti ed introduzione nel territorio dello stato ai sensi dell'art. 38, c. 3, l. b)   | Art. 35 ter   |
| Rappresentante fiscale in Italia di soggetto estero in assenza di stabile organizzazione per operazioni v/privati e non residenti ed introduzione nel territorio dello stato ai sensi dell'art. 38, c. 3, l. b)  | Art. 17, c. 3 |
| Soggetto passivo che opera con l'inversione contabile per operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) effettuata da soggetto estero o cessione interna bene introdotto dal rappresentante fiscale (map2010); (l'inversione per subappalti in edilizia): integrazione di fattura ovvero emissione di autofattura | Art. 17, c. 2 |

# Differenze tra:



## Reverse charge per operazioni rese da non residenti (art. 17, co. 2)

- Nel caso di applicazione del reverse charge, il cessionario o committente:
  - Se riceve il bene o il servizio da un fornitore stabilito fuori dalla UE, deve emettere un documento (autofattura) in unico esemplare, con l'addebito dell'IVA se l'operazione è soggetta ad imposta, ovvero con l'indicazione del titolo di non imponibilità o esenzione se rientra nei casi previsti dai precedenti artt. 8, 8-bis, 9 o 10;
  - Se riceve il bene o il servizio da un fornitore comunitario (il quale ha l'obbligo di emettere fattura senza applicazione dell'IVA vigente nel suo paese) deve emettere autofattura ovvero potrà integrare la fattura estera indicando l'aliquota IVA e l'imposta o l'eventuale titolo di non imponibilità o esenzione della prestazione.



## Reverse charge per operazioni rese da non residenti (art. 17, co. 2)

---

- Il documento o la fattura integrata devono essere annotati:
  - nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli artt. 23 o 24 dpr 633/1972, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;
  - nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 dpr 633/1972, ai fini della detrazione.
- Ne deriva, pertanto, che l'imposta è dovuta ma diventa neutrale per effetto della detrazione che ovviamente tiene conto dei limiti posti dall'art. 19 e seguenti.

## Modalità di assolvimento dell'imposta dei non residenti che operano nel territorio dello Stato

- A. Reverse charge** (art. 17): con integrazione o autofattura, istituto generale per operazioni con non residenti [inapplicabile per le operazioni verso privati, per le quali è obbligatoria la nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta, salvo non si abbia una stabile organizzazione]. Se il committente è non residente vale regola B), C), D), E);
- B. Stabile organizzazione** (art. 7, 17 e 35);
- C. Rappresentante fiscale** [art. 17, che non può più coesistere con B)], in assenza di stabile organizzazione per operazioni verso privati residenti o soggetti esteri non residenti;
- D. Identificazione diretta** [art. 35-ter, che non può più coesistere con B)], in assenza di stabile organizzazione per operazioni verso privati residenti o soggetti esteri non residenti;
- E. Identificazione dei soggetti extra UE per cessioni on line a privati** (regime semplificato di cui all'art. 74-quinquies).

## Rapporti stabile organizzazione, rappresentante fiscale e identificazione diretta

- A seguito della sentenza della CGE del 16/7/2009, proc. C-244/08, il soggetto estero titolare di una stabile organizzazione in Italia non dovrà più ricorrere al rappresentante fiscale o alla identificazione diretta per tassare le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre; in un'ottica di semplificazione gli obblighi fiscali IVA del soggetto estero saranno effettuati:
  - Attraverso il reverse charge per le operazioni con soggetti passivi;
  - Attraverso la stabile organizzazione per operazioni verso privati, con decadenza delle posizioni IVA possedute per rappresentante fiscale o identificazione diretta.
- In assenza di una stabile organizzazione, rappresentanza o identificazione diretta saranno necessari per operazioni verso privati o con soggetti non residenti.

## La stabile organizzazione (art. 7, 17 e 35 dpr 633/1972)

---

### **Nozione:**

- La stabile organizzazione rappresenta una struttura aziendale autonoma rispetto all'impresa della casa madre ed idonea a produrre reddito proprio;
- La stabile organizzazione viene definita come una sede fissa di affari in cui l'impresa svolge in tutto o in parte la sua attività principale, non a carattere ausiliario o preparatorio (art. 162 TUIR);
- La nozione interna di stabile organizzazione è distinta dal "*centro di attività stabile*" della direttiva, che presuppone l'elemento personale.

## La stabile organizzazione (art. 7, 17 e 35 dpr 633/1972)

---

### **Nozione:**

- Tale definizione contiene quindi le seguenti condizioni:
  - L'esistenza di una sede di affari e cioè di un locale o di macchinari ed attrezzature;
  - La sede di affari deve essere "fissa" cioè situata in un determinato luogo con un certo grado di permanenza;
  - L'esercizio dell'attività principale dell'impresa per mezzo di una sede fissa di affari;
  - Prescinde dall'elemento personale (es. il server); differenza con il centro di attività stabile interpretato dalla CGE, che richiede anche l'elemento umano.

## La stabile organizzazione (art. 7, 17 e 35 dpr 633/1972)

### Rapporti casa madre/stabile organizzazione:

- Irrilevanza IVA dei rapporti casa madre/stabile organizzazione. Secondo CGE sentenza causa C-210/04 *“un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev’essere considerato soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni”*;
- **Ris. 81/2006**: al fine di adeguare la prassi italiana alla pronuncia della CGE, viene chiarito che le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana ovvero tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera, sono fuori campo IVA.

## La stabile organizzazione (art. 7, 17 e 35 dpr 633/1972)

---

- Un'impresa non residente che effettua operazioni in Italia tramite la stabile organizzazione è equiparabile a tutti gli effetti ad un soggetto residente.
- La stabile organizzazione diviene obbligata per tutti gli adempimenti stabiliti sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi, per le operazioni effettuate in Italia nei confronti di terzi (ris. 4/2002, "*per le operazioni materialmente compiute*", anche se gestite sotto l'aspetto contrattuale della casa madre).

## La stabile organizzazione (art. 7, 17 e 35 dpr 633/1972)

---

- La casa madre autonoma provvede per le operazioni proprie attraverso l'identificazione diretta ovvero la rappresentanza fiscale ovvero l'inversione contabile;
- Dopo la sentenza del luglio 2009 della CGE attraverso la stabile possono compiersi anche quelle operazioni direttamente eseguite dalla casa madre, che pertanto non ha più obblighi di nomina rappresentante fiscale o di identificazione diretta, salvo che non si operi con privati in assenza di stabile (se il cessionario o committente è soggetto passivo si applica il reverse charge).



## Il rappresentante fiscale (art. 17)

---

- La figura del rappresentante fiscale di un soggetto estero può essere una persona fisica o una persona giuridica purché residente in Italia;
- Agisce come un mandatario ed è solidalmente responsabile con il rappresentato;
- La nomina deve risultare da:
  - Atto pubblico
  - Scrittura privata registrata
  - Lettera annotata in apposito registro presso l'ufficio fiscale competente in base al domicilio fiscale del rappresentante.

## Il rappresentante fiscale (art. 17)

---

- Il rappresentante fiscale non può coesistere con la stabile organizzazione;
- È alternativo all'istituto dell'identificazione diretta;
- È obbligatorio quando l'operazione viene effettuata con privati (alternativamente con l'identificazione diretta).

## Il rappresentante fiscale (art. 17)

---

- Il rappresentante nominato deve:
  - Comunicare la nomina all'altro contraente;
  - Aprire la partita IVA presso l'Ufficio fiscale competente in base al suo domicilio fiscale anteriormente al compimento delle operazioni;
  - Registrare le fatture ricevute ed emesse;
  - Effettuare le liquidazioni periodiche e gli eventuali versamenti;
  - Presentare la dichiarazione IVA e la comunicazione annuale dati IVA.

## Il rappresentante fiscale leggero (art. 44, c. 3 D.L. 331/1993)

---

- La rappresentanza fiscale può essere circoscritta alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie e alla compilazione degli elenchi Intrastat se il soggetto estero effettua in Italia solo operazioni che non comportano versamento dell'IVA ma annotazioni ed integrazione con applicazione dell'esenzione, non imponibilità.

## L'identificazione diretta (art. 35-ter)

- I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, residenti in Paesi dell'UE ovvero nei Paesi extraUE con i quali sussistono accordi di reciproca assistenza, possono assolvere direttamente (in assenza di s.o. e in alternativa alla rappresentanza fiscale) dal proprio Paese gli adempimenti che derivano dall'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'IVA in Italia;
- Devono presentare la dichiarazione di inizio attività, prima di effettuare qualsiasi operazione territorialmente rilevante in Italia, esclusivamente presso il Centro Operativo di Pescara;
- L'Ufficio una volta verificata la qualità di soggetto IVA posseduta dal soggetto nel Paesi di appartenenza attribuisce il numero di partita IVA.

## L'identificazione diretta (art. 35-ter)

---

- Le comunicazioni di variazione dati ovvero di cessazione attività devono essere presentate entro 30 giorni dalla data di variazione o di cessazione;
- Il sistema di identificazione diretta del non residente è alternativo alla nomina del rappresentante fiscale;
- Non può coesistere con la stabile organizzazione;
- È obbligatoria per operazione v/o privati, se non si ha una s.o. o un rappresentante fiscale.

## Regime semplificato per i non residenti extraUE che operano con privati (f-ter)

- L'operatore extracomunitario, che non opera per il tramite di una stabile organizzazione collocata sul territorio di uno stato membro dell'UE, è tenuto ad identificarsi fiscalmente in uno stato membro, anche con il regime semplificato;
- Il regime semplificato è fruibile solo nel caso di cessioni on-line verso privati UE;
- Assolverà gli adempimenti IVA con specifiche semplificazioni e con riferimento a tutte le operazioni di commercio elettronico effettuate nell'intero ambito comunitario.

## Regime semplificato per le cessioni on line da parte di soggetti extracomunitari

---

- La scelta del paese di registrazione è lasciata all'operatore extra-UE;
- Registrazione (controllo del centro operativo di Pescara);
- Indipendentemente dallo Stato membro di registrazione l'operatore extracomunitario deve assoggettare ogni singola operazione all'aliquota IVA prevista dalla normativa dello Stato in cui è localizzato il committente privato.



## Reverse charge per operazioni interne (art. 17, co. 5)

- L'applicazione del meccanismo del r.c. comporta che:
  - I cedenti dei beni sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e ss. dpr 633/1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del reverse charge;
  - Il cessionario (soggetto IVA) è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente, mediante:
    - Integrazione della fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
    - Annotazione del documento nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli artt. 23 o 24 dpr 633/1972, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;
    - Annotazione del documento, ai fini della detrazione, anche nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 dpr 633/1972.

## Inversione contabile (art. 17, c. 5)

- Assenza della rivalsa: misura contro le frodi fiscali
- Ambito applicativo:
  - Subappalti edili;
  - Cessioni di immobili strumentali imponibili per opzione ovvero a cessionario con pro rata  $\leq 25\%$ ;
  - Cessioni immobili strumentali con IVA;
  - Rottami;
  - Telefonini, pc;
  - Oro industriale, etc.
- Errata applicazione reverse charge (art. 6, d.lgs. 471/1997) riconoscimento detrazione IVA addebitata dal cedente/prestatore, sanzioni, solidarietà tra cessionario/committente e cedente/prestatore, aggravio per mancato versamento IVA.

## Inversione contabile (art. 17, c. 5)

- **Errata applicazione reverse charge** (art. 6, d.lgs. 471/1997):
  - Riconoscimento detrazione IVA addebitata dal cedente/prestatore;
  - Sanzioni;
  - Solidarietà tra cessionario/committente e cedente/prestatore;
  - Aggravio per mancato versamento IVA.

## Inversione contabile (art. 17, c. 5)

---

- Autofattura (alternativa inversione contabile): fattura a se stessi con annotazione in registri IVA acquisti e vendite.
- Ambito applicativo:
  - Acquisti presso agricoltori esonerati;
  - Regolarizzazione operazioni non fatturate;
  - Splafonamento;
  - Servizi acquistati dal residente soggetto IVA presso soggetto extra UE.

## Reverse charge nei subappalti edili (art. 17 c. 6 lett. a)

---

- L'inversione contabile opera sia per contratti di subappalto che di opera (art. 2222 c.c., contratti nei quali la manodopera fornita dal prestatore o suoi dipendenti prevale rispetto all'organizzazione dei mezzi);
- All'appalto principale si applicano le regole ordinarie della rivalsa IVA;
- I rapporti derivati dal subappalto o prestazioni d'opera seguono lo stesso regime applicabile al rapporto da cui derivano (se un subappalto va con IVA ordinaria, anche quello derivato non va con r.c.);
- Il prestatore subappaltatore emette fattura senza IVA, detrae l'IVA sugli acquisti ed ha diritto al rimborso;
- Il committente appaltatore/subappaltante integra la fattura ricevuta con l'aliquota corrispondente, effettua le annotazioni nei registri acquisiti e vendite.

## Reverse charge nei subappalti edili (art. 17 c. 6 lett. a)

---

- Presupposti:
  - Esistenza di un rapporto di subappalto, prestazioni rese da un soggetto subappaltatore nei confronti di un altro soggetto che a sua volta si pone quale appaltatore principale o subappaltatore;
  - Appartenenza dei soggetti al comparto dell'edilizia.
- I subappaltatori devono svolgere "*anche se in via non esclusiva o prevalente*" attività identificate dai codici ATECOFIN 2004 riferiti alla sezione F "*Costruzioni*" nei confronti di:
- Committente: a) impresa costruttrice ovvero b) altra impresa appaltatrice ovvero c) altri subappaltatori del settore edile, operante con i medesimi codici (circ. 37/2006 e 19/2007)

## Esclusione dal reverse charge nel subappalto: IVA ordinaria

---

- L'appalto principale e prestazioni rese a "general contractor" (sottoposti alla disciplina dei pubblici appalti);
- Rapporti nei quali o il subappaltante o il subappaltatore non operano con il cod. 45 (circ. 11/2007);
- Le attività occasionali, di pulizia di immobili, le prestazioni professionali;
- La posa in opera (cessione di beni);
- Nei rapporti consorzio-consorzati: stesso regime applicato dal consorzio verso appaltatore (per ATI ris. 246/2008);
- Applicazione errata IVA: detraibilità da parte del committente, ma solidarietà per sanzione (se non si procede all'emissione di nota di variazione entro 1 anno).

## Reverse charge per telefoni e circuiti integrati

- Art. 1, c. 44 Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) ha modificato il comma 6, lett. b) e c) dell'art. 17 del DPR 633/1972, prevedendo l'applicazione del meccanismo della c.d. inversione contabile alle cessioni di *"... apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'art. 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 641, ..., nonché dei loro componenti ed accessori, personal computer e dei loro componenti ed accessori"*;
- Art. 1, co. 45 Legge finanziaria per il 2007 ha subordinato l'operatività del "reverse charge" alla preventiva autorizzazione degli organi comunitari, prevedendo in particolare l'applicazione del r.c. *"alle cessioni effettuate successivamente alla data di autorizzazione della misura"*.



## Normativa di riferimento

---

- Con Decisione di esecuzione del Consiglio UE del 22.11.2010 n. 2010/710/UE (G.U.E. del 25 novembre 2010), l'Italia è stata autorizzata a designare quale debitore dell'IVA il soggetto passivo destinatario della cessione di:
  - Telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
  - Dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

## Ambito applicativo del reverse charge

---

- Componenti di personal computer cui possono ricondursi i concetti di *“dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”* (Circ. n. 59/2010);
- Telefoni cellulari (esclusi gli accessori non inclusi nella cessione del telefono cellulare).

## Ambito soggettivo del reverse charge

- L'obbligo di inversione contabile riguarda i soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che si rendono cessionari dei beni in questione;
- Sono esclusi dall'obbligo di inversione contabile le cessioni di beni effettuate da:
  - Soggetti passivi che operano nella fase del commercio al dettaglio ossia i soggetti che cedono i beni in argomento al cessionario/utilizzatore finale dello stesso ancorché soggetto passivo;
  - Soggetti passivi che operano nel regime dei c.d. contribuenti minimi (art. 1, co. da 96 a 117, legge 244/2007).

## Decorrenza del nuovo obbligo

---

- Il meccanismo dell'inversione contabile si rende applicabile alle cessioni effettuate a partire dal 1° aprile 2011 (cfr. art. 3, comma 2, Legge 212/2000 c.d. Statuto dei diritti del contribuente);
- Adempimenti connessi all'introduzione dell'obbligo di reverse charge: nella dichiarazione Mod. UNICO 2012 e nella dichiarazione annuale IVA 2012 saranno previsti dei campi specifici da compilare nei quali dare evidenza delle operazioni attive e passive aventi ad oggetto i beni in argomento.

# Rivalsa e detrazione

## Normativa di riferimento

---

- Per raggiungere lo scopo di tassare esclusivamente il valore aggiunto, ovvero l'incremento di valore determinato da ciascun operatore nel ciclo produttivo, indipendentemente dalla durata del ciclo stesso, il legislatore ha previsto un procedimento composto in due fasi:
  - Rivalsa
  - Detrazione
- Strumenti per realizzare la neutralità dell'IVA.

## Diritto/dovere di rivalsa (art. 18)

Entrambe le parti  
soggetti passivi di  
imposta



Nessuno dei due sopporta il peso del tributo perché l'addebito in fattura dell'imposta consente all'acquirente il diritto alla detrazione (principio di neutralità)

Acquirente o  
committente  
consumatore finale



Non recupera l'IVA pagata a monte, viene realmente inciso dall'onere fiscale

## Diritto/dovere di rivalsa (art. 18)

---

- La rivalsa è un meccanismo che impone al cedente o prestatore del servizio, l'obbligo di addebitare l'imposta al cessionario o al committente;
- Attua la traslazione dell'imposta sino al consumatore finale, soggetto effettivamente inciso;
- Il diritto di rivalsa è indisponibile: l'art. 18, co. 4 sancisce la nullità dei patti che escludono l'obbligo di rivalsa;
- Credito privilegiato nei confronti del cessionario o committente;
- Viene esercitata in fattura (anche se IVA è differita).



## Diritto/dovere di rivalsa (art. 18)

### Rivalsa non obbligatoria:

- Cessioni e prestazioni gratuite imponibili;
  - Destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o professionista;
  - Prestazioni di servizi costituenti autoconsumo.
- 
- Ris. 205/2009: obbligatorio il versamento dell'IVA ma il cessionario gratuito non detrae;
  - SE VIENE EMESSA LA FATTURA DEVE RISULTARE L'ANNOTAZIONE "NON ESERCITATA LA RIVALSA".

## Diritto/dovere di rivalsa (art. 18)

### **Divieto di rivalsa:**

- Imposta dovuta in base al meccanismo del reverse charge:
  - Subappalti edili, contratti d'opera in edilizia;
  - Rottami;
  - Immobili strumentali imponibili per opzione o ceduti a soggetto con pro rata  $\leq 25\%$  (inversione contabile);
  - Regimi speciali: monofasici (editoria, telefoni pubblici, trasporto pubblico), usato, dei minimi.
- In tale ipotesi si attua la c.d. inversione contabile, in base alla quale la fattura viene regolarmente emessa dal cedente o prestatore, ma senza l'addebito dell'IVA poiché l'imposta deve essere integrata in fattura dall'acquirente o committente.

## Diritto/dovere di rivalsa (art. 18)

- **Divieto di rivalsa:**
- Imposta dovuta a seguito di accertamento o di rettifica IVA (u.c. art. 60);
- La rivalsa non può essere esercitata dal cedente/prestatore per l'IVA accertata nei suoi confronti;
- La maggiore imposta risultante dal verbale di constatazione senza notifica dell'atto di accertamento potrebbe essere addebitata sempre che non siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA da parte del cessionario o committente.

## Diritto di detrazione (art. 19)

- Consiste nel diritto di “sottrarre” dall’IVA dovuta sulle operazioni attive effettuate nel periodo d’imposta (anno solare), l’IVA relativa agli acquisti o importazioni riferiti dal contribuente al medesimo periodo;
- L’imposta è detraibile se:
  - È relativa ad operazioni inerenti all’attività imprenditoriale/professionale ed afferente ad operazioni imponibili o assimilate;
  - È dovuta nella misura prevista dalla legge ed addebitata in fattura (o bolletta doganale) a prescindere dal suo effettivo pagamento;
  - Viene esercitato correttamente il diritto alla detrazione;
  - L’operazione non rientra nei casi di indetraibilità.

## Diritto di detrazione (art. 19)

---

- Presupposti della detrazione:
  - **Inerenza:** i beni acquistati o importati devono essere utilizzabili nell'esercizio dell'impresa, arte o professione;
  - **Afferenza:** l'acquisto deve essere concretamente utilizzato per realizzare un'operazione imponibile o assimilata. Gli acquisti afferenti ad operazioni esenti o escluse danno luogo ad IVA indetraibile che rappresenta un costo per il soggetto (eccezione al principio di neutralità).

## Diritto di detrazione (art. 19)

### **Inerenza:**

- Il diritto alla detrazione non è subordinato all'effettivo utilizzo dell'acquisto nello svolgimento dell'attività;
- Ma il successivo utilizzo del bene per finalità diverse dall'attività darà luogo ad una successiva rettifica della detrazione;
- Restituisce senza sanzioni;
- In un'ottica di impiego prospettico (circ. 328/1997) può esercitarsi se inerente all'attività d'impresa o professionale svolta dal cessionario o committente; secondo Cass. 8583/2006 la detrazione spetta anche se c'è inattività, ma le operazioni passive devono essere inerenti alle finalità imprenditoriali (costi start up).

## Diritto di detrazione (art. 19)

### Afferenza:

- In base alla normativa interna, il diritto alla detrazione spetta integralmente nella misura in cui il bene/servizio è afferente ad operazioni imponibili o assimilate (esportazioni, cessioni intra, operazioni non soggette ad imposta che sarebbero soggette ad IVA se svolte in Italia, soggetti che applicano regimi monofasici: detrazione integrale IVA sugli acquisti);
- Valutazione prospettica delle operazioni che danno luogo alla detrazione;
- Ciò a prescindere dalla verifica se le operazioni a valle siano lecite o meno (caso usurario, attività finanziaria esente, CGE ord. 7/7/2010).

## Diritto di detrazione (art. 19)

---

### **Afferenza:**

- Ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione rilevano le operazioni a valle anche se l'atto costitutivo non le dovesse prevedere come ordinario esercizio dell'attività societaria (Cass. 5753/2010);
- Il diritto alla detrazione spetta anche se il bene di riferimento è di terzi (no rimborso per migliorie su beni di terzi) (ris. 61/2009);
- Nessuna detrazione spetta per gli acquisti destinati ad operazioni escluse dall'ambito IVA: risarcimento danni, inattività salvo che questa discenda da fatti non imputabili al soggetto passivo.



## Diritto di detrazione (art. 19)

---

### **Afferenza:**

- Comodato: il bene dato in comodato non è operazione attiva, tuttavia, resta detrazione quando c'è interesse economico e riferibilità ad operazioni imponibili (es. auto in comodato per diffusione logo);
- Ris. 65/2009: detrazione spetta anche su piscina di agriturismo destinata ad operazioni imponibili;
- Ris. 40/2002: spetta anche su operazioni attive non direttamente svolte.

## Diritto di detrazione (art. 19)

---

### **Nascita del diritto:**

- Il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta diviene esigibile (effettuazione dell'operazione ai sensi art. 6);
- Contestuale esigibilità dell'IVA in capo al cedente, sempre che non ci sia differimento.

## Diritto di detrazione (art. 19)

---

### **Esercizio del diritto:**

- Il diritto alla detrazione si esercita con la registrazione della fattura (art. 25);
- La detrazione può essere esercitata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (art. 19);
- Credito da far valere con l'ultima liquidazione o in sede di conguagli in dichiarazione;
- La detrazione deve essere esercitata secondo le condizioni esistenti al momento in cui il diritto è sorto (es. aliquota, pro-rata).

## Diritto di detrazione (art. 19)

---

### **Esercizio del diritto:**

- Esempio: acquisto nel 2008 - detrazione entro dichiarazione 2010 da presentarsi nel 2011, provvedendo alla registrazione della fattura di acquisto.

## Diritto di detrazione (art. 19)

### **Detrazione ed omissione delle dichiarazioni (Ris. 74/2007):**

- Omessa indicazione nella dichiarazione: il diritto alla detrazione non si perde purché ci siano registrazione ed annotazione nelle liquidazioni, osservanza termini art. 19, coerenze con i presupposti dell'art. 55 sull'accertamento induttivo;
- Il credito non indicato in dichiarazione può essere utilizzato nelle liquidazioni successive della prima dichiarazione successivamente presentata

## Diritto di detrazione (art. 19)

### **Errata applicazione rivalsa:**

- Cass 10/6/2003 n. 9247 e CGE 14-15/3/2007: la detrazione è esercitabile unicamente per IVA dovuta secondo le norma, prescindendo da ciò che è stato effettivamente pagato a tale titolo;
- Se è stata pagata al cedente/prestatore IVA non dovuta ovvero è applicata aliquota maggiore non è consentita la detrazione della maggiore IVA;
- L'eventuale maggiore IVA erroneamente calcolata in fattura spetta in rimborso al soggetto passivo e non al cessionario o committente che è estraneo al rapporto fiscale con l'erario.

## Diritto di detrazione (art. 19)

---

### **Errata applicazione rivalsa:**

- Il rapporto cedente-prestatore/cessionario-committente non è influenzato dall'eventuale contenzioso fisco-cedente/prestatore (accertamento/contenzioso/rettifica non incidono sul rapporto cedente/prestatore);
- Il rapporto cessionario/committente-fisco attiene al diritto/esercizio detrazione; l'AF può procedere nei confronti del cessionario unicamente per il recupero della detrazione della maggiore IVA non dovuta al cedente/prestatore (Cass. 2826/2010).

## Diritto di detrazione (art. 19)

### **Errata applicazione rivalsa:**

- In senso contrario Cass. 9142/2009: competenza del giudice tributario a giudicare anche delle pretese del cessionario/committente;
- In base a tale orientamento, c'è giurisdizione delle commissioni tributarie anche sulle domande di rimborso presentate dal cessionario/committente, non titolare del rapporto tributario, perché ciò che importa è l'oggetto della domanda e non il soggetto che deve essere il soggetto passivo;
- Imposta erroneamente addebitata in operazioni soggette ad inversione contabile: detraibile, solidarietà nelle sanzioni di cedente/prestatore e cessionario/committente.



## Diritto di detrazione (art. 19)

- Omessa registrazione delle fatture: non spetta la detrazione (Cass. 544/2006);
- Omessa integrazione di fattura per acquisto intracomunitario: la neutralità consente di riconoscere oltre al debito d'imposta sull'operazione anche la detrazione IVA benché non sia avvenuta l'annotazione, ciò anche se sia decorso il termine di cui all'art. 19 e sempre che non ci siano frodi o perdite per l'erario, ferma restando l'applicazione delle sanzioni (CGE 8/5/2008, ris. 56/2009);
- Accertamento di maggiore imposta per splafonamento o revisione del valore ai fini doganali: detrazione della maggiore IVA versata se si è nei termini temporali decorrenti dall'effettuazione dell'operazione (ris. 161/2008 – doppia annotazione autofattura e versamento maggiore IVA con F24).

## Detrazione dell'IVA nella normativa comunitaria

---

- Garantisce il funzionamento del sistema dell'IVA e la sua neutralità per il soggetto passivo: è il consumatore il soggetto inciso d'imposta;
- Nascita (Direttiva, art. 176): quando l'imposta diviene esigibile;
- Esercizio: nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta (inattività deve essere involontaria, mancanza di frode CGE 29/4/2004);
- Limiti: il diritto alla detrazione non può essere oggetto di limitazioni; non spetta per "*spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza*" (art. 176); può uno stato membro introdurre nuove indetraibilità (clausola stand still)?

## Detrazione dell'IVA nella normativa comunitaria

---

- Formalità (Direttiva, art. 178): possesso della fattura; le formalità contabili vengono richieste solo per operazioni soggette ad inversione contabile; è legittimo che il dpr 633/1972 chieda la registrazione per l'esercizio della detrazione?
- Indetraibilità per operazioni esenti o escluse, pro rata per miste, detraibilità specifica per attività imponibili ed escluse, detrazione pro quota con costi promiscui riferiti ad attività con detrazione e attività senza detrazione; pro rata per attività imponibili ed esenti

## Corte di giustizia UE

---

- Il diritto alla detrazione non è soggetto a limitazioni;
- La tenuta di una contabilità particolareggiata e la dichiarazione consentono l'applicazione dell'IVA ed i relativi controlli da parte dell'AF;
- L'inosservanza di tali obblighi può determinare sanzioni per l'irregolare tenuta della contabilità ma non il disconoscimento del diritto alla detrazione il quale rappresenta un principio fondamentale dell'IVA;
- Il disconoscimento può avvenire quando l'inosservanza è legata alla frode.

## Corte di giustizia UE

---

- Il fatto che un termine di decadenza (4 anni) sia successivo per l'AF rispetto a quello per il soggetto passivo per l'esercizio del suo diritto a detrazione (2 anni) non è tale da ledere il principio di uguaglianza;
- Inversione contabile: l'inosservanza delle formalità riguardanti l'esercizio del diritto a detrazione nel caso di inversione contabile non possono privare il soggetto passivo del suo diritto a detrazione, salvo che non ci sia frode.

### **Sentenze CGE immobile utilizzato anche per fini privati (14/7/2005 e 8/5/2003):**

- Agli stati membri non è riconosciuto un potere di escludere dal regime delle detrazioni qualsiasi beni che possa essere utilizzato anche per fini privati;
- Un soggetto passivo può decidere di destinare al patrimonio della propria impresa un bene che potrebbe essere parzialmente usato dopo anche per fini privati.

### **Sentenze CGE immobile utilizzato anche per fini privati (14/7/2005 e 8/5/2003):**

- La riferibilità del bene all'azienda legittima il soggetto passivo all'esercizio "*integrale ed immediato*" della detrazione IVA assolta all'atto dell'acquisto anche se il bene viene utilizzato per fini privati;
- Il successivo uso personale del bene aziendale determina in capo al soggetto che ha detratto l'IVA l'obbligo di recuperare l'imposta corrispondente alla quota del bene utilizzata nel contrasto extra-imprenditoriale;
- Direttiva 2009/162 in via di recepimento: bene patrimoniale con uso promiscuo: IVA detraibile limitatamente all'uso imprenditoriale.

## La detrazione IVA e le operazioni sottostanti

- Le detrazione deve riguardare un'operazione economica rilevante ai fini IVA (onere della parte dimostrare l'esistenza documentazione comprovante legittimità detrazione, Cass. 1592/2006);
- Inesistenza oggettiva, fatture false ricevute: la detrazione non spetta perché non esiste l'operazione sottostante; l'onere della prova grava sull'AF (Cass. 17799/2007), ciò anche se l'IVA sulla fattura falsa fosse stata versata (Cass. 14337/2002);
- Inesistenza soggettiva: la detrazione non spetta quando la fattura proviene da un soggetto "compiacente" diverso dal reale cedente o prestatore (Cass. 1950/2007), benché l'imposta sia stata effettivamente pagata e la fornitura sia realmente avvenuta. La provenienze della fattura da un soggetto diverso da quello reale rende l'operazione NON INERENTE.



## Altre fattispecie di inesistenza della detrazione IVA

---

- Frodi carosello (CGE 6/7/2006): l'acquisto regolare che si innesta con altre cessioni o acquisti effettuati in frode, dà detraibilità IVA quando c'è buona fede del cessionario anche se il contratto viene dichiarato nullo ad effetti civilistici (la detrazione viene meno se c'è la frode);
- Cass. n. 9138 del 16/4/2010: detrazione su fatture false se c'è buona fede (la buona fede risiede nella realtà delle forniture e nella effettività dei pagamenti).

## Altre fattispecie di inesistenza della detrazione IVA

---

- Elusione: abuso nell'uso delle norme IVA, perseguimento di finalità non consentite dalle norme (inesistenza di interesse economico, fine unico il risparmio d'imposta);
- CGE 21/2/2006: "nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono ... procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni ... deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale" (caso frammentazione leasing in finanziamento ed operazione di locazione).

## Diritto di detrazione (art. 19)

### Casi di indetraibilità

---

- Indetraibilità può essere:
  - Specifica o analitica
  - Oggettiva o soggettiva
  
- **INDETRAIBILITA' SPECIFICA / ANALITICA:**
- Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni / servizi afferenti operazioni esenti o non soggetti all'imposta
- per operazioni promiscue: detraibilità al 50%

## Diritto di detrazione (art. 19)

### Casi di indetraibilità

---

- Ipotesi particolare: soggetto passivo IVA esercita attività che danno – non danno diritto alla detrazione cioè quando compie operazioni esenti in modo sistematico;
- Iva detratta in base al PRO RATA (= % data dal rapporto tra operazioni con diritto di detrazione /operazioni con dir di detrazione + op esenti).

## Diritto di detrazione (art. 19)

### Casi di indetraibilità

---

- **INDETRAIBILITA' OGGETTIVA / SOGGETTIVA:**
- **OGGETTIVA:** beni per i quali è difficile stabilire inerenza (si presume la non inerenza) es: moto, aerei, auto, lubrificanti e carburanti, spese di rappresentanza, alberghi, alimenti, ristoranti, acquisto e locazione di fabbricati ad uso abitativo, cellulare al 50%
- **SOGGETTIVA:** enti non comm → IVA detraibile : solo quella per acquisti relativi ad attività agricola e commerciale ma contabilità separata

# Diritto di detrazione (art. 19)

## Casi di indetraibilità

| Tipologia  | Ipotesi   | Norme             |
|--|---|-------------------|
| Indetraibilità totale per destinazione                       | Acquisti afferenti:<br>- Operazioni esenti<br>- Manifestazioni a premio   | Art. 19, c. 2     |
| Indetraibilità pro-quota per beni o servizi ad uso promiscuo | In presenza di:<br>- Operazioni non soggette<br>- Utilizzo per fini privati o estranei all'esercizio dell'impresa, arte o professione | Art. 19, c. 4     |
| Indetraibilità oggettiva                                     | Determinati beni o servizi  | Art. 19 bis, c. 1 |
| Indetraibilità pro-rata                                      | In presenza di attività che danno luogo ad operazioni esenti ed attività che danno luogo ad operazioni che consentono la detrazione   | Art. 19, c. 5     |
| Indetraibilità parziale per enti non commerciali             | In presenza di beni e servizi utilizzati promiscuamente per attività commerciali e non  | Art. 19 ter       |

## Detrazione per attività imponibili, esenti, f.c. IVA

---

- **Operazioni esenti:** indetraibilità IVA acquisti (eccezioni: cessione oro da investimento ed operazioni finanziarie a favore di soggetti extra-UE);
- **Operazioni imponibili+esenti:** la detrazione viene calcolata con metodo pro-rata. Es. impresa costruzione che vende immobili strumentali con IVA ed immobili abitativi esenti;

## Detrazione per attività imponibili, esenti, f.c. IVA

- **Operazioni imponibili+escluse:** IVA detraibile secondo criteri oggettivi (es. avvocato che in immobile abitativo esercita attività professionale calcola la quota di mq/cubatura dei locali destinati all'attività professionale per individuare i beni e servizi destinati all'attività professionale); il criterio non opera per i beni con IVA parzialmente detraibile (auto) e per costi specifici imputabili alle operazioni escluse;
- **Operazioni imponibili+escluse+esenti:** indetraibilità dell'IVA secondo criteri oggettivi per acquisti riferiti ad attività escluse; sul residuo si applica il pro-rata da far valere per acquisti riguardanti operazioni imponibili e operazioni esenti (Ris. 100/2005).



## Detrazione per attività imponibili, esenti, f.c. IVA

---

- Non si genera alcun pro-rata di detraibilità per il contribuente che eserciti:
- A) in via ordinaria attività soggette ad IVA ed effettuati anche operazioni esenti:
  - in via occasionale
  - di cui ai nn. da 1 a 9 art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili ma comporta l'indetraibilità "specifica" dell'IVA su beni/servizi delle operazioni relative;
- B) in via ordinaria attività esenti ed effettuati anche operazioni imponibili, ma comporta la detraibilità specifica dell'IVA sui beni/servizi afferenti le operazioni imponibili.

## Il pro-rata (art. 19-bis)

- Il pro-rata, o percentuale di detraibilità, è applicabile quando il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti;
- Il diritto alla detrazione spetta in misura proporzionale alle operazioni che danno diritto alla detrazione;
- Calcolo dell'IVA detraibile: si applica una percentuale di detrazione (pro-rata) su tutta l'imposta pagata sugli acquisti:

$$PRO - RATA = \frac{OPERAZIONI CON DIRITTO A DETRAZIONE}{(OPERAZIONI CON DIRITTO A DETRAZIONE + OPERAZIONI ESENTI)}$$

## Il pro-rata (art. 19-bis)

*Esempio:*

IVA sulle vendite.....190.000

IVA sugli acquisti.....300.000

Operazioni che danno diritto alla  
detrazione.....1.000.000

Operazioni esenti.....500.000

$(1.000.000/1.500.000) \times 100 = 66,666\%$

IVA detraibile  $300.000 \times 67\% = 201.000$

Il contribuente vanterà in dichiarazione un credito d'imposta pari a 11.000 (ovvero  $201.000 - 190.000$ )

## Il pro-rata (art. 19-bis)

---

- La percentuale di detrazione calcolata per ciascun anno nella dichiarazione viene applicata provvisoriamente nelle liquidazioni periodiche dell'anno successivo, salvo conguaglio finale nella dichiarazione;
- Nel primo anno di attività si applica la % previsionale, salvo aggiustamenti a fine anno;
- Negli anni successivi si applica la % dell'anno precedente, salvo aggiustamenti a fine anno;
- Si evita il pro-rata con la separazione delle attività.

## Il pro-rata (art. 19-bis)

- Esclusione dal pro-rata:
  - Cessioni dei beni ammortizzabili, passaggi interni tra contabilità separate; cessioni di denaro, aziende, etc. e (solo dal denominatore) cessioni beni esenti art. 10, n. 27-quinquies (cessioni di beni con IVA interamente non detraibile);
  - Operazioni esenti occasionali/accessorie se da art. 10, n. 1) a n. 9): non rientrano nel pro-rata ma hanno indetraibilità dell'IVA su acquisiti specificamente riferibili a tali operazioni;
  - Operazioni esenti occasionali, dallo svolgimento di un'attività che non ha organizzazione specifica (es. assicurazione prestata da impresa costruzione);
  - ...

## Il pro-rata (art. 19-bis)

---

- Esclusione dal pro-rata:
  - Accessorie ad un'attività imponibile: es. addebito di interessi (accessoria) e fornitura di beni; dilazione pagamenti concessa da impresa commerciale insieme a fornitura);
  - Operazioni imponibili occasionalmente svolte da un soggetto che svolge attività esente (detrazione piena per acquisti riferiti alle operazioni imponibili).

## Indetraibilità oggettiva dell'IVA (art. 19bis-1)

- CGE (22/12/2008) regola generale dell'IVA: detrazione e tassazione integrale; l'indetraibilità è derogatoria rispetto al sistema: solo per spese suntuarie, volontarie e divertimento. Un ordinamento può:
  - prevedere limitazioni diverse da quelle comunitarie se introdotte prima dell'adozione della direttiva (clausola stand still);
  - Ampliare le limitazioni se riguardano quelle previste dalla direttiva.

## Indetraibilità oggettiva dell'IVA (art. 19-bis1)

- Limitazioni Dpr 633/1972:
  - Aeromobili e ricambi, salvo che costituiscano oggetto dell'attività normale ed abituale (locazione, noleggio, commercio, leasing o sono esclusivamente strumentali (es. compagnia navigazione);
  - Navi, imbarcazioni da diporto, manutenzioni: salvo oggetto attività; anche per quelle da diporto (date in noleggio, leasing);
  - Veicoli motore e pedaggi autostradali;
  - Trasporto persone (lett. d) – rapporto vettore utente – diverso è l'appalto servizi di trasporto di persone (rapporto tra imprese, detraibilità), biglietti aerei, ferroviari, etc., salvo le prestazioni non formino oggetto dell'attività d'impresa;
  - ...



## Indetraibilità oggettiva dell'IVA (art. 19-bis1)

- Limitazioni DPR 633/1972:
  - Abrogazione indetraibilità per spese alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande; detrazione/inerenza, salvo che non risultino spese di rappresentanza;
  - Alimenti e bevande, salvo per quelli rientranti nell'oggetto dell'attività ovvero oggetto delle mense anche in appalto (lett. f);
  - Abrogazione indetraibilità spese telefonia mobile, salvo non costituire elemento presuntivo di accertamento la detrazione integrale.

## Altre indetraibilità (art. 19-bis1)

- Spese di rappresentanza (lett. h), qualificazione ai fini delle imposte dirette (DM 19/11/2008 e circ. 34/2008): individua criteri per spese rappresentanza ai fini imposte sul reddito (limitata deducibilità): spese 1) gratuite per il destinatario (differenza con pubblicità) finalizzate alla promozione sul mercato di attività e beni 2) inerenza (funzionali ad obiettivi economici): feste ricevimenti, viaggi turistici in occasione di ricorrenze aziendali, contributi per convegni connessi alla promozione immagine aziendale; altre elargizioni a titolo gratuito funzionali ad obiettivi economici: detraibilità per spese di beni < euro 25,82.

## Altre indetraibilità (art. 19-bis1)

- Non sono spese di rappresentanza (deducibilità e detraibilità integrale): viaggi, vitto, alloggio per ospitare clienti (esistenti e futuri) o l'imprenditore in occasione di fiere o mostre (ris. 148/1998 canoni pagati per uso foresteria da parte clientela);
- Locazione, manutenzione ed acquisto di immobili ad uso abitativo (lett. i): cat. Cat. A esclusi A/10; non riguarda gli strumentali; le imprese di costruzione o di ripristino (le quali applicano le aliquote IVA se cedono entro 5 anni); le imprese in pro rata per locazioni esenti e locazioni imponibili;
- Beni ceduti gratuitamente nelle operazioni a premio.

## Connessioni IVA con imposte dirette

- Deducibilità ai fini del reddito dell'IVA indetraibile secondo artt. 19/19-bis/19-bis1 e 19-bis2;
- Spese alberghi e ristoranti: deduzione dal reddito per l'IVA non detraibile documentata con scontrino/ricevuta; indeducibilità dell'IVA se c'è fattura della spesa e la detrazione non è stata esercitata (circ. 25/2010)
- Deducibilità integrale (e non del 75%) per il professionista delle spese di vitto e alloggio se, qualora rimborsate dal committente, siano fatturate dai terzi al professionista e da questi fatturate al committente (art. 36 DL 223/2006)

## IVA su auto e moto (art. 19-bis1, lett. c)

- Norma modificata a seguito sentenza CGE 14/9/2006;
- Prima la normativa interna prevedeva che l'IVA sulle auto, comprese quelle aziendali, fosse totalmente indetraibile, salvo per autoveicoli e loro spese ricompresi nell'oggetto dell'attività (compravendita, noleggio, leasing) ovvero uso pubblico (taxi);
- Detraibile parzialmente (al 10% o al 15% dal 1/1/2006) sull'acquisto, anche per noleggio o leasing; la vendita di tali beni era da assoggettare ad IVA applicando al prezzo di vendita del bene la stessa misura percentuale della detrazione operata (comportando la inapplicabilità del regime di esenzione ex art. 10 n. 27-quinquies: l'ulteriore rivendita del bene avrebbe determinato l'applicazione del regime del margine.

## IVA su auto e moto (art. 19-bis1, lett. c)

- Il D.L. 223/2006 aveva previsto la possibilità per l'AF di ricondurre i falsi autocarri alla categoria delle autovetture (provvedimento 6/12/2006): norma antielusiva per verificare se un autocarro, al di là di quanto appare formalmente possa di fatto qualificarsi autovettura;
- Nuova versione artt. 19-bis1 (con effetti dal 28/06/2007): l'IVA sull'acquisto, importazione, noleggio e locazione finanziaria dei veicoli a motore (esclusi i trattori), manutenzione ordinaria/straordinaria, carburanti, pedaggi autostradali.

## IVA su auto e moto (art. 19-bis1, lett. c)

- È interamente detraibile quando c'è utilizzo esclusivo nell'impresa/professione:
  - Oggetto dell'attività d'impresa (compravendita, noleggio o leasing, messa a disposizione dipendenti con corrispettivo);
  - Beni strumentali indispensabili nell'attività d'impresa (taxi, scuola guida circ. 55/2007);
  - Agenti e rappresentanti di commercio (ferma restando inerenza integrale all'attività).
- La vendita va tassata al 100%, l'autoconsumo con il valore normale.

## IVA su auto e moto (art. 19-bis1, lett. c)

- È detraibile al 40% l'IVA quando detti beni non sono utilizzati interamente nell'attività d'impresa: uso promiscuo (uso dell'amministratore); la percentuale non è suscettibile di prova contraria; non si procede a tassare l'autoconsumo (art. 3 u.c. lett. a); la tassazione della rivendita avviene nella stessa percentuale della detrazione, residuo fuori campo IVA no esente art. 10, n. 27-*quinquies*;
- Applicazione del regime del margine se si è acquistato da soggetto passivo che ha applicato sulla propria vendita le percentuali del 10% o 15% prima vigenti.



## Rettifica della detrazione (art. 19-bis2)

- A cosa serve? Ripristino condizioni di detrazione IVA: detrazione/non detrazione integrale per operazioni di cui al comma 2 dell'art. 19; si prevede:
  - di non effettuare operazioni imponibili come invece avviene;
  - di effettuare operazioni imponibili ma si effettuano operazioni esenti.
- Con la rettifica si restituisce la detrazione;
- Non è rettifica la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa: autoconsumo.

## Rettifica della detrazione (art. 19-bis2)

### Tipologie rettifiche:

- Beni non ammortizzabili/servizi/ammortizzabili superiori a 516,46: recupero in unica soluzione alla dichiarazione anno di utilizzo; se l'entrata in funzione è diversa da come si è prospettato al momento della detrazione, la rettifica viene effettuata anche dopo i termini dell'art. 19;
- Beni ammortizzabili superiori a 516,46 e con coeff. Ammortamento inferiore 25%: recupero in unico anno (se il cambio coincide con entrata in funzione) o frazioni di 5 (mobili) o 10 (immobili) anni se il cambio si verifica negli anni successivi all'entrata in funzione ovvero successivi acquisti/ultimazione (immobili); il decorso termine consente di trattenere IVA detratta;
- ...

## Rettifica della detrazione (art. 19-bis2)

### Tipologie rettifiche:

- Beni ammortizzabili ceduti durante periodo di rettifica: IVA non detratta risulta detraibile per il periodo mancante al quinquenni/decennio nella massima dell'IVA applicata alla cessione. I fabbricati sono sempre considerati ammortizzabili ai fini della rettifica
- Variazione > 10% del pro-rata dell'anno rispetto a quello di entrata in funzione: per i beni ammortizzabili si recupera la differenza tra detrazione iniziale e detrazione del pro-rata dell'anno in ciascuno degli anni (5 o 10) decorrenti dall'entrata in funzione.

## Rettifica della detrazione (art. 19-bis2)

### Tipologie rettifiche:

- Mutamento nel regime delle operazioni attive (banca da esenzione ad imponibilità), delle condizioni di detraibilità ovvero nel regime di determinazione dell'imposta; recupero al verificarsi evento decorrenti dall'entrata in funzione; riguarda tutti i beni e servizi
- Operazioni societarie straordinarie: rettifica IVA dei beni ammortizzabili trasferiti: evita commercio di crediti (es. banca che acquista attività imponibile deve procedere alla rettifica per gli anni mancanti al 5nnio o 10nnio, partendo dall'anno di acquisizione del bene da parte dell'incorporata o conferente

## Rettifiche immobili ex D.L. 223/2006

---

- Per immobili posseduti al 4/7/2006
- Immobili abitativi: rettifica per imprese di costruzione o ripristino che avevano al 3 luglio 2006 fabbricati terminati da meno di 4 anni; nessuna rettifica per immobili posseduti da altre imprese al 4/7/2006
- Immobili strumentali: rettifica se l'operazione è esente ed avviene senza opzione per l'imponibilità. Nessuna variazione per locazioni correnti al 3/7/2006; dal 4/7/2006 regole ordinarie di rettifica

## Rettifiche immobili ex D.L. 223/2006

- Dal 4/7/2006 le cessioni immobili esenti IVA:
  - Incidono sulla detraibilità spese generali;
  - Incidono sulla detrazione operata da imprese di costruzione: rettifica per anni mancanti al quinquennio;
  - Possono determinare variazione percentuale pro rata > 10% e rettifica 19-bis2.
- Indetraibilità specifica per altre imprese. L'art. 19-bis1, lett. i consente detraibilità su abitativi per i soggetti che detraggono in base a pro-rata (imprese non costruttrici che locano sia beni strumentali che abitativi)
- Le spese di ristrutturazione immobili (ris. 194/2002) rettifica solo se incrementative e non hanno esaurito utilità