



[www.stsnetwork.it](http://www.stsnetwork.it)

**Studio  
Tributario  
Societario**

# CORSO IVA

Milano – Settembre 2011

# OBIETTIVI DEL CORSO

- Capire il funzionamento dell'IVA;
- Conoscere i presupposti dell'imposta;
- Analizzare le caratteristiche delle operazioni non imponibili;
- Analizzare la casistica delle operazioni esenti;
- Apprendere le modalità di determinazione della base imponibile;
- Comprendere i presupposti della detrazione.

## Caratteri dell'IVA

---

L'IVA è una imposta:

- **indiretta**, in quanto non colpisce indici diretti di ricchezza (patrimonio o reddito), bensì il consumo;
- **neutrale**, poiché consente ai soggetti passivi la detrazione dell'imposta pagata sui passaggi precedenti;
- **plurifase**, in quanto non colpisce l'intero valore del bene o servizio ad ogni scambio, ma solo il valore aggiunto creato;
- **proporzionale**, in quanto viene applicata in proporzione al valore aggiunto e in base alle diverse aliquote;
- **istantanea**, in quanto il prelievo avviene in occasione di ogni singolo scambio di beni o servizi;
- gravante sul consumatore finale (contribuente di fatto).

## Terminologia ai fini IVA

---

- **Cedente**: si intende il soggetto che cede/vende un bene;
- **Prestatore**: si intende il soggetto che pone in essere una prestazione di servizi;
- **Cessionario**: soggetto che riceve/acquista il bene;
- **Committente**: si intende il soggetto che riceve una prestazione di servizi.

## Cenni storici

- Prima dell'introduzione dell'IVA erano vigenti nei vari Paesi europei imposte simili all'IGE
- Carattere della "**non neutralità**": L'IGE era indetraibile, per cui in ogni passaggio successivo l'imposta diveniva parte della base imponibile

CRITICITA'



- L'ammontare dell'imposta dipende dal numero di passaggi commerciali tra il produttore e il consumatore
- I prodotti in esportazione subiscono la tassazione interna e quella dello stato estero, da cui la necessità di sovvenzioni di prezzo

## Il processo di armonizzazione nella UE

- Avere un sistema di tassazione dei consumi "*neutrale*" nelle varie fasi, il cui risultato fiscale non dipenda dal numero dei passaggi commerciali;
- Eliminare le frontiere tra paesi UE, attraverso la loro sostituzione con gli elenchi Instrastat (beni e, dall'1/1/2010, servizi);
- Un bene (nazionale, comunitario o proveniente da paesi terzi), deve essere tassato all'interno dei singoli Stati membri sempre con la stessa aliquota;
- Nel caso di passaggi di beni tra Paesi, non deve esserci peso della tassazione che il bene ha subito nel paese di provenienza;
- Alle importazioni si applica il principio della destinazione: dopo l'immissione in libera pratica ed il pagamento dell'IVA si dà luogo a cessione interna.

## Il processo di armonizzazione nella UE

### □ **Obiettivo di lungo periodo:**

*avere aliquote identiche nella UE, al fine di evitare la concorrenza fiscale tra Stati che potrebbe alterare i traffici commerciali;*

- Quando ci saranno aliquote identiche nei diversi stati dell'UE: Principio dell' "**origine**" = stessi criteri di tassazione delle cessioni interne di beni;
- In mancanza di armonizzazione, tassazione in base al principio della "**destinazione**", come rimedio alla diversità di aliquote tra paesi dell'UE. Fanno eccezione le operazioni nei confronti di privati, per le quali si applica il principio dell' "**origine**".



## Indisponibilità dell'IVA quale risorsa della UE

- L'IVA contribuisce al gettito delle risorse proprie dell'UE e quindi non rientra nella disponibilità decisionale dei singoli Stati:
  - **Illegittimità dei condoni** in materia di IVA, quale rinuncia all'azione di accertamento da parte dell'ufficio (CGE 17/7/2008, CGE 17/7/2009);
  - **Transazione fiscale** (art. 182-ter l.f.): *“Con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, ..., ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento”*.

## Fonti comunitarie

- L'IVA è stata introdotta negli stati membri dell'UE attraverso due direttive (Direttive 11 aprile 1967, nn. 227/67/CE e 228/67/CE);
- Processo di "armonizzazione" della normativa IVA avviato con direttiva n. 77/388/CE del 17 maggio 1977 (c.d. VI direttiva);
- La direttiva n. 2006/112/CE dell'11 dicembre 2006 (in vigore dal 1/1/2007) ha riscritto la VI direttiva (c.d. refusione);
- Direttiva n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 (nuova disciplina territorialità sui servizi con efficacia dall'1/1/2010);
- ...

## Fonti comunitarie

---

- Direttiva n. 2008/9/CE del 12 febbraio 2008 (nuove regole sul rimborso dell'IVA assolta in uno Stato della UE da parte di un soggetto non stabilito in quello Stato);
- Direttiva n. 2008/117/CE del 16 dicembre 2008 (nuove regole per contrastare le frodi IVA connesse alle operazioni intracomunitarie – INTRASTAT);
- Regolamento UE 282/2011 (applicabile dall'1/7/ 2011).

## Fonti comunitarie

---

- Le Direttive comunitarie, per poter essere applicate, necessitano di un atto di recepimento normativo interno.
- Tuttavia, a volte le Direttive contengono disposizioni sufficientemente dettagliate tali da consentirne la diretta applicazione (**Direttive self-executing**).
- Se non venissero applicate le disposizioni delle Direttive in questione, si potrebbero causare fenomeni di doppia imposizione (gli altri Stati UE hanno già provveduto a recepirle).

## Fonti interne

---

- DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (operazioni interne, scambi con paesi extra-UE);
- DL 30 agosto 1993, n. 331 , convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 (operazioni intracomunitarie);
- DL 41/1995 (regime del margine per i beni usati);
- D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 (nuovo art. 7 del DPR 633/1972).

### **Prassi:**

- Circ. Agenzia Entrate 31/12/2009 n. 58/E;
- Circ. Agenzia Entrate 29/07/2011 n. 37/E.

# Modalità di funzionamento e presupposti dell'IVA

# Funzionamento dell'IVA

## MECCANISMO ECONOMICO



L'IVA colpisce i consumi e grava sui consumatori finali (*contribuenti di fatto*).

Questi ultimi sopportano il peso del tributo ma non sono gravati dagli oneri e dagli adempimenti previsti dalle leggi fiscali.

## MECCANISMO GIURIDICO



L'IVA colpisce gli scambi di beni effettuati dagli operatori economici (*contribuenti di diritto*).

Questi ultimi non subiscono impoverimento economico ma sono tenuti a rispettare gli obblighi e gli adempimenti fiscali

## Funzionamento dell'IVA

- L'IVA è fondata su un meccanismo di **detrazione "imposta da imposta"**, ossia sulla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti dall'imposta addebitata sul complesso delle operazioni attive;

Soggetto passivo	Consumatore finale
Recupera l'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi;	Non recupera l'imposta pagata al venditore;
Paga l'IVA solo sull'incremento di valore aggiunto dallo stesso creato;	Paga l'IVA sull'intero valore aggiunto creato nei diversi passaggi di produzione e commercializzazione del bene.
Per effetto di detrazione e rivalsa, non rimane inciso dal tributo.	Rimane inciso dal tributo.



## I presupposti dell'IVA (art. 1 DPR 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”***

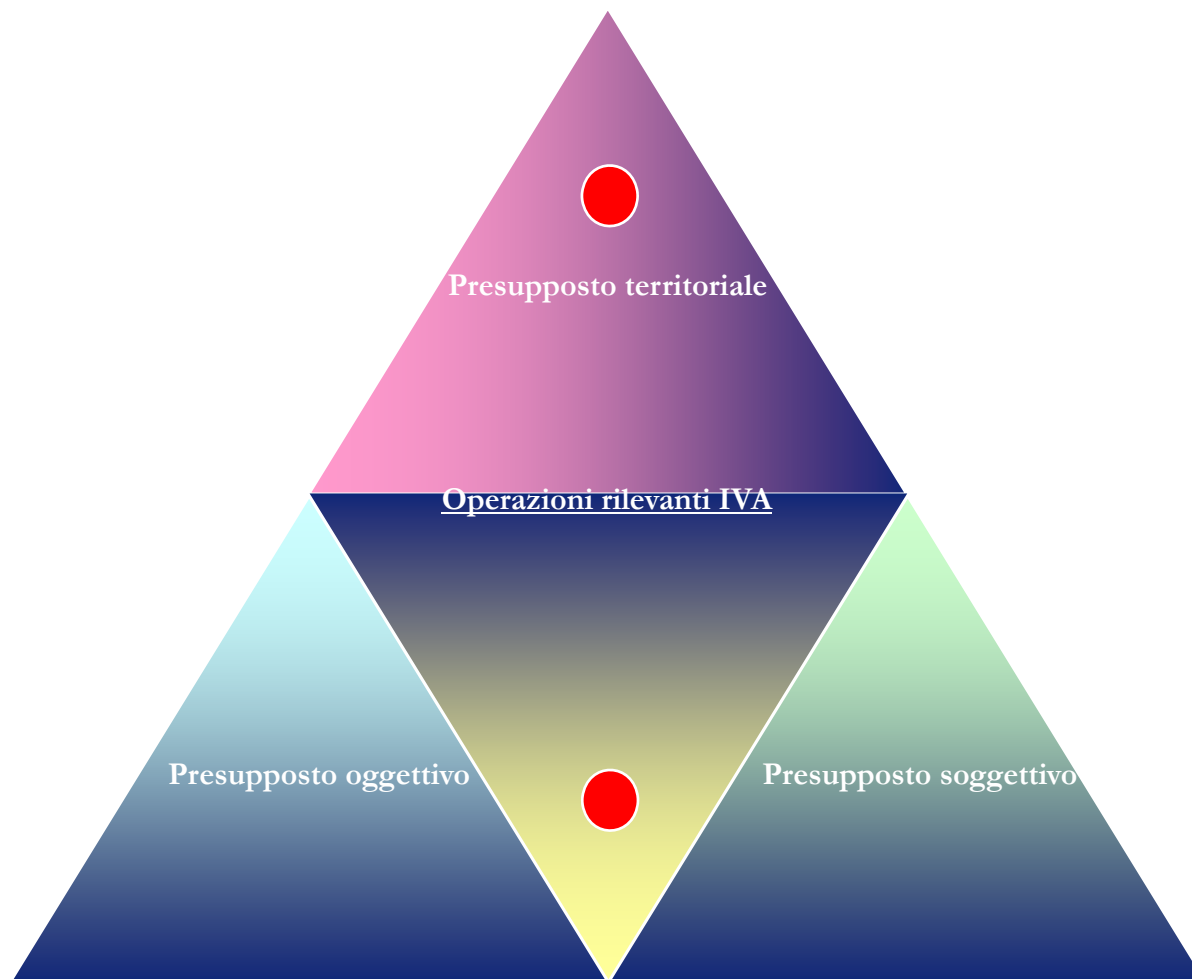
- **Oggettivo** (artt. 2 e 3 DPR 633/1972): deve trattarsi di cessione di beni o di prestazione di servizi;
- **Soggettivo** (artt. 4 e 5 DPR 633/1972): deve essere effettuata da imprese, artisti o professionisti, nell'esercizio dell'attività;
- **Territoriale** (artt. 7 ss. DPR 633/1972): deve essere rilevante nel territorio dello Stato.

**Se manca uno dei tre presupposti non si applica l'IVA**

## Presupposti per le importazioni (art. 67 DPR 633/1972)

- **Presupposto soggettivo:** da chiunque effettuate;
- **Presupposto oggettivo:** deve trattarsi di beni (distinzione dei servizi, i quali scontano le nuove regole del principio di destinazione);
- **Presupposto territoriale:** introduzione in Italia di beni provenienti da paesi terzi;
- Si considerano importazioni:
  - le operazioni di immissione in libera pratica;
  - le operazioni di perfezionamento attivo secondo i regolamenti comunitari;
  - le operazioni di immissione temporanea aventi per oggetto beni destinati ad essere riesportati senza modificazioni;
  - le operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti da luoghi come il Monte Athos, le isole Canarie e i dipartimenti francesi.

# Schema riassuntivo



## Presupposto oggettivo

---

- Dal punto di vista oggettivo, sono operazioni rilevanti ai fini IVA le seguenti:
- **Cessioni di beni** (art. 2 DPR 633/1972) che trasferiscono la proprietà o che costituiscono o trasferiscono diritti reali di godimento;
- **Prestazioni di servizi** (art. 3 DPR 633/1972) dipendenti da obbligazioni di vario tipo e in ogni caso dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

## Cessioni di beni (art. 2 DPR 633/72)

- **C.1 Regola generale.** Trasferimento a titolo oneroso della proprietà di un bene o di un diritto reale di godimento (esclusione delle garanzie).
- Sinallagma, onerosità (es. permuta)
- **C. 2 Assimilazione.** Si considerano inoltre cessioni di beni:
  - Contratti di commissione (cessione di beni e non prestazioni di servizi), i.e. passaggi dal committente al commissionario, o viceversa, di beni venduti o acquistati in attuazione di contratti di commissione;
  - Vendite con riserva di proprietà (trasferimento ultima rata);
  - Locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;
  - ...

## Cessioni di beni (art. 2 DPR 633/72)

- 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;
- Autoconsumo esterno, ossia la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'impresa anche se determinata da cessazione di attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata la detrazione d'imposta. Per comodato gratuito deve esistere un interesse economico ai fini dello svolgimento dell'attività (Cass. 25374/2008);
- Cessioni gratuite di beni, normalmente prodotti o commercializzati dall'impresa (se a favore di ONLUS art. 10, n. 12). Sono escluse le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a 25,82 euro e quelli per i quali non sia operata la detrazione d'imposta.

## Cessioni gratuite di beni

Cessioni gratuite di beni	Detrazione IVA	Emissione fattura	Tipo operazione
Beni rientranti nell'oggetto dell'attività	Si	Si	Rilevante IVA
Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore maggiore a € 25,82	No	No	Fuori campo IVA
Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore fino a € 25,82	Si	No	Fuori campo IVA

## Cessioni di beni escluse da IVA

- Omaggi di beni normalmente non prodotti e non commercializzati di costo unitario inferiore ad euro 25,82 e di beni per i quali l'IVA non è stata detratta ex art. 19;
- Campioni gratuiti di modico valore, appositamente contrassegnati;
- Beni ceduti a titolo di sconto (art. 15, n. 2) o di garanzia (se previsti in contratto);
- Opere librerie e pc obsoleti a favore di enti religiosi, istituti di pena, ecc.;
- Cessioni di denaro e contributi-liberalità (non sinallagmatici, penalità);
- Autoconsumo esterno ed assegnazione ai soci di beni per i quali l'IVA non sia stata detratta;
- Autoconsumo interno;
- ...



## Cessioni di beni escluse da IVA

- Pegni ed ipoteche, tributi (TARSU, diritti CCIAA:ris. 203/2009);
- Cessione a comuni di aree edificabili ed opere di urbanizzazione a scomputo degli oneri di urbanizzazione oppure esecuzione di opere di urbanizzazione in adempimento di obblighi contenuti in convenzione di lottizzazione tra Comune ed impresa (art. 51 legge 21/11/2000, n. 342);
- Cessione terreni non edificabili;
- Cessioni e conferimenti in società o altri enti, che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda;
- Passaggi di beni in dipendenza di operazioni straordinarie;
- Beni ceduti nell'ambito di concorsi ed operazioni a premio (indetraibilità o imposta sostitutiva);
- Riaddebiti specifici (tassazione per quelli complessivi);
- Interessi e dividendi (secondo CGE 29/4/2004 non sono corrispettivi attività IVA).

## Sovvenzioni e contributi

- Sovvenzioni e contributi: orientamento CGE (detrazione e integrazione corrispettivo);
- Sono assoggettati ad IVA se in base alla convenzione sono erogati:
  - A fronte di una specifica obbligazione che il beneficiario assume a fronte del corrispettivo ricevuto (ris. 183/2002);
  - Per sostenere il minore prezzo operato sul mercato dal beneficiario (es. premio di rottamazione, contributo regionale all'acquisto di un pc). Per la CGE 2001 non è necessario che ci sia proporzionalità tra integrazione di prezzo e riduzione;
  - Da un ente pubblico per la gestione di corsi di formazione e riqualificazione professionale (legge 537/1993): esenzione specifica
- Distinzione dai contributi a fondo perduto, quali atti di liberalità

## Prestazioni di servizi (art. 3 DPR 633/72)

- **C. 1 Regola generale.** Prestazioni verso corrispettivo, dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e, in genere, da obbligazioni di fare, non fare, permettere.
- **C. 2 Assimilazione.** Si considerano inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:
  - Locazione, affitto o noleggio;
  - Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, invenzioni industriali, marchi etc.;
  - Prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merce (no depositi presso banche o amm. statali);
  - Somministrazione di alimenti e bevande (no cessioni di bottiglie e confezioni);
  - Cessione di contratti di ogni tipo e oggetto.
- **Onerosità denaro/natura (permuta).**

## Indennità art. 2561 c.c.

- L'indennità di perdita avviamento corrisposta al termine della locazione da parte del locatore a favore dell'imprenditore rappresenta non un'indennità di carattere risarcitorio, bensì il corrispettivo di un obbligo di "*non facere*" (Ris. 3 giugno 2005, n. 73): in tal caso detta somma deve essere sottoposta ad IVA con le regole ordinarie di tassazione;
- L'indennità corrisposta dal locatore al conduttore per risoluzione anticipata del contratto, invece, ha carattere risarcitorio e dunque la relativa somma è da porre fuori del campo di applicazione dell'IVA ex art. 15, n. 1 DPR 633/1972.

## Prestazioni gratuite

---

- Si applica l'IVA sull'autoconsumo di servizi (destinazione a finalità familiari, personali o estranee all'impresa da parte dell'imprenditore) se le prestazioni gratuite hanno un valore unitario superiore a 25,82 euro e la loro esecuzione ha comportato l'acquisto di beni e servizi con IVA detraibile.
- Non si applica pertanto l'IVA su:
  - Prestazioni gratuite rese da professionisti;
  - Prestazioni gratuite aventi valore unitario inferiore o pari a 25,82 euro;
  - Prestazioni gratuite con imposta non detraibile.

## Prestazioni gratuite

- Non si applica comunque l'IVA sulle seguenti prestazioni effettuate a titolo gratuito, anche se aventi valore unitario pari o superiore a 25,82 euro:
  - Somministrazioni nelle mense aziendali;
  - Prestazioni di trasporto, didattiche, educative, ricreative, di assistenza sociale e sanitaria a favore del personale dipendente;
  - Operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte per statuto da organismi senza scopo di lucro e dalle Onlus;
  - Diffusione di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo stato e dagli enti pubblici.

## Prestazioni di servizi escluse da IVA

---

- Non sono considerate prestazioni di servizi e quindi non si applica IVA su:
  - Cessioni, concessioni, licenze e relative prestazioni di mandato relativi a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi;
  - Prestiti obbligazionari e relative prestazioni di mandato;
  - Prestazioni dei commissionari e quelle dei mandatari senza rappresentanza (vedi slide successive).

## IVA e mandato senza rappresentanza

- **Mandato:** contratto con il quale una parte (mandatario) si obbliga nei confronti dell'altra (mandante) a compiere uno o più atti giuridici per conto di quest'ultimo (art. 1703 c.c.). Il mandato può essere conferito:
  - Con rappresentanza: il mandatario compie atti giuridici in nome e per conto del cliente per cui i negozi giuridici conclusi producono effetti direttamente in capo al mandante (art. 1704 c.c.);
  - Senza rappresentanza: il mandatario agisce in nome proprio ma per conto altrui, acquisendo i diritti ed assumendo gli obblighi nella propria sfera giuridica per poi ritrasmetterli al mandante (art. 1705 c.c.).



## IVA e mandato senza rappresentanza

- *“Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario” (art. 3, c. 3 DPR 633/1972).*



- Le due prestazioni *“rese”* o *“ricevute”* tra il mandante e il mandatario e tra il mandatario ed il terzo (e viceversa) conservano sempre la medesima natura oggettiva (Ris. 6/1998); resta, però, distinta la posizione soggettiva del mandante da quella del mandatario (es. territorialità);
- L'art. 3, c. 4, DPR 633/1972 non considera prestazioni (autonome) di servizio le prestazioni rese dal commissionario al committente e quelle rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante.

## IVA e mandato senza rappresentanza

- **Mandato per la vendita di servizi:** il mandatario fattura al cliente-terzo l'importo pattuito per la prestazione, mentre il mandante fattura al mandatario l'importo della medesima prestazione resa al terzo diminuito della provvigione pattuita;



## IVA e mandato senza rappresentanza

- **Mandato per l'acquisto di servizi:** il prestatore terzo fattura al mandatario l'importo pattuito per la prestazione resa, mentre il mandatario fattura al mandante l'importo dell'importo della medesima prestazione resa dal terzo aumentato della provvigione a lui spettante.



# Presupposto soggettivo



## Esercizio d'impresa (art. 4, DPR 633/72)

- *“Per esercizio di imprese si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d’impresa”;*
- Art. 2195 c.c. – Attività commerciali
  - Le attività industriali dirette alla produzione di beni o servizi;
  - Le attività intermediarie nella circolazione dei beni;
  - Le attività di trasporto per terra, per acqua e per aria;
  - Le attività bancarie o assicurative;
  - Le altre attività ausiliarie alle precedenti.

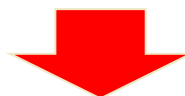
## Esercizio d'impresa (art. 4, DPR 633/72)

---

- Art. 2135 c.c. – Attività agricole
  - La coltivazione del fondo;
  - La silvicoltura;
  - L'allevamento di animali;
  - Le attività connesse alle precedenti.
- Sono inoltre rilevanti le attività dirette alla prestazione di servizi non rientranti tra quelli di cui all'art. 2195 c.c., purché organizzate in forma d'impresa; per esempio:
  - Servizi didattici;
  - Servizi sanitari;
  - Servizi di laboratorio;
  - Servizi di traduzione.

## Esercizio d'impresa (art. 4, DPR 633/72)

### **PRESUNZIONE ASSOLUTA DI ESERCIZIO DI ATTIVITA' D'IMPRESA (art. 4, c. 2, DPR 633/1972)**



- Oltre alle attività d'impresa ex artt. 2135 e 2195 c.c. svolte in modo abituale, l'art. 4 fa rientrare nel campo di applicazione dell'IVA tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da:
  - Società commerciali (Snc, Sas, Srl, Spa, Sapa, etc.);
  - Enti pubblici o privati, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole;
  - Enti non commerciali: obblighi IVA solo per attività commerciale eventualmente svolta. IVA anche su cessioni/prestazioni se rese ai propri soci/associati con corrispettivi specifici; esclusi: a) rimborsi spese comuni b) spese per fini istituzionali.

## Esercizio d'impresa (art. 4, DPR 633/72)

Imprenditore individuale	È soggetto d'imposta solo quando effettua operazioni nell'esercizio della sua attività
Società di persone ed assimilate (escluse società semplici), società di capitali, società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, società costituite all'estero e società di fatto	Sono soggetti passivi per qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi effettuate nei confronti sia di terzi che dei propri soci
Enti diversi dalle società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole	Equiparabili alle società
Enti non commerciali	Si considerano soggetti passivi quando effettuano in via non occasionale operazioni commerciali o agricole, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio delle stesse attività



## Esercizio d'impresa (art. 4, DPR 633/72)

- Sono considerate in ogni caso commerciali anche se esercitate da enti pubblici alcune attività elencate nel comma 5, tra cui:
  - erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
  - trasporto di persone;
  - pubblicità commerciale, etc.
- Non sono considerate commerciali alcune operazioni indicate nella seconda parte del comma 5, quali:
  - operazioni relative all'oro ed alle valute estere, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'UIC;
  - cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da Presidenza della Repubblica, Camera, Senato, Corte Costituzionale nel perseguimento delle finalità istituzionali;
  - tickets sanitari, etc.

## Attività non aventi carattere d'impresa

- L'art. 4, c. 5 nega la nozione d'impresa per:
  - operazioni di mera gestione e godimento di taluni beni (immobili, imbarcazioni, complessi sportivi e partecipazioni societarie). L'esclusione si applica se il godimento (gratuito o prezzo di favore) dei citati beni sia conseguito dai soci o familiari;
  - possesso, non strumentale né accessorio, di partecipazioni, obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi o interessi, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo e coordinamento.
- **Società di comodo:** non possono chiedere rimborso, perdita credito IVA se per tre periodi d'imposta consecutivi sono non operative ed hanno volumi d'affari inferiori al valore dei ricavi risultanti dalle percentuali indicate nell'art. 30, c. 1, legge 724/94.

# Attività non aventi carattere d'impresa

## Enti associativi non commerciali

- Non si considera commerciale, anche se effettuata verso corrispettivo, l'attività di Associazioni di promozione sociale ed ONLUS relativamente alle somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nei confronti di soci, associati o partecipanti per il raggiungimento degli scopi istituzionali; questo però a condizione che gli statuti o gli atti costitutivi riportino le clausole indicate nel settimo ed ottavo comma dell'art. 4.
- Perdono la qualifica di "non profit" qualora esercitino prevalentemente attività commerciale.

## Attività non aventi carattere d'impresa

- Attività occasionale (saltuaria ed involontaria); es. introiti pubblicitari di una organizzazione politica non aventi carattere stabile;
- Attività non commerciali degli enti non commerciali, tra cui quelle pubblicistiche con poteri autoritativi (Tarsu);
- Affitto unica azienda da parte imprenditore;
- Associazioni di volontariato per attività di perseguimento fini propri;
- Associazioni per le quote associative pagate dagli associati;
- ATI che opera in nome dei rappresentati per l'aggiudicazione di appalto. Se ATI opera come mandatario senza rappresentanza, il riaddebito spese al mandante comporta assoggettamento ad IVA.

## Esercizio di arti e professioni (art. 5, DPR 633/72)

- Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica; vi rientrano pertanto:
  - **Attività di lavoro autonomo:** Contratto d'opera ex art. 2222 e ss. c.c. (lavoro prevalente del prestatore e assenza del vincolo di subordinazione).
  - **Esercizio delle professioni intellettuali:** Attività liberali per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi elenchi ex art. 2229 e ss. c.c.
- Abitualità e professionalità: ripetitività e sistematicità (abituale è anche la singola prestazione intellettuale se sussiste preordinazione all'attività professionale, Cass. 6671/1996);
- La legge non richiede l'esistenza di una organizzazione per l'esercizio della attività professionale.

## Attività professionali non soggette ad IVA

- L'art. 5, c. 2 esclude dal campo di applicazione alcune prestazioni di servizi quali:
  - Co.co.pro. (unitarietà rapporto, retribuzione prestabilita, assenza di vincoli gerarchici ma non di direttive); assimilato dal 2001 al lavoro dipendente, art. 53 TUIR; restano, tuttavia, soggette al tributo quelle prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale (circ. 207/2000);
  - Le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito di contratti di associazione in partecipazione, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro, purché siano rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo;
  - Levata protesti cambiari da parte dei segretari comunali.

## Attività professionali non soggette ad IVA

- Restano inoltre fuori dal campo di applicazione IVA:
  - prestazioni di lavoro autonomo rese in modo occasionale (v. legge 14 febbraio 2003, n. 30 rapporti di durata complessiva non superiore a 30 gg. nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, compenso complessivo non superiore a 5.000 euro);
  - Attività non rientrante nelle conoscenze specialistiche del professionista (amministrazione condominio da parte del medico; amministrazione di una pluralità di condomini è invece attività professionale, Circ. 77/1992);
  - Lavoratori dipendenti, medici intramoenia (personale dipendente delle ASL per attività fuori dagli ospedali dietro autorizzazione dell'azienda sanitaria presso studi professionali privati).

# Le regole sulla territorialità dell'IVA



## Presupposto territoriale

---

- Condizione essenziale perché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano rilevanti IVA è che siano effettuate nel territorio dello Stato (art.7 DPR633/1972);
- Le regole sulla territorialità fissano i criteri di collegamento con il territorio dello Stato per stabilire la rilevanza delle operazioni ai fini IVA;
- I criteri di collegamento differiscono a seconda che si tratti di cessioni di beni o di prestazioni di servizi;
- Nuova versione art. 7 del DPR 633/72 a seguito del recepimento della Direttiva 2008/8.

# Territorio dello Stato italiano

---

- Territorio soggetto alla sovranità dello Stato Italiano
- Territori non soggetti alla sovranità italiana:
  - San Marino;
  - Città del Vaticano.
- Esclusi **territori extradoganali**:
  - Livigno;
  - Campione d'Italia;
  - Acque territoriali Lago di Lugano.

## Territorio dell'Unione Europea

---

- Membri dell'Unione europea al 30 aprile 2004;
- Paesi entrati dal 1° maggio 2004;
- Paesi entrati il 1° gennaio 2007;
- Inclusioni:
  - Principato di Monaco;
  - Isola di Man;
- Esclusioni:
  - Germania: Isole Helgoland e territorio di Busingen;
  - Spagna: Ceuta, Melilla e isole Canarie;
  - Francia: dipartimenti d'oltremare e Andorra;
  - Grecia: Monte Athos;
  - Gran Bretagna: isole del canale;
  - Finlandia: isole Aland.

# Territorio dell'Unione Europea

Stati	Ingresso nella UE
Belgio, Francia Germania, Italia Lussemburgo, Paesi Bassi	23 luglio 1952 (CECA) 1° gennaio 1958 (Comunità Europea allora CEE, CEEA)
Danimarca, Irlanda Regno Unito	1° gennaio 1973
Grecia	1° gennaio 1981
Portogallo, Spagna	1° gennaio 1986
Austria, Finlandia Svezia	1° gennaio 1995
Cipro, Estonia Lettonia, Lituania Malta, Polonia Repubblica Ceca, Slovacchia Slovenia, Ungheria	1° maggio 2004
Bulgaria, Romania	1° gennaio 2007

# Territorio dell'Unione Europea



## Territorialità delle cessioni di beni (art.7 DPR 633/72)

- Si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni di beni che hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato.
  - **beni nazionali** quelli prodotti in Italia o importati definitivamente da Paese Extra-UE (con pagamento di IVA e dazi);
  - **beni comunitari** quelli prodotti in altro Stato UE, ovvero provenienti da Paese Extra-UE ed importati definitivamente in altro Stato UE oppure immessi in *libera pratica* in Italia o in altro Paese UE;
  - **beni in regime di temporanea importazione** quelli provenienti da Paese Extra-UE temporaneamente introdotti in Italia per essere esportati "tali quali" dall'importatore ovvero per essere lavorati e successivamente inviati fuori dalla UE (c.d. *perfezionamento attivo*).

## Immissione in libera pratica e immissione in consumo

---

- Con l'immissione in libera pratica si attribuisce la posizione fiscale di merci comunitarie alle merci estere, mediante pagamento dei dazi doganali;
- Una volta immessa in libera pratica, la merce può essere:
  - immessa direttamente in consumo nello Stato in cui la merce è stata immessa in libera pratica, ed in tal caso insieme ai dazi doganali dovrà essere corrisposta anche l'IVA, realizzandosi un'importazione definitiva;
  - spedita in altro Paese comunitario, dove sarà immessa in consumo;
  - Immessa in un deposito fiscale/IVA, con sospensione del pagamento dell'IVA fino all'estrazione della merce dal deposito per la successiva immissione in consumo.

# Transito

- Il transito è un regime sospensivo dei dazi doganali e dell'IVA applicabile alle merci che sono destinate in un determinato Paese ma che devono necessariamente attraversare altri Stati.
- Nel regime di transito la merce viene trasportata in colli o con mezzi di trasporto chiusi con piombi apposti dall'autorità doganale, fino al punto di destinazione definito senza ulteriori controlli ma con la sola prestazione di una garanzia.
- Il transito può essere comunitario per l'attraversamento del territorio comunitario da un Paese membro all'altro di merci estere (**transito esterno**) o di merci comunitarie (**transito interno**) o in regime TIR (utilizzabile per tutti i Paesi aderenti alla Convenzione TIR, si attiva tramite il Carnet TIR che funge sia da dichiarazione doganale di transito che da garanzia).



## Deposito doganale

---

- Con il deposito doganale è possibile detenere, senza pagamento dei dazi e dell'IVA, anche in deroga alle misure di politica commerciale, merce non comunitaria all'interno della UE.
- Le merci devono essere custodite in luoghi autorizzati e sottoposti al controllo dell'autorità doganale. Quando le merci devono essere utilizzate per essere rivendute o per essere immesse in un ciclo produttivo, le stesse vengono estratte dal deposito doganale, anche in maniera frazionata, con contestuale assolvimento di dazio e IVA.

## Territorialità delle cessioni di beni (art.7 DPR 633/72)

- Per esclusione, non sono soggette ad IVA per carenza del presupposto territoriale le cessioni di:
  - beni che si trovano fuori del territorio della UE;
  - beni che si trovano nei territori extradoganali;
  - beni che, pur essendo presenti sul territorio italiano, hanno la condizione di **beni allo stato estero**, in **transito** o **depositati** in luoghi soggetti a vigilanza doganale (i.e. beni provenienti da paesi extracomunitari che, non avendo ancora assolto i dazi doganali d'importazione nella UE, non hanno acquisito lo "status giuridico" di beni nazionalizzati o comunitari).
- Sussiste comunque l'obbligo di emettere la fattura per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, sebbene le stesse non siano soggette ad imposta in quanto relative a merci allo stato estero.

## Territorialità delle cessioni di beni (art.7 DPR 633/72)

Mobili dall'Italia a paese extra UE	Esportazione (art. 8)
Mobili dall'Italia a paese UE (transazione tra soggetti passivi)	Cessione intracomunitaria (DL 331/1993)
Mobili ed immobili che si trovano in Italia al momento della cessione	Cessione interna
Mobili ed immobili che non si trovano in Italia al momento della cessione	Fuori campo IVA
Mobili che si trovano in Italia al momento della cessione derivanti dall'assemblaggio di beni di provenienza comunitaria	Cessione interna di non residente a residente

# La territorialità delle prestazioni di servizi

## Territorialità dei servizi fino al 31/12/2009 (art. 7, c. 3 DPR 633/72)

---

- Regola generale: luogo ove il prestatore è stabilito:
  - Domicilio in Italia del prestatore;
  - Residenza in Italia del prestatore che non ha domicilio all'estero;
  - Stabile organizzazione in Italia del prestatore.
- Prestatore stabilito in Italia: la prestazione è soggetta ad IVA in Italia: Imponibile, non imponibile, esente;
- Prestatore stabilito all'estero: la prestazione non è soggetta ad IVA in Italia: esclusa da IVA.

## Territorialità dei servizi fino al 31/12/2009 (art. 7, c. 3 DPR 633/72)

---

- Eccezioni: luogo del bene o di svolgimento
  - **Servizi e perizie su beni immobili:** IVA se il bene è in Italia;
  - **Servizi e perizie su beni mobili, prestazioni artistiche e culturali, ecc.:** IVA se il servizio viene effettuato in Italia; le intermediazioni su beni mobili sono tassate in base al luogo ove è identificato il committente UE o l'operazione intermediata;
  - **Lavorazione su beni UE introdotti nel territorio dello Stato successivamente trasferiti fuori del territorio dello Stato:** non imponibilità IVA (art. 40, n. 4bis, DL 331/1993).

## Territorialità dei servizi fino al 31/12/2009 (art. 7, c. 3 DPR 633/72)

- Fino al 31/12/2009, altre eccezioni: luogo del committente o utilizzo del servizio
  - **Consulenza, assistenza, pubblicità, locazione anche finanziaria:** IVA se il committente soggetto passivo è domiciliato o residente in Italia ovvero è stabile organizzazione in Italia, salvo utilizzo del servizio in Paesi extraUE; IVA se il committente è privato UE o soggetto Extra UE che utilizza il servizio in Italia;
  - **Servizi di trasporto:** IVA per tratta di trasporto avvenuta in Italia;
  - **Commercio elettronico:** IVA se l'utilizzo avviene in Italia;
  - **Locazione e noleggio di mezzi di trasporto:** IVA se il prestatore è domiciliato o residente in Italia (salvo utilizzo fuori UE); IVA se il prestatore è domiciliato o residente in Paese extra UE e l'utilizzo del servizio avviene in Italia; Fuori campo IVA se il prestatore è domiciliato o residente in Paese UE a prescindere dal luogo di utilizzo.

# Prestazioni di servizi fino al 31.12.2009

## Deroghe

REGOLA	SERVIZI RELATIVI A...
DOVE SI TROVA IL BENE	... BENI IMMOBILI
DOVE E' ESEGUITA LA PRESTAZIONE	... BENI MOBILI MATERIALI
	... PRESTAZIONI CULTURALI, SCIENTIFICI, ARTISTICI, DIDATTICI, SPORTIVI, RICREATIVI E SIMILI
	... OPERAZIONI DI CARICO, SCARICO, MANUTENZIONI ACCESSORIE AI TRASPORTI



## VAT Package 2010

---

- Cambia la territorialità dei servizi;
- Viene esteso l'obbligo del reverse charge a tutte le cessioni di beni e a tutti i servizi forniti da soggetti passivi non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nello Stato;
- Viene ampliata la figura dei soggetti passivi nazionali che devono assolvere l'imposta in Italia per servizi agli stessi resi da fornitori non residenti in Italia;
- Cambiano le modalità di rimborso IVA per i soggetti non residenti;
- Rilevanti modifiche ai modelli INTRASTAT che devono comprendere gli acquisti e le forniture di servizi.

## Territorialità dal 01/01/2010

---

- ART. 7
  
- DA ART. 7 A ART. 7-BIS:
  - Cessioni di beni (disciplina immutata);
  
- DA Art. 7-TER A ART. 7-SEPTIES:
  - Prestazioni da soggetto passivo nazionale ad altro soggetto passivo;
  - Prestazioni da soggetto passivo nazionale a non soggetto passivo.

## Regola generale prestazioni di servizi

---

- Luogo del committente nei rapporti tra soggetti passivi (reverse charge o autofattura);
- Luogo del prestatore nei rapporti con i privati
- Deroghe specifiche per taluni servizi (luogo di esecuzione, di consumo);
- Applicazione generalizzata del *reverse charge* nei rapporti con soggetti passivi non residenti:
  - Rapporti UE: autofattura / integrazione;
  - Rapporti Extra-UE: autofattura;
- Prevalenza della stabile organizzazione;
- Perdita plafond e procedure di rimborso.

## Regola generale prestazioni di servizi

- Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

**B2B**

quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (**luogo ove il committente è stabilito**);

**B2C**

quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (**luogo ove il prestatore è stabilito**).

## Luogo di stabilimento

---

- Per “*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*” si intende:
  - Domiciliato;
  - Residente;
  - Stabile organizzazione di un soggetto domiciliato o residente all'estero
- Per le persone giuridiche:
  - Domicilio = dove si trova la sede legale;
  - Residenza = dove si trova la sede effettiva.

# Deroghe alle prestazioni di servizi B2B

## Deroghe: Immobili e prestazioni connesse

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di servizi relativi ai beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato.

## Deroghe: Immobili e prestazioni connesse

---

- Viene mantenuto il criterio specifico del Paese in cui si trova l'immobile.
- Vengono aggiunte:
  - Prestazioni di alloggio nel settore alberghiero ed in settori analoghi;
  - Concessioni di diritti di utilizzazione di un bene immobile (in tali termini si era già espressa la Corte di Giustizia Ue con la sentenza C-166/05 del 7 settembre 2006).



## Deroghe: Prestazioni di trasporto

---

□ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa in Italia.

## Deroghe: Prestazioni di ristorazione e catering generiche

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di ristorazione e di catering se materialmente effettuate in Italia.



## Deroghe: ristorazione e catering su aerei, navi e treni

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di ristorazione e catering effettuate su aerei, navi e treni a condizione che il trasporto di passeggeri avvenga all'interno della Comunità (luogo di partenza e arrivo in un paese comunitario) e che il viaggio inizi in territorio italiano.

Nel caso di viaggio extra-comunitario, la prestazione è imponibile in Italia se eseguita materialmente nel territorio italiano.

## Deroghe: Locazione e noleggio a breve termine di mezzi di trasporto (A)

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

I servizi di locazione anche finanziaria, di noleggio e simili di mezzi di trasporto a condizione che:

- Siano a breve termine:
  - 30 giorni;
  - 90 giorni per i natanti;
- I mezzi siano messi a disposizione in Italia;
- L'utilizzo avvenga in Italia.

## Deroghe: Locazione e noleggio a breve termine (B)

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

I servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a condizione che:

- Siano a breve termine (vedi slide prec.);
- I mezzi siano messi a disposizione in territorio extracomunitario;
- L'utilizzo avvenga in Italia.

## Deroghe: Prestazioni di servizi culturali, artistiche, sportive, ricreative, fiere

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di servizi relative ad attività:

- Culturali;
- Artistiche;
- Sportive;
- Ricreative;
- Fiere ed esposizioni;
- Comprese le prestazioni degli organizzatori;
- Prestazioni di servizi accessori alle precedenti;

Quando tali attività sono svolte in Italia (fino al 31.12.2010).

Dal 1.1.2011 a tali servizi si applica la regola generale, ossia tali prestazioni sono imponibili nel luogo dove il cliente è stabilito.

# Prestazioni di servizi dal 01.01.2010

## Deroghe

REGOLA	SERVIZI RELATIVI A..
DOVE SI TROVA IL BENE	... BENI IMMOBILI
DOVE E' ESEGUITA LA PRESTAZIONE	... TRASPORTO DI PERSONE (IN PROPORZIONE A DISTANZA PERCORSO NEL TERRITORIO DELLO STATO)
	... RISTORAZIONE E CATERING
	... LOCAZIONE A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO
	... PRESTAZIONI CULTURALI, SCIENTIFICI, DIDATTICI, SPORTIVI, RICREATIVI E SIMILI (FINO AL 31/12/2010)

# Deroghe alle prestazioni di servizi B2C



## Deroghe: Intermediazioni in nome e per conto del cliente

---

- **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente a condizione che:

- L'operazione che sottendono si consideri eseguita in Italia

## Deroghe: Prestazioni di trasporto di beni

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di trasporto di beni, diverse da quelle intracomunitarie, a condizione che :

- siano differenti da quelle intracomunitarie;
- in proporzione alla distanza percorsa in Italia.

Le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, a condizione che :

- la partenza avvenga in Italia.

## Deroghe: Prestazioni di lavorazione e perizie su beni mobili

---

□ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di lavorazione e le perizie su beni mobili quando sono realmente eseguite in Italia.

## Deroghe: Attività accessorie ai trasporti

---

□ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni accessorie all'attività di trasporto quali:

- Carico;
- Scarico;
- Movimentazione;

Se eseguite realmente in Italia

## Deroghe: Locazione e noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

La locazione, anche finanziaria, il noleggio e simili di mezzi di trasporto a condizione che:

- Non siano a breve termine;
- Siano eseguite da soggetti stabiliti in Italia;
- L'utilizzo avvenga in ambito comunitario (fino al 31.12.2012; dal 1.1.2013 in base al luogo dove il cliente è stabilito o il natante è messo a disposizione).

## Deroghe: Locazione e noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

La locazione, anche finanziaria, il noleggio e simili di mezzi di trasporto a condizione che:

- Non siano a breve termine;
- Siano eseguite da soggetti non stabiliti in Italia;
- L'utilizzo avvenga in Italia (fino al 31.12.2012; dal 1.1.2013 in base al luogo dove il cliente è stabilito o il natante è messo a disposizione).

## Deroghe: Prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici eseguite da soggetti extracomunitari quando il committente è alternativamente:

- Italiano;
- Residente in Italia senza domicilio all'estero.

Le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici eseguite da soggetti comunitari quando il prestatore è:

- Italiano;
- Residente in Italia senza domicilio all'estero (fino al 31.12.2014; dal 1.1.2015 luogo dove il cliente è stabilito).

## Deroghe: Prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione se:

- Eseguite da soggetti stabiliti in Italia;
- I committenti siano soggetti residenti o domiciliati nella Comunità;
- L'utilizzo avvenga in ambito comunitario.



## Deroghe: Prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione

---

### □ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione eseguite da soggetti stabiliti in Italia se:

- I committenti sono soggetti residenti o domiciliati nella Comunità;
- L'utilizzo avviene in ambito comunitario.

Le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione eseguite da soggetti extracomunitari se:

- L'utilizzo avviene in Italia.

## Deroghe: Prestazioni rese a soggetti Extra-UE (1)

---

### □ **NON SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

a condizione che siano rese a soggetti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Paesi Extra-UE:

- Cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti d'autore, ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, marchi e insegne (art. 3, c. 2, n. 2);
- Prestazioni pubblicitarie;
- Prestazioni di consulenza ed assistenza tecnica o legale;
- Prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- ...

## Deroghe: Prestazioni rese a soggetti Extra-UE (2)

### □ **NON SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

a condizione che siano rese a soggetti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Paesi Extra-UE:

- Operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- Messa a disposizione del personale;
- Prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- Concessione dell'accesso a sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- ...

## Deroghe: Prestazioni rese a soggetti Extra-UE (3)

---

### □ **NON SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

a condizione che siano rese a soggetti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Paesi Extra-UE:

- Servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, ad esclusione di quelli utilizzati in Italia anche se resi da soggetti che non vi sono stabiliti;
- Servizi prestati per via elettronica;
- Prestazioni di servizi inerenti l'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle prestazioni precedentemente elencate.

# Momento di effettuazione delle operazioni

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

- Nascita del debito d'imposta (in capo a cedente/prestatore) e credito d'imposta (in capo a cessionario/committente).
- Obblighi di:
  - Fatturazione;
  - Annotazione;
  - Liquidazione;
  - Versamento.
- Tuttavia, può verificarsi la sospensione del versamento IVA e della detrazione se c'è "**differimento IVA**" verso enti pubblici o per scelta (v. slides successive).

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

### □ **Cessioni di beni mobili:**

- Spedizione dei beni o dei documenti rappresentativi delle merci;
- Consegna dei beni;
- Acconti anteriori alla spedizione o consegna;
- Fatturazione anteriore alla spedizione o consegna;
- Prelievo per autoconsumo;
- Prelievo per assegnazione;
- Clausola sospensiva (c.d. vendite a prova) ma sospensione non oltre l'anno;
- Clausola risolutiva produce effetti di annullamento con note di credito;
- Il recesso non produce effetti fiscali;
- Nei contratti di somministrazione valgono i singoli pagamenti.

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

- **Incoterms 2010:** La necessità di stabilire regole chiare su chi debba accollarsi le diverse spese è sfociata in una serie di sigle, divise in gruppi:

<p><b>Gruppo E</b> (derivato da ex, partenza)</p>	<p><b>EXW.</b> Ex Works (località)</p>
<p><b>Gruppo F</b> (derivato da Free, trasporto non pagato)</p>	<p><b>FCA.</b> Free Carrier (località) <b>FAS.</b> Free Alongside Ship (porto specifico di partenza) <b>FOB.</b> Free On Board (porto specifico di partenza)</p>
<p><b>Gruppo C</b> (derivato da Cost, trasporto pagato in partenza)</p>	<p><b>CFR.</b> Cost and Freight (porto specifico di arrivo) <b>CIF.</b> Cost, Insurance and Freight (porto specifico di arrivo) <b>CPT.</b> Carriage Paid To (punto specifico di arrivo) <b>CIP.</b> Carriage and Insurance Paid to (punto specifico di arrivo)</p>
<p><b>Gruppo D</b> (derivato da Destination, arrivo)</p>	<p><b>DAF.</b> Delivered At Frontier (confine specifico) <b>DES.</b> Delivered Ex Ship (porto specifico) <b>DEQ.</b> Delivered Ex Quay (porto specifico) <b>DDU.</b> Delivered Duty Unpaid (località) <b>DDP.</b> Delivered Duty Paid (località)</p>



# Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

	Carico merce	Dogana export	Trasporto al porto	Scarico al porto	Carico su nave	Trasporto marittimo	Scarico da nave	Carico al porto	Trasporto dal porto	Assicurazione	Dogana import	Tasse importazione
<b>EXW</b>	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
<b>FCA</b>	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
<b>FAS</b>	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
<b>FOB</b>	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
<b>CFR</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO
<b>CIF</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	SI	NO	NO
<b>CPT</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO
<b>CIP</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	SI	NO	NO
<b>DAF</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO
<b>DES</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	SI	NO	NO
<b>DEQ</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	SI	NO	NO
<b>DDU</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO
<b>DDP</b>	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

### □ **Cessioni di beni immobili:**

- Stipula atto traslativo di proprietà o costitutivo diritto reale di godimento;
- Acconti anteriori a stipula atto notarile (caparra confirmatoria non rileva, a meno che le parti non abbiano voluto dare natura anche di acconto, oltre che funzione di garanzia, ris. 197/2007);
- Fatturazione anteriore a stipula atto notarile;
- Clausola sospensiva (vendite a prova);
- Prelievo per autoconsumo;
- Prelievo per assegnazione;
- Espropri: pagamento indennizzo al soggetto espropriato;
- Vendita con riserva proprietà / Locazione con patto di futura vendita: stipula dell'atto di vendita / locazione.

## Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

- **Prestazioni di servizi:**
  - Al momento del pagamento con:
    - contanti;
    - accredito bancario o postale (comunicazione o conoscenza dell'accredito);
    - rilascio titoli trasferibili o scadenza titoli non trasferibili, etc.
  - Ovvero al momento di:
    - Autoconsumo del servizio
    - Fatturazione anteriore al pagamento
    - Ultimazione/imputazione per competenza annuale per i servizi comunitari ricevuti (salvo che non ci siano prima pagamenti; modifica da D.Lgs. 18/2010).

## Momento impositivo operazioni permutative

- Nelle operazioni permutative, tra soggetti passivi IVA, aventi ad oggetto:
  - **Cessione beni contro beni:** si considera il momento della stipula o consegna o spedizione del bene per entrambe le cessioni;
  - **Cessione beni contro servizi:** si considera il momento della stipula o consegna o spedizione del bene, costituendo tali vicende la remunerazione del servizio;
  - **Servizi contro servizi:** si considera fiscalmente rilevante per entrambi il momento in cui viene resa la seconda prestazione la quale costituisce remunerazione in natura dell'altra.

## IVA ad esigibilità differita (art. 6, c. 5)

- Cessioni di beni e prestazioni di servizi in genere verso **enti pubblici** (Stato, organi dello Stato, enti pubblici territoriali, ..., camere di commercio, istituti universitari, unità sanitarie locali, enti ospedalieri, ...);
- Per il cedente/prestatore il momento del versamento IVA viene posticipato al pagamento: resta l'obbligo di emissione della fattura (concorrenza alla determinazione del volume d'affari);
- Per il committente/cessionario viene rinviato l'esercizio della detrazione al momento del pagamento dell'imposta;
- In assenza annotazioni sulla fattura si presume il differimento (circ. 328/97);
- L'obbligo del pagamento dell'imposta sorge al momento in cui l'ente pubblico paga le somme dovute con le aliquote vigenti al momento dell'operazione.

## IVA per cassa (art. 7 DL 185/2008)

- Il D.L. n. 185/2008 estende alla detrazione del cliente e al versamento del fornitore la c.d. IVA in sospensione prevista quando il cliente è un ente pubblico.
- Cessioni di beni e prestazioni di servizi tra soggetti passivi (esclusione per operazioni verso privati o soggetti passivi che operano come privati);
- Limiti per il cedente/prestatore:
  - volume d'affari euro 200.000 al superamento regime ordinario (nessun recupero fino alla soglia);
  - non deve avvalersi di regimi speciali, monofasici, beni usati, agenzie di viaggi;
- Il cessionario/committente non deve avere obblighi di reverse charge.

## IVA per cassa (art. 7 DL 185/2008)

---

- Opzione con indicazione in fattura anche per un singola operazione;
- L'esigibilità dell'imposta e l'esercizio della detrazione si ha all'atto del pagamento, ma **non oltre un anno** dall'effettuazione dell'operazione, salvo il cessionario non sia fallito o soggetto a procedure esecutive;
- Incassi parziali = versamenti e detrazioni parziali.

# Effettuazione delle operazioni Riepilogo

Operazione	Momento impositivo
Cessioni di beni immobili	Stipula dell'atto
Cessioni di beni mobili	Consegna o spedizione
Cessioni di beni ad effetti traslativi sospesi	Al verificarsi dell'evento (max 1 anno dalla consegna)
Prestazioni di servizi	Pagamento del corrispettivo
Contratti estimatori	Vendita di beni a terzi (max 1 anno dalla consegna)
Autoconsumo dei beni	Prelievo dei beni
Autoconsumo di servizi	Momento in cui sono resi
Assegnazione ai soci di coop. ediliz.	Rogito (non rilevano acconti)
Cessioni allo Stato ed Enti Pubblici (no ospedali privati)	Consegna (imposta ad esigibilità differita)