

LEZIONE 1

LE OPERAZIONI DI VENDITA E L'IVA

CHE COS'E' L'IVA

Come tutti sappiamo la sigla IVA identifica l'Imposta sul Valore Aggiunto. Questa è un'**imposta indiretta**, ovvero un'imposta che colpisce la ricchezza nel momento in cui essa è consumata o trasferita.

L'IVA è stata introdotta con il D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633 ed è entrata in vigore il 1° gennaio 1973.

I PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DELL'IVA

Tre sono i presupposti dell'IVA:

- presupposto soggettivo;
- presupposto oggettivo;
- presupposto territoriale.

Questi presupposti rappresentano le condizioni che, **congiuntamente**, si devono verificare affinché una determinata operazione sia assoggettabile ad IVA. Infatti, l'art.1 del D.P.R. 633/72 recita: "L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e sulle 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."

Dalla lettura di tale articolo si desume che il **presupposto soggettivo** è dato dall'esercizio di un'impresa o dall'esercizio di arti e professioni.

Il **presupposto oggettivo** è dato dalla **cessione di beni o dalla prestazione di servizi**. A questi due casi vanno aggiunte anche le **importazioni**, indipendentemente dal fatto che sia presente o meno il presupposto soggettivo.

Infine il **presupposto della territorialità** significa che l'operazione è soggetta all'IVA solamente se è effettuata nel territorio dello Stato.

IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Il **presupposto soggettivo** permette di individuare coloro che sono soggetti passivi dell'IVA.

Essi sono:

- imprenditori;
- esercenti arti e professioni.

Questo ci permette di affermare che, il privato che vende un bene o che presta un servizio non deve applicare l'IVA.

Per **imprenditori** s'intendono coloro che esercitano **abitualmente**, anche se in forma **non esclusiva** un'attività commerciale o agricola. Quindi sono imprenditori coloro che esercitano attività:

- industriali;
- artigianali;
- agricole;
- commerciali in senso stretto, ovvero attività di scambio di beni e servizi;
- di trasporto di persone o cose;
- bancarie o assicurative;
- ausiliarie rispetto alle precedenti. In questa categoria rientrano gli intermediari di commercio quali agenti, rappresentanti, commissionari.

Questi soggetti sono tenuti ad applicare l'IVA sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi anche se la loro attività non è esercitata in forma di impresa. Invece, coloro che svolgono un'attività di prestazione di servizi diversi da quelli precedentemente elencati (ad esempio coloro che si occupano di offrire servizi connessi alla realizzazione di un matrimonio quali predisposizione dei documenti, organizzazione del banchetto e del servizio fotografico forniti da terzi, scelta dei fiori, ecc..) sono soggetti passivi dell'imposta solamente se la loro attività ha l'organizzazione propria di un'impresa.

Come è ovvio, l'IVA è applicata sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi relative all'impresa. Così, ad esempio, il commerciante al minuto di capi di abbigliamento non deve assoggettare ad IVA la vendita di un bene personale come potrebbe essere il suo televisore. Questo, però, per quanto riguarda le imprese individuali, mentre per ciò che concerne le società va detto che, le

cessioni di beni e le prestazioni di servizi, si considerano sempre effettuate nell'esercizio dell'impresa.

Gli **esercenti arti e professioni** sono coloro che esercitano **abitualmente** anche se **non in forma esclusiva** una qualsiasi attività di lavoro autonomo. Possono essere considerati artisti e professionisti, oltre alle persone fisiche, anche le società semplici e le associazioni prive di personalità giuridica. L'attività di lavoro autonomo può essere svolta anche in forma associata.

Affinché si possa parlare di impresa o di esercenti arti e professioni l'attività deve essere abituale. Questo può assumere un certo rilievo nel caso delle persone fisiche che prestano occasionalmente un'attività di lavoro autonomo. Ad esempio: il laureato in architettura che, pur non svolgendo la libera professione, fornisce una consulenza o realizza un progetto una tantum è equiparato ad un privato e non è tenuto ad applicare l'IVA sulla sua prestazione, né è tenuto a tutti gli altri adempimenti relativi a tale imposta (possesso di partita IVA, emissione di fattura, tenuta dei registri obbligatori, ecc..).

Concludiamo l'argomento relativo al presupposto soggettivo dell'imposta precisando che sono soggetti passivi dell'IVA anche gli **importatori**, sia che l'importatore sia un'impresa o un artista o professionista, sia che si tratti di un privato. Facciamo a questo proposito due precisazioni.

La prima riguarda l'esatto significato del termine "importazione": ai fini IVA quest'espressione è usata con riferimento ad operazioni poste in essere con paesi al di fuori dell'Unione Europea. Gli acquisti effettuati, invece, nell'ambito dell'Unione Europea sono denominati operazioni intra-comunitarie.

La seconda precisazione riguarda, invece, i diversi obblighi che gravano sui privati, da una parte, e sulle imprese e professionisti, dall'altra. Nel caso delle importazioni sono tutti soggetti passivi quindi sono tutti tenuti a pagare l'IVA, ma i privati non hanno nessun altro obbligo relativamente a tutti gli altri adempimenti IVA (possesso di partita IVA, obbligo di documentare le operazioni, tenuta dei registri IVA, ecc..).

Sulle importazioni, da chiunque esse siano effettuate, l'IVA è pagata alla dogana.

Abbiamo detto che il presupposto oggettivo è rappresentato dalla cessione di beni, dalla prestazione di servizi e dalle importazioni. Questo ci permette di dire che le esportazioni, invece, non sono soggette ad IVA.

IL PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Il **presupposto oggettivo** individua le operazioni che sono soggette ad IVA.

Esse sono:

- cessioni di beni;
- prestazioni di servizi.

Per **cessioni di beni** s'intendono gli atti a titolo **oneroso** (che quindi prevedono un corrispettivo) che comportano il **trasferimento della proprietà** oppure la **costituzione** o il **trasferimento di diritti reali di godimento** su beni di ogni genere. Quindi, semplificando il discorso, possiamo affermare che per cessione di beni s'intende, in linea di massima, la vendita di ogni tipo di bene. Inoltre rientrano nelle cessioni di beni la costituzione o la cessione di diritti quali l'usufrutto, l'uso, l'abitazione, le servitù prediali, i diritti di superficie ed enfiteusi.

Vi sono poi, alcune operazioni che, pur non essendo delle vere e proprie cessioni di beni, sono ad esse assimilate dalla legge. Si tratta di atti che a volte sono a titolo oneroso, altre volte sono a titolo gratuito e che non sempre comportano il trasferimento della proprietà o la costituzione o il trasferimento di un diritto reale. La legge elenca tali operazioni che sono sempre considerate delle cessioni di beni. Tra esse abbiamo, a titolo di esempio, le vendite con riserva di proprietà, i passaggi di beni dal committente al commissionario e viceversa, alcune cessioni gratuite, l'autoconsumo. Su alcuni di questi casi, quelli più frequenti, ci soffermeremo meglio in seguito.

Esistono poi alcune operazioni che la legge espressamente non considera cessioni di beni e che sono talora denominate cessioni non cessioni. Sempre a titolo di esempio, diciamo che rientrano tra queste operazioni le cessioni di campioni gratuiti di modico valore, le cessioni di valori bollati e marche.

Ricapitolando, ai fini IVA, le operazioni di vendita sono così disciplinate:

Cessioni di beni	Atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà o la costituzione o il trasferimento di altro diritto reale	Soggette ad IVA
Operazioni assimilate	Atti a titolo oneroso o gratuito che, a volte comportano il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale, altre volte no.	Soggette ad IVA
Cessioni non cessioni	Atti a titolo oneroso o gratuito che hanno per oggetto particolari beni.	Non soggette ad IVA

Sono **prestazioni di servizi** le operazioni effettuate dietro **corrispettivo** in base a contratti d'opera, di appalto, di trasporto, di mandato, di spedizione, di agenzia, di mediazione e di deposito. A queste prestazioni di servizi, espressamente menzionate, la legge aggiunge tutte le operazioni effettuate dietro corrispettivo derivanti da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Questo significa che, perché si possa parlare di prestazione di servizi, l'operazione deve essere eseguita dietro corrispettivo (quindi si deve trattare sempre di un'operazione a titolo oneroso), mentre non è necessario che si tratti di un servizio previsto da un contratto espressamente disciplinato dal Codice Civile.

Anche per le prestazioni di servizi la legge prevede, accanto alle prestazioni vere e proprie, altre operazioni ad esse assimilate. Tra queste abbiamo, a titolo di esempio, le locazioni di beni, l'affitto o il noleggio di beni. Esistono poi alcune prestazioni di servizi che la legge, espressamente, non considera tali. Sempre a titolo di esempio, diciamo che rientrano tra esse i prestiti obbligazionari.

Ricapitolando, ai fini IVA, le prestazioni di servizi sono così disciplinate:

Prestazioni di servizi	Operazioni effettuate a titolo oneroso in dipendenza di obbligazioni di fare, non fare e di permettere.	Soggette ad IVA
Prestazioni assimilate	Operazioni a titolo oneroso che non rientrano nei casi precedenti.	Soggette ad IVA
Prestazioni non considerate tali	Particolari operazioni a titolo oneroso o gratuito.	Non soggette ad IVA

L'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi assimilate e di quelle escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA è desumibile dalla lettura degli artt.2 e 3 del D.P.R. 633/72. Potete leggere l'intera legge sul sito <http://www.portaleaziende.it/>

IL PRESUPPOSTO DELLA TERRITORIALITA'

Affinché un'operazione sia soggetta ad IVA è necessario che, oltre al presupposto soggettivo e a quello oggettivo, sia presente anche il requisito della territorialità. Questo significa che l'operazione è soggetta ad IVA se, oltre ad essere presenti il requisito oggettivo e soggettivo, essa è stata effettuata nel territorio dello Stato.

Per territorio dello Stato s'intende il territorio soggetto alla sovranità nazionale con esclusione dei comuni di Livigno, Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano.

Il requisito della territorialità è determinato in modi diversi a seconda che si tratti di cessione di beni o prestazione di servizi.

La **regola generale** è la seguente:

- per la **cessione di beni mobili** il requisito della territorialità sussiste se si tratta di beni nazionali, comunitari o in temporanea importazione. Per temporanea importazione s'intendono quei beni provenienti dall'estero, introdotti nel territorio dello Stato, ma destinati ad essere esportati senza nessuna lavorazione;

- per la **cessione di beni immobili** il requisito della territorialità sussiste se si tratta di beni situati nel territorio dello Stato;
- per le **prestazioni di servizi** il requisito della territorialità sussiste se le prestazioni sono eseguite da soggetti che hanno il domicilio in Italia o che hanno la residenza in Italia qualora non hanno stabilito il loro domicilio all'estero. Inoltre il requisito della territorialità sussiste nel caso di prestazioni rese da stabili organizzazioni di soggetti domiciliati all'estero. A questa regola generale si affiancano una serie di eccezioni, ovvero di casi nei quali il requisito della territorialità, relativamente a servizi particolari, è determinata in modo diverso.

L'elenco delle varie casistiche relative al requisito della territorialità è contenuto nell'art.7 del D.P.R. 633/72.

Semplificando possiamo dire che l'impresa che produce beni mobili (ad esempio: computers, automobili, cancelleria, mobilio, capi di abbigliamento, ecc..) in Italia, e che li vende nel nostro paese, è tenuta ad applicare l'IVA. L'impresa che acquista tali beni in Italia e li rivende nel nostro paese è tenuta ad applicare l'IVA.

L'impresa che costruisce case (quindi beni immobili) in Italia deve applicare, al momento della vendita, l'IVA.

Il professionista (avvocato, commercialista, ingegnere, ecc..) che ha il proprio domicilio in Italia deve applicare l'IVA sulla prestazione di servizi. Lo stesso discorso vale per le prestazioni di servizi rese da un corriere (che è un imprenditore e non un professionista) che ha il domicilio in Italia.

LA MANCANZA DEI PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

Vediamo brevemente alcuni dei casi più ricorrenti nei quali l'IVA non deve essere applicata per mancanza di uno dei presupposti. Non sono soggetta ad IVA:

- le cessioni di beni tra privati (ad esempio un privato vende una macchina ad un altro privato), perché l'operazione non è stata effettuata nell'esercizio d'impresa o professioni;

- le cessione di beni da privati ad imprenditori o professionisti: anche in questo caso l'operazione non è stata effettuata nell'esercizio di un'impresa o di una professione;
- le cessioni di beni effettuate da imprenditori o professionisti quando non si tratta di beni inerenti l'attività dell'impresa o della professione (ad esempio il salumiere che vende il salotto di casa sua);
- le prestazioni di servizi effettuate, *a favore di chiunque* (privati, imprenditori, professionisti), da persone che non esercitano per professione abituale un'arte o una professione.