

Formazione Maggioli

Corso on line

La disciplina dell'IVA nella P.A.

Normativa e prassi amministrativa

Giovedì 3 febbraio 2022, ore 10.00-12.00

Docente

Francesco Cuzzola

Commercialista esperto in fiscalità e contabilità degli Enti Pubblici.

Autore di pubblicazioni in materia

L'IVA nella P.A.

2

L'IVA è istituita con il DPR n. 633/1972 come modificato dal D.L. n. 135/2009 (stabile organizzazione) e dalla D.Lgs. n. 18/2010 (in attuazione delle citate Direttive)

Principi generali

3

- Si applica sulle *cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese o di arti e professioni, nonché alle importazioni da chiunque effettuate* (art. 1 del DPR n. 633/1972).
- In base al sistema così strutturato l'IVA giunge a colpire il consumo finale, mostrandosi invece neutrale nei “passaggi intermedi” di beni e servizi tra produttori, commercianti e professionisti.
- L'effettivo onere di questo tributo è sopportato dai consumatori finali, mentre i numerosi adempimenti previsti dalla Legge sono a carico dei soggetti economici che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Funzionamento dell'imposta

4

L'IVA riguarda tre categorie di soggetti:

- “i fornitori” (che devono essere imprenditori o lavoratori autonomi)
- “i clienti”
- “l'Erario”

Il fornitore deve addebitare al cliente il tributo, proporzionale al corrispettivo contrattuale, e provvede a versarlo all'Erario al netto del tributo da lui stesso corrisposto ai propri fornitori.

L'IVA corrisposta ai fornitori di beni e servizi acquistati nell'esercizio di imprese, arti o professioni può essere detratta dall'IVA sulle operazioni attive, col diritto al rimborso di eventuali eccedenze.

Campo di applicazione dell'IVA

5

Art. 1 del DPR n. 633/1972

Sono soggette al regime IVA: *“Le 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 le importazioni da chiunque effettuate”*.

Regime operazioni ai fini IVA

6

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (ex DPR n. 633/1972) le operazioni sono così classificabili:

- **operazioni nel campo IVA:**
 - operazioni imponibili
 - operazioni non imponibili (cessioni all'esportazioni e cessioni intracomunitarie)
 - operazioni esenti
- **operazioni fuori campo IVA:**
 - operazioni *escluse* (per assenza del requisito generale o per espressa disposizione)

Operazioni soggette

7

Affinché un'operazione sia soggetta al regime IVA devono ricorrere i tre seguenti presupposti:

- **presupposto oggettivo** (artt. 2 e 3 del DPR n. 633/1972): cessioni di beni e prestazioni di servizi
- **presupposto soggettivo** (artt. 4 e 5 del DPR n. 633/1972): effettuate nell'esercizio di imprese o di arti e professioni
- **presupposto territoriale** (art. 7 del DPR n. 633/1972): effettuate nel territorio italiano

Le importazioni di beni sono sempre soggette ad IVA, indipendentemente dalla sussistenza dei requisiti precedenti.

Diritto tributario

Caratteri distintivi delle imposte

8

- **Presupposto oggettivo**
- **Presupposto soggettivo**
- **Presupposto territoriale**
- **Base imponibile**
- **Aliquota**

Presupposto oggettivo

9

Cessione di beni (art. 2, co. 1, DPR n. 633/1972)

Atti a titolo oneroso che comportano:

- ✓ **il trasferimento della proprietà**
- ✓ **la costituzione di diritti reali di godimento** (superficie, enfiteusi, servitù, usufrutto, uso, abitazione) e
- ✓ **il trasferimento di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere** (beni mobili, immobili, materiali) (no licenze, marchi, brevetti che costituiscono prestazioni di servizi)

Presupposto oggettivo

10

Operazioni assimilate alla cessione di beni (art. 2, co. 2)

Sono comunque considerate cessioni di beni anche talune cessioni gratuite (essendo irrilevante il requisito dell'onerosità):

- ✓ le cessioni gratuite di **beni rientranti tra quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa**
- ✓ **la destinazione dei beni all'uso od al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del professionista** (anche se determinata da cessazione dell'attività)
- ✓ **la destinazione ad altre finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione** (anche se determinata da cessazione dell'attività)

Presupposto oggettivo

11

Operazioni assimilate alla cessione di beni (art. 2, co. 2)

Sono considerate cessioni di beni anche:

- 1) le vendite con riserva di proprietà ;
- 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti (no leasing);
- 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione (regola del “doppio passaggio).

Presupposto oggettivo

12

Cessione di beni – Eccezioni (art. 2, co. 3)

Non sono considerate cessioni di beni:

- le cessioni e i conferimenti in società o altri enti (compresi i consorzi, associazioni e altre organizzazioni) di aziende o rami di azienda
- le cessioni di denaro o crediti in denaro
- le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati
- i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società
- le cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio

Presupposto oggettivo

13

Prestazioni di servizi (art. 3 DPR n. 633/1972)

Ai fini IVA si considerano prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti in genere aventi ad oggetto un *facere*:

“qualsiasi obbligazione di fare, non fare o permettere”

Presupposto oggettivo

14

Operazioni assimilate a prestazioni di servizi (art. 3, co. 2)

Si considerano prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

- ✓ le concessioni di beni in locazione, affitto e simili (*leasing*)
- ✓ le cessioni, concessioni e licenze relative a diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, marchi ...
- ✓ i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, compreso lo sconto di crediti presso le banche
- ✓ le somministrazioni di alimenti e bevande
- ✓ le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto

In tali operazioni compaiono al tempo stesso il “fare” ed il “dare”.

Presupposto oggettivo

15

Operazioni assimilate a prestazioni di servizi (art. 3, co. 3)

Sono considerate prestazioni di servizi anche talune **prestazioni gratuite**, e precisamente:

quelle effettuate **per l'uso personale o familiare dell'imprenditore** ovvero a titolo gratuito **per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa** (a condizione che l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile e che la prestazione sia di valore superiore a Euro 25,82), **escluse** talune somministrazioni e prestazioni al personale dipendente (es. servizio mensa).

Presupposto oggettivo

16

Prestazioni di servizi – Eccezioni (art. 3, co. 4)

Non sono considerate prestazioni di servizi, a titolo esemplificativo:

- ✓ i conferimenti in società ed i passaggi di servizi in dipendenza di fusioni, di scissioni o trasformazioni
- ✓ le cessioni, concessioni e licenze di diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, marchi, ecc. **effettuate direttamente dall'autore e loro eredi o legatari**
- ✓ i prestiti obbligazionari

Queste operazioni sono quindi **escluse da IVA**.

Presupposto soggettivo

17

L'operazione di cessione di beni e/o di prestazioni di servizi rientra nel campo di applicazione dell'IVA se è posta in essere nell'esercizio di imprese, arti o professioni (cd. lavoro autonomo)

Presupposto soggettivo

18

Esercizio di imprese (art. 4, co. 1)

Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del Codice civile, **anche se non organizzate in forma di impresa** (*ampliamento della categoria dell'impresa*), nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell' articolo 2195 del Codice civile.

Abitualità: ripetitività degli atti piuttosto che la durata di ciascuno di essi

Attività agricole: divaricazione fra IVA (esercizio di impresa) e imposte dirette (*redditi fondiari determinati forfettariamente*).

Presupposto soggettivo

19

Lavoro autonomo (art. 5, co. 1 e 2)

Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo, ovvero: qualsiasi attività abituale non rientrante tra quelle di impresa e non svolta con vincolo di subordinazione.

Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a condizione che siano rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

Momento impositivo

20

Momento impositivo (art. 6 DPR n. 633/1972)

E' quello in cui viene effettuata l'operazione:

- **cessioni di beni:**

- beni immobili: momento della stipulazione dell'atto
- beni mobili: momento della consegna o spedizione
- sia beni immobili che beni mobili: momento dell'emissione della fattura o del pagamento del corrispettivo, se precedente agli eventi sopra indicati

- **prestazioni di servizi:**

- momento del pagamento
- momento dell'emissione della fattura (se precedente)

Presupposto territoriale

21

Territorialità

L'art. 7 del DPR n. 633/1972 contiene le definizioni necessarie per capire quando un'operazione si considera *“effettuata nel territorio dello Stato”*:

- “territorio dello Stato”
- “territorio della Comunità”
- “soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato”

Presupposto territoriale

22

Territorialità - Cessione di beni

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato se riguardano beni immobili o mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio stesso

Al fine della territorialità delle cessioni rileva il luogo in cui si trovano i beni stessi, a nulla influenzando la residenza delle parti tra cui avviene l'operazione.

Esempi: le cessioni intervenute tra due residenti in Italia saranno fuori campo IVA se riguardanti un bene sito all'estero. Al contrario potranno considerarsi "effettuate nel territorio dello Stato" le operazioni in cui entrambe le parti, od una di esse, non sono residenti ma il bene si trova in Italia.

Presupposto territoriale

23

Prestazioni di servizi (art. 7^{ter} DPR n. 633/1972)

Regola generale

(Comma 1)

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato, quando sono rese a:

- a) soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- b) committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Presupposto territoriale

24

Prestazioni di servizi (art. 7^{ter} D.P.R. n. 633/1972)

Soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per la territorialità delle prestazioni di servizi

- a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni;
- b) le persone fisiche limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'attività di impresa;
- c) gli Enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, co. 4, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali;
- d) gli Enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'IVA

Il presupposto della territorialità

Approfondimento

25

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rientrano nel campo applicativo IVA se soddisfano (vedi art. 1 DPR n. 633/1972) anche il requisito della **territorialità**, ossia se si considerano svolte sul **territorio italiano**.

Il requisito della territorialità va accertato secondo le disposizioni degli articoli da 7 bis a 7 septies.

Per le operazioni intracomunitarie la definizione di territorialità è contenuta nell'art. 40 del D.L. n. 331/1993 (riportato in calce al successivo art. 8).

L'art. 7, co. 1, lett. a), contiene la definizione del territorio della Repubblica Italiana e, alla lett. b), della Comunità europea, nonché alcune ulteriori definizioni.

Il presupposto della territorialità

Approfondimento

26

La territorialità delle cessioni di beni è disciplinata dall'art. 7-bis del DPR n. 633/1972.

L'art. 44 della Direttiva n. 2008/8/CE ha modificato a decorrere dal 01.01.2010 il concetto di territorialità delle prestazioni di servizio, prevedendo che: *le prestazioni (c.d. Business to business) a favore di soggetti titolari di partita IVA siano imponibili nello Stato in cui è stabilita il committente, sia comunitario che extracomunitario, mentre non **imponibili nello Stato del prestatore** le prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali (business to consumer)*

Il presupposto della territorialità

Approfondimento

27

In Italia l'art. 44 della Direttiva 2008/8/CE è stato recepito con il D.Lgs. n. 18/2010 che ha abrogato l'art. 7 del DPR n. 633/1972, sostituendolo con otto nuovi articoli dedicati alla territorialità:

- art. 7 (definizione di alcuni concetti);
- art. 7-bis (disposizioni sulla cessione di beni);
- artt. 7ter / 7 septies (disposizioni sulle prestazioni di servizi).

Attenzione anche al contenuto dell'art. 17, comma 2.

Il presupposto della territorialità

Approfondimento

28

Il Consiglio dell'Unione europea ha emanato il Regolamento di esecuzione n. 282 del 15/03/2011 recante disposizioni di attuazione della Direttiva 2006/112/CE che è in vigore dal 01/07/2011.

Il Regolamento è commentato nella Circolare 29/07/2011, n. 37/E: dal 1° gennaio 2015 sono però imponibili nel Paese del consumatore finale i **servizi di commercio elettronico diretto, di telecomunicazioni e di tele-radio-diffusione.**

Il presupposto della territorialità

Approfondimento

29

Le cessioni all'esportazione

Vanno richiamati l'art. 8 e l'art. 8 bis del DPR 633/1972 per concludere l'analisi sulle operazioni con l'estero.

Gli articoli indicati disciplinano le esportazioni.

Gli Enti non commerciali

30

Sono considerati **Enti non commerciali**, gli Enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Per tali enti, ai sensi del successivo comma 4, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nell'ambito di attività commerciali.

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative alla territorialità dei servizi generici, il comma 2 dell'art. 7 ter del DPR n. 633/1972, alle lettere b) e c), contiene una **definizione allargata di soggetto passivo** che considera soggetti passivi per le prestazioni ad essi rese:

- gli Enti non commerciali soggetti passivi anche quanto operano nell'ambito di attività istituzionali;
- gli Enti non commerciali non soggetti passivi che hanno richiesto l'apertura di una posizione IVA.

Gli Enti non commerciali

31

La rilevanza della definizione allargata, tuttavia, non interessa solo la territorialità dei servizi generici. L'art. 17, co. 2, del DPR n. 633/1972, dispone l'obbligo di applicazione del *reverse charge* per le **cessioni di bene e le prestazioni di servizi effettuate in Italia**, da *soggetti non stabiliti* «Nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art. 7 ter, co. 2, lettere b) e c)»,

In conclusione:

Per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, **effettuati da operatori economici esteri nei confronti di Enti non commerciali residenti:**

- gli ENC **soggetti passivi** sono sempre tenuti **ad applicare il *reverse charge***;
- **gli ENC non soggetti passivi** applicano *reverse* solo se è stato loro attribuito identificativo IVA.

Gli Enti non commerciali - Adempimenti

32

Gli ENC non soggetti passivi dotati di partita IVA sono tenuti all'applicazione del *reverse charge*:

- per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei loro confronti da soggetti non stabiliti in ITALIA;
- per gli acquisti intracomunitari assimilati;
- per gli acquisti di beni da San Marino se non si è utilizzata la procedura di addebito in fattura.

Gli enti non commerciali - Adempimenti

33

Gli ENC dovranno inoltre:

- ai sensi dell'art. 47, co. 3, del D.L. n. 331/1993 annotare le fatture relative agli acquisti Intracomunitari su apposito registro;
- ai sensi dell'art. 449 versare, entro la fine di ciascun mese, l'imposta dovuta, cumulativamente per tutti gli acquisti soggetti a inversione contabile, registrati **con riferimento al secondo mese precedente (codice tributo 6043 o 622E)**
- presentare in via telematica, entro la fine di ciascun mese, il modello **INTRA12.**

Adempimenti

34

Gli adempimenti cui una P.A. è tenuta quando pone in essere operazioni (attive e/o passive) con l'estero (intra CEE ed extra CEE) sono molteplici e dipendenti dalla natura dell'operazione (sfera istituzionale ovvero sfera commerciale).

Di seguito un riepilogo degli adempimenti:

MODELLO INTRA 12 (*sfera istituzionale*): si tratta di una dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato effettuati dagli enti non soggetti passivi IVA e dagli agricoltori esonerati (Modello INTRA 12). Il modello Intra 12 deve essere presentato in via telematica, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati, entro la fine di ciascun mese, indicando l'ammontare degli acquisti registrati con riferimento al secondo mese precedente (a titolo di esemplificativo, giorno 31 c.m. scade il termine per la presentazione del modello INTRA 12 relativo agli acquisti del mese di novembre 2021);

MODELLO INTRA (*sfera commerciale*): si tratta di una dichiarazione la cui scadenza non è uguale per tutti i contribuenti e varia a seconda dell'oggetto dell'operazione (beni e/o servizi) e degli importi di tali operazioni.

Adempimenti

35

MODELLO INTRA (*sfera commerciale*): si tratta di una dichiarazione la cui scadenza non è uguale per tutti i contribuenti, e varia a seconda dell'oggetto dell'operazione (beni e/o servizi) e degli importi di tali operazioni. I soggetti passivi IVA, in riferimento alle operazioni intracomunitarie presentano:

- l'elenco riepilogativo delle seguenti categorie di operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea:

a) cessioni intracomunitarie di beni comunitari;

b) prestazioni di servizi diverse da quelle oggetto di specifiche deroghe in tema di territorialità (articoli 7 quater e 7 quinquies del DPR n. 633/1972);

- l'elenco riepilogativo delle seguenti categorie di operazioni acquisite presso soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea:

a) acquisti intracomunitari di beni comunitari;

b) prestazioni di servizi (articolo 7 ter del DPR n. 633/1972).

Per quanto riguarda la periodicità per la presentazione dei modelli, ciascun elenco riepilogativo è presentato con riferimento a:

- **periodi trimestrali**, dai contribuenti che hanno effettuato operazioni, nei 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, per un ammontare totale trimestrale non superiore a 50mila euro;
- **periodi mensili**, dai contribuenti che non si trovano nelle condizioni di cui al precedente punto precedente.

Adempimenti

36

MODELLO INTRA (*sfera commerciale*): si tratta di una dichiarazione la cui scadenza non è uguale per tutti i contribuenti e varia a seconda dell'oggetto dell'operazione (beni e/o servizi) e degli importi di tali operazioni.

Per quanto riguarda la periodicità per la presentazione dei modelli, ciascun elenco riepilogativo è presentato con riferimento a:

- **periodi trimestrali**, dai contribuenti che hanno effettuato operazioni, nei 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, per un ammontare totale trimestrale non superiore a 50mila euro;
- **periodi mensili**, dai contribuenti che non si trovano nelle condizioni di cui al precedente punto precedente.

Adempimenti

37

ESTEROMETRO (*sfera istituzionale e commerciale*):

si tratta di una dichiarazione all'interno della quale devono confluire tutte le operazioni da e verso l'estero, per le quali non è obbligatoria la trasmissione dell'e-fattura.

Si tratta di un adempimento con cadenza trimestrale, che tuttavia verrà meno a partire dal 1° luglio 2022 (il termine precedente era fissato per effetto delle novità introdotte dalla Legge di bilancio n. 178/2020, al 1° gennaio 2022; tuttavia con la Legge di conversione n. 215/2021 è stato prorogato al 1° luglio 2022), in quanto anche le operazioni transfrontaliere transiteranno tramite il Sistema di Interscambio, SdI.

Le scadenze per gli adempimenti relativi al 2022 sono le seguenti:

Periodo di competenza	Scadenza
Ottobre, novembre, dicembre 2021	31-gen-22
Gennaio, febbraio, marzo 2022	30 aprile 2022 (2 maggio)
Aprile, maggio, giugno 2022	31 luglio 2022 (1° agosto, quindi 20 agosto a causa della proroga feriale)

Adempimenti

38

ESTEROMETRO

Dal 1° luglio 2022 formato XML fattura elettronica.

A partire dall'annualità 2022, i contribuenti **dovranno** trasmettere i **dati relativi alle operazioni con l'estero** (fatture estere emesse e ricevute) **utilizzando il formato XML della fattura elettronica obbligatoria**. Si tratta di una modalità di comunicazione che in effetti è utilizzabile, **in via facoltativa**, sin dal 2019 per quanto riguarda le fatture emesse verso soggetti esteri (mediante l'invio di FE al codice destinatario convenzionale XXXXXXXX) e da un anno circa anche per le fatture ricevute utilizzando le cosiddette autofatture estere (identificate dal tipo documento **TD17, TD18 e TD19**).

Adempimenti

39

ESTEROMETRO

Dal 1 luglio 2022 formato XML fattura elettronica.

La facoltà prevista a tutto il 2021 è stata una interessante possibilità, in particolare per le fatture emesse in cui il singolo contribuente poteva semplificare i propri obblighi di comunicazione compilando la fattura estera con il proprio software e inviandola simultaneamente in formato pdf via mail al proprio cliente e fattura elettronica al fisco italiano, evitando così **la successiva compilazione dell'esterometro**.

Il discorso invece cambia drasticamente affrontando l'aspetto delle **fatture estere ricevute**. Qui ci troviamo con una serie di tipi documento distinti a seconda della tipologia di operazione da comunicare, con scadenze di trasmissione molto anticipate (il 15 del mese successivo), in qualche caso non del tutto coerenti con i termini di contabilizzazione ai fini IVA.

Adempimenti

40

ESTEROMETRO

Dal 1 luglio 2022 formato XML fattura elettronica.

Ci troviamo quindi con:

- operazioni relative all'acquisto di servizi extracomunitari, che andranno singolarmente trasmesse con documento tipo TD17;
- acquisti di beni intracomunitari, per cui è previsto il tipo documento TD18;
- acquisti, da non residenti, di beni già presenti in Italia o di servizi territorialmente rilevanti, con tipo documento TD19.

Come si capisce, l'uso di questi nuovi strumenti non è banale e chiaramente riservato a chi si occupa di fisco con assiduità e preparazione specifica.

Adempimenti

41

ESTEROMETRO

Dal 1 luglio 2022 formato XML fattura elettronica.

Le **scadenze dell'Esterometro**, però, riguardano le **operazioni fino al 1° luglio 2022**.

Come si legge nel **Provvedimento numero 374343**, pubblicato il 23 dicembre 2021 dall'Agenzia delle Entrate, dalla seconda metà dell'anno **i dati delle operazioni transfrontaliere** sono trasmessi esclusivamente utilizzando il **Sistema di interscambio** e il formato del file fattura elettronica, con termini differenziati per le operazioni attive e passive:

- nel primo caso la trasmissione è effettuata **entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti** che ne certificano i corrispettivi, **12 giorni**;
- nel secondo la trasmissione è effettuata entro il **quindicesimo giorno del mese successivo** a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Adempimenti

42

ESTEROMETRO

Dal 1 luglio 2022 formato XML fattura elettronica.

OPERAZIONI ATTIVE

La trasmissione è effettuata **entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti** che ne certificano i corrispettivi, **12 giorni**.

OPERAZIONI PASSIVE

La trasmissione è effettuata entro il **quindicesimo giorno del mese successivo** a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Aspetti fondamentali per la P.A.

43

- Il concetto di rilevanza
- Il concetto di inerenza

Soggettività passiva dell'Ente

Rilevanza

44

Per gli Enti Locali, non sussistendo il requisito soggettivo (artt. 4 e 5 DPR n. 633/1972) dell'imprenditorialità, assume rilevanza la sola condizione oggettiva.

Sono soggetti passivi IVA quando:

- esercitano attività non rientranti tra i compiti di istituto
- esercitano attività rientranti nei compiti d'istituto, che hanno una distinta individualità e rilevanza economica.

Soggettività passiva dell'Ente

45

Il concetto di commercialità non principale

Si fonda sull'elemento della corrispettività, in base al quale si fa riferimento al rapporto di sinallagmaticità (nesso di reciprocità), che lega al corrispettivo percepito le cessioni e le prestazioni effettuate dall'Ente.

Affinché un'operazione sia rilevante ai fini IVA è necessario che tra le parti (committente e prestatore) vi sia un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso percepito dal prestatore costituisca il controvalore del servizio prestato.

Soggettività passiva dell'Ente

46

Il concetto di commercialità non principale

La corrispettività consiste dunque in un rapporto di condizionalità reciproca tra le prestazioni. L'elemento in oggetto rappresenta il punto di equilibrio raggiunto dalle parti in sede di formazione del negozio nella congiunta volontà di scambiarsi diritti ed obbligazioni attraverso lo scambio di una prestazione con una controprestazioni o con denaro.

Soggettività passiva dell'Ente

47

Ai fini dell'assoggettabilità o meno dell'Ente pubblico alla disciplina IVA, occorre verificare che:

- l'Ente agisca in veste di pubblica autorità;
- che il mancato assoggettamento a tributo non comporti effetti distorsivi

Sentenza Corte di Giustizia CE 14 dicembre 2000 Causa C-446/98

Precisa che al fine di stabilire se l'Ente pubblico agisca in veste di pubblica autorità o alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati, occorrerà una valutazione delle attività da quest'ultimo svolte in base al diritto nazionale.

Soggettività passiva dell'Ente

48

Al fine di verificare se una operazione sia o meno assoggettabile ad IVA bisognerà procedere attraverso una serie passaggi:

- 1) verificare se la prestazione viene resa o il bene ceduto dietro pagamento di un corrispettivo (rapporto sinallagmatico tra cedente e cessionario), viceversa viene meno il presupposto oggettivo;
- 2) in caso di corrispettivo, verificare se l'operazione è ricompresa tra quelle indicate nel comma 5 dell'art. 4 del DPR. n. 633/1972; in tal caso sarebbe rilevante;
- 3) verificare che il servizio è reso in qualità di pubblica autorità; in tal caso non sarà rilevante anche se a fronte di specifici corrispettivi;
- 4) se il servizio reso non rientra tra quelli indicati all'art. 4, e non viene erogato in qualità di pubblica autorità, sarà rilevante ai fini della disciplina IVA;
- 5) come sarà rilevante ai fini IVA anche se reso in qualità di pubblica autorità ma comunque lesivo della concorrenza pubblica.

Soggettività passiva dell'Ente

49

Distinzione corrispettivo contributo

Con la Risoluzione 166/E del 21 aprile 2008 l'Agenzia delle Entrate ha affermato che i contributi erogati da un Ente, pubblico o privato che sia, quando non si configurano quali corrispettivi di servizi prestati, bensì si sostanziano in un mero incentivo, senza alcun nesso sinallagmatico tra le somme corrisposte e servizi resi allo stesso Ente, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, per mancanza del presupposto oggettivo.

Soggettività passiva dell'Ente

50

-Pertanto senza corrispettivo non c'è rilevanza IVA

- ✦ Concetto di abitualità
- ✦ Concetto di pubblica autorità – Art. 4, comma 5, del DPR n. 633/1972

1

L'attività viene svolta dall'ente a fronte di un corrispettivo (*sinallagma*)?

Si

No

Poiché resa a titolo gratuito
Attività **NON rilevante** ai fini IVA

2

Tale attività rientra tra quelle elencate dall'art. 4, c. 5, d.P.R. 633/1972 o nella circ. 18 del 22 maggio 1976?

No

Si

Attività **rilevante** ai fini IVA

3

Tale attività viene svolta dall'ente in veste di pubblica autorità?
VI Dir. CEE

Si

Attività **NON rilevante** ai fini
IVA

No

Attività **rilevante** ai fini IVA

N.B: Bisogna prestare attenzione al fatto che l'attività svolta possa ledere la concorrenza (cioè se nel territorio vi sono altri operatori dello stesso settore). In tal caso l'attività sarebbe rilevante ai fini IVA.

Detrazione IVA per gli Enti Locali

Il concetto di inerenza

52

Il meccanismo di detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi effettuati dagli Enti non commerciali non prevede particolari deroghe rispetto a quanto richiesto nei confronti degli altri soggetti, salvo quanto disposto da:

- **art. 6, co. 5, del DPR n. 633/1972** in tema di differimento dell'esigibilità dell'imposta (per cui la detrazione non è esercitabile fino al momento del pagamento della fattura da parte dell'Ente, a meno che sulla stessa non sia indicata la dicitura "IVA ad esigibilità immediata")
- **art. 19 ter del DPR n. 633/1972** che così dispone: *"Per gli Enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole"*

Detrazione IVA per gli Enti Locali

53

La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli articoli 20 e 20-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Si pone il problema **ripartizione della detrazione IVA** relativa ai beni e/o servizi che hanno natura promiscua, ossia beni che vengono utilizzati sia nell'espletamento della funzione istituzionale, sia in quella commerciale.

Detrazione IVA per gli Enti Locali

54

Circolare 328/E del 24 dicembre 1997: *“La ripartizione tra la quota detraibile (connessa all’attività commerciale) e la quota indetraibile (connessa all’attività istituzionale) debba avvenire mediante l’utilizzo di criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati”*

Risoluzione n. 137/E del 8 settembre 1998: fornisce indicazioni su quei beni ad uso promiscuo per i quali non fosse possibile individuare un criterio oggettivo, mediante l’introduzione di un sistema proporzionale

Detrazione IVA per gli Enti Locali

55

Es. criterio oggettivo

Utenze per le forniture di energia elettrica per una struttura in cui viene svolta sia attività istituzionale (scuola), sia attività commerciale (refezione scolastica).

In questo caso una volta ricevuto il documento contabile per il servizio, si potrà procedere all'individuazione della quota detraibile semplicemente riparametrando l'importo alla metratura della zona in cui viene svolta attività commerciale (detraibile) rispetto a quella in cui viene svolta attività istituzionale (indetraibile).

Detrazione IVA per gli Enti Locali

56

Pro rata matematico

Nel caso in cui per la particolare natura del bene o del servizio non sia possibile applicare un criterio oggettivo di detraibilità dell'imposta (Circolare 328/E del 1997), l'Ente potrà procedere all'applicazione del pro-rata, la cui percentuale di detraibilità sarà data dalla seguente formula:

$$\frac{\text{Ricavi dei servizi commerciali (i primi 3 titoli delle entrate)}}{\text{Totale delle entrate proprie (tutti i titoli delle entrate)}}$$

Detrazione IVA per gli Enti Locali

57

Pro rata matematico

Aspetto importante nell'applicazione della formula per il calcolo del pro-rata è che in sede di calcolo i valori considerati dovranno fare esclusivamente riferimento all'accertato di competenza.

Dichiarazione IVA 2022

58

Ai sensi del comma 1 dell'art. 8 del DPR n. 322 del 1998

«Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, nel mese di febbraio, e per l'imposta sul valore aggiunto dovuta a decorrere dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

La dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2020 va presentata tra il 1° febbraio 2022 e il 30 aprile 2022.

Dichiarazione IVA 2022

59

La presentazione della dichiarazione annuale IVA da parte dei soggetti tenuti a tale adempimento deve essere effettuata esclusivamente in via telematica.

Si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati, rilasciata sempre per via telematica.

Dichiarazione IVA 2022

60

Presentazione entro il 28 febbraio 2022

Vantaggi

Viene meno l'obbligo della trasmissione della liquidazione periodica relativa al IV trimestre

Articolo 21-bis, comma 1, D.L. n. 78/2010:

«I soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre, una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta ...(omissis).. La comunicazione dei dati relativi al quarto trimestre può, in alternativa, essere effettuata con la dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto che, in tal caso, deve essere presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. ...(omissis)..»

Dichiarazione IVA 2022

61

Presentazione entro il 28 febbraio 2022

Vantaggi

- Evitare la trasmissione della IV LIPE
- Utilizzo del credito IVA in compensazione orizzontale

Chi decide di avvalersi di tale facoltà deve compilare il nuovo quadro VP, inserito nel modello 2022, seguendo le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate che riprende sostanzialmente il modello di liquidazione periodica.