

§ 4.1 - L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Tutti i moderni sistemi tributari prevedono una imposta sugli scambi, con la quale vengono tassate le manifestazioni indirette della capacità contributiva (gli scambi di beni e servizi in un intervallo di tempo determinato).

Dal punto di vista teorico, la tassazione sugli scambi può assumere tre forme:

- *IMPOSTA MONOFASE*;

l'imposta colpisce solamente una fase del ciclo produttivo o distributivo (ad esempio, l'uscita dei beni dalla fabbrica, oppure l'immissione degli stessi al dettaglio, ecc.);

- *IMPOSTA PLURIFASE CUMULATIVA* (c.d. "a cascata");

l'imposta colpisce ogni fase del ciclo produttivo o distributivo, essendo commisurata sul valore pieno dei beni e servizi scambiati (cioè sull'entrata di denaro conseguita da colui che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi), senza consentire la detrazione dell'imposta pagata sui passaggi precedenti;

- *IMPOSTA PLURIFASE SUL VALORE AGGIUNTO*;

l'imposta è dovuta sugli scambi che avvengono in qualunque fase del ciclo produttivo o distributivo ed è calcolata sul valore aggiunto dello scambio (cioè sull'incremento di valore prodottosi sul bene nell'intervallo di tempo delimitato da due trasferimenti successivi); tale forma prevede due modalità di tassazione:

- METODO "BASE DA BASE";

il fornitore di beni o servizi paga l'imposta sulla differenza tra il valore complessivo delle vendite e il valore complessivo degli acquisti;

- METODO "IMPOSTA DA IMPOSTA";

il tributo viene applicato sul valore pieno di ogni acquisto e di ogni vendita; l'imposta applicata sugli acquisti è a credito del soggetto passivo, quella applicata sulle vendite è a debito; il soggetto passivo verserà all'ente impositore l'eccedenza dei debiti di imposta rispetto ai crediti; se l'aliquota dell'imposta è unica per tutti gli scambi, i due metodi descritti determinano gli stessi risultati.

L'imposizione sul valore aggiunto dovrebbe produrre il seguente effetto: quando un contribuente ha un volume di ricavi superiore a quello dei costi, il valore aggiunto (positivo) che ne scaturisce origina sempre un debito di imposta; viceversa, in presenza di ricavi inferiori ai costi, il contribuente si trova in una posizione di credito di imposta. Quando si adotta il metodo "imposta da imposta" tale risultato non è affatto scontato: se l'aliquota di imposta sulle operazioni di acquisto è superiore a quella applicabile alle operazioni di vendita, può accadere che a fronte di operazioni in perdita (utile) si abbia un debito (credito) di imposta.

In Italia l'IVA è una imposta plurifase sul valore aggiunto applicata con il metodo "imposta da imposta".

L'IVA è stata introdotta con la riforma tributaria degli anni Settanta. Ha sostituito l'IGE, imposta plurifase cumulativa, ed altre imposte indirette (ad esempio, l'imposta comunale sui consumi). L'IVA è un'imposta molto più articolata e complessa di quanto siano le imposte dirette, anche perché, essendo applicata a singole operazioni economiche, impone ai soggetti passivi una pluralità di adempimenti (come la fatturazione, l'emissione di ricevute e scontrini, le liquidazioni e i versamenti periodici, l'emissione di documenti di trasporto delle merci, ecc.).

La legislazione vigente sull'IVA è costituita dal D.P.R. n°633 del 26 ottobre 1972; si segnala l'elaborazione un Testo Unico (T.U.I.V.) la cui emanazione sembrava imminente ma che, ormai, dobbiamo ritenere mera speranza.

A ben vedere, *l'IVA non grava esattamente sul valore aggiunto prodotto* dal sistema economico. La nozione di valore aggiunto cui fa riferimento, implicitamente, il D.P.R. n°633/1972 comprende solamente le operazioni (di acquisto e di vendita) che hanno dato luogo a pagamenti e incassi nel corso del periodo di imposta. In altri termini, il concetto di valore aggiunto è inteso "su base finanziaria". Le rimanenze finali di beni

che non sono stati oggetto di scambio sono del tutto irrilevanti ai fini dell'IVA, anche se nessuno può negare che esse costituiscano parte integrante del "valore aggiunto reale" prodotto dall'impresa.

§ 4.2 - LE CARATTERISTICHE DELL'IVA

L'IVA è una imposta INDIRETTA, dato che colpisce le manifestazioni indirette della capacità contributiva, GENERALE, essendo dovuta su tutti i consumi (con talune eccezioni) e PROPORZIONALE (con aliquote differenziate).

Ancora, l'IVA è del tutto NEUTRALE, nel senso che produce lo stesso gettito quale che sia il numero dei trasferimenti tra le imprese che precedono l'acquisto di beni e servizi da parte dei consumatori finali.

Rispetto all'IVA, l'IGE determinava distorsioni competitive: tanto maggiore era il numero dei trasferimenti tra imprese nel ciclo produttivo o distributivo, tanto maggiore risultava l'incidenza dell'imposta.

Il meccanismo di applicazione dell'IVA coinvolge tre soggetti:

- un fornitore di beni o servizi (che sia imprenditore o lavoratore autonomo)
- un cliente
- l'Erario.

Il fornitore deve addebitare ai clienti l'IVA, calcolata in proporzione ai corrispettivi contrattuali, e deve versarla all'Erario, previa deduzione dell'imposta pagata, ai propri fornitori (sempre che si tratti di imprenditori o lavoratori autonomi), in occasione dell'acquisto di beni e servizi. Se l'imposta pagata sugli acquisti eccede l'imposta incassata sulle operazioni attive (vendite), il soggetto passivo (imprenditore o lavoratore autonomo) non deve versare alcunché all'Erario, ed anzi avrà diritto al rimborso della differenza.

Le suddette differenze tra l'imposta sugli acquisti e quella sulle operazioni attive, che comportano un obbligo di versamento oppure un diritto al rimborso, non si calcolano "operazione per operazione", ma PER MASSE DI OPERAZIONI sulla base di una apposita contabilità IVA.

Per le ragioni testé descritte, l'IVA non costituisce un costo per i soggetti che acquistano beni e servizi nell'esercizio di impresa o di arti e professioni. Invece, per coloro che, non essendo soggetti passivi, non hanno diritto alla detrazione del tributo pagato sugli acquisti di beni e servizi, l'IVA ha natura di costo. In casi eccezionali, tuttavia, l'IVA diventa un costo anche per i soggetti passivi.

La legge definisce come *SOGGETTI PASSIVI* gli imprenditori ed i lavoratori autonomi, tuttavia, salvo casi particolari, il contribuente di fatto è il consumatore finale. Il gettito dell'IVA è ottenuto dall'Erario IN MODO FRAZIONATO: i soggetti passivi versano l'imposta commisurata al corrispettivo venduto, tuttavia non ne restano incisi, dato l'obbligo di rivalsa sul proprio cliente. Per ciascuno scambio si costituiscono una posizione di debito IVA verso l'Erario (in capo al venditore) e una posizione di credito IVA verso l'Erario (in capo all'acquirente), quando entrambi sono soggetti passivi di IVA. Quando, invece, il compratore non è un soggetto passivo di IVA, e di conseguenza non può vantare alcun credito per l'imposta pagata, l'Erario incamera effettivamente il tributo.

Non bisogna però pensare che l'IVA sia riscossa dall'Erario soltanto dopo la vendita del bene o del servizio al consumatore finale. Quando un soggetto passivo risulta debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, deve immediatamente a versare l'IVA dovuta; invece, se un soggetto passivo risulta creditore d'imposta, non riceve con la stessa sollecitudine il rimborso. Questo ritardo con cui l'Erario onora i propri debiti consente, di fatto, una riscossione anticipata del tributo.

In linea di principio, nessuno dei soggetti passivi di IVA avrebbe interesse ad evadere il

tributo. Chi acquista beni o servizi ha interesse a richiedere al venditore la fattura, per poter operare la detrazione dell'imposta pagata. In realtà l'intento di evadere l'IVA è strumentale rispetto al desiderio di evasione delle imposte sui redditi. Il legislatore faceva molto affidamento sulla collaborazione dei contribuenti per prevenire l'evasione, tuttavia questa pare piuttosto diffusa.

Secondo il Bosi, tra le ragioni di questa evasione un peso non trascurabile è giocato dalla volontà del legislatore di rendere applicabile l'imposta anche nella fase del dettaglio; le ridotte dimensioni della stragrande maggioranza delle imprese operanti in questa fase hanno impedito l'estensione generalizzata, a tutti i soggetti IVA, degli onerosi adempimenti con funzione antievasione; di conseguenza, sono venute meno le possibilità di effettuare controlli rigorosi. E' chiaro che l'esistenza di soggetti aventi discrete possibilità di evasione destabilizza l'intero sistema: se il dettagliante può vendere senza applicare l'IVA, non avrà neppure interesse ad acquistare beni e servizi pagando, al fornitore, l'imposta. In tal modo, la propensione all'evasione procede a ritroso alle transazioni che precedono la fase del dettaglio. Da ultimo, si deve considerare che il consumatore finale ha tutto l'interesse a favorire questa evasione, non potendo recuperare l'eventuale imposta pagata al dettagliante.

§ 4.3 - IL PRESUPPOSTO DELL'IVA

Nonostante la denominazione assunta, l'IVA non ha come presupposto la creazione di valore aggiunto.

Art. 1 del D.P.R. n°633/1972

[1] L'imposta sul valore aggiunto si applica

- sulle CESSIONI DI BENI

- e le PRESTAZIONI DI SERVIZI EFFETTUATE NEL TERRITORIO DELLO STATO

- nell'esercizio di imprese

- o nell'esercizio di arti e professioni

- e sulle IMPORTAZIONI da chiunque effettuate.

L'articolo testé riportato contiene tutti gli elementi fondamentali del presupposto dell'imposta. L'IVA è dovuta:

- solo sulle operazioni espressamente indicate dalla legge (c.d. requisito OGGETTIVO)

- solo sulle operazioni effettuate dai soggetti tassativamente indicati dalla legge (c.d. requisito SOGGETTIVO)

- solo sulle operazioni effettuate nel territorio dello Stato (c.d. requisito TERRITORIALE).

L'effettiva applicabilità dell'IVA richiede la presenza di tutti e tre i requisiti indicati. In difetto anche di solo uno di essi, l'imposta non è dovuta. Le operazioni che comportano l'assoggettamento ad IVA sono definite dalla legge "operazioni imponibili".

Si considerano CESSIONI DI BENI, gli "ATTI A TITOLO ONEROSO" che:

- comportano il trasferimento della proprietà di beni di ogni genere

- comportano il trasferimento o la costituzione di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Si considerano inoltre cessioni di beni alcune operazioni esplicitamente indicate dalla legge (art. 2, comma 2, del D.P.R. n°633/1972):

- vendite con riserva di proprietà

- CESSIONI GRATUITE di beni la cui produzione o il cui commercio costituisce l'attività propria dell'impresa (qualunque sia il loro valore) [art. 2, comma 2, n°4, del D.P.R. n°633/1972];

tuttavia non si considerano cessioni di beni le cessioni gratuite di campioni di modico valore appositamente contrassegnati [art. 2, comma 3, lett. d), del decreto citato];

- CESSIONI GRATUITE di beni non oggetto dell'attività produttiva o commerciale

dell'impresa se di costo unitario superiore a lire cinquantamila;
tuttavia, se l'IVA sull'acquisto non è stata detratta per effetto degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 del D.P.R. n°633/1972, l'operazione è ESENTE da IVA (novità introdotta dal Dlgs. n°313/1997);

esemplificando, se un'impresa produttrice di biscotti ne fa omaggio a terzi, deve sempre assoggettare a IVA la cessione, mediante autofatturazione o registrazione nel registro degli omaggi, quale che sia il valore unitario del bene ceduto; se, invece, un'impresa che produce biciclette acquista dei panettoni per farne omaggio ai clienti, l'operazione non sconta l'IVA (sono, comunque, dovuti gli obblighi di fatturazione e registrazione), sempre che

- i panettoni abbiano un costo unitario inferiore a lire cinquantamila
- e, sia stata detratta l'IVA sull'acquisto dei panettoni;

rispetto alla normativa nazionale, le norme comunitarie non discriminano tra beni oggetto dell'attività dell'imprenditore e altri beni: pertanto, negli altri Stati membri che hanno recepito puntualmente la VI Direttiva Cee il produttore di calendari che intende fare omaggio natalizio di parte della sua produzione non è tenuto a versare l'imposta allo Stato se, come nel caso prospettato, il regalo ha "scarso valore";

ai fini della determinazione del valore dell'omaggio, bisogna fare riferimento al **costo di acquisto al netto dell'IVA** e non al valore normale; se formano oggetto di omaggio due o più beni, ciascuno avente costo unitario inferiore a lire cinquantamila, che, congiuntamente, rappresentano un omaggio di costo superiore, la cessione è, comunque, non soggetta a IVA, dato che si deve valutare il costo unitario dei **singoli beni** e non il valore complessivo;

in caso di cessioni gratuite effettuate da esercenti arti e professioni, la disciplina testé descritta non trova applicazione: gli omaggi effettuati da questi soggetti non danno mai vita a "cessioni di beni" ai fini IVA; secondo la Risoluzione 16/10/1990, l'imposta pagata sugli acquisti di beni destinati ad essere omaggiati ai dipendenti non è detraibile, la relativa cessione, pertanto, risulta fuori campo IVA;

si discute se l'imprenditore, per evitare l'assoggettamento all'imposta della cessione gratuita, abbia la facoltà di non operare la detrazione dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto dei beni destinati ad essere ceduti senza corrispettivo; tale comportamento, sicuramente, avvantaggerebbe l'Erario, che non dovrebbe subito riconoscere la detrazione dell'imposta (riteniamo che tale comportamento non sia possibile);

- la destinazione di beni (relativi all'impresa o all'attività dell'artista o professionista), sia merce, che strumentali, al consumo personale o familiare dell'imprenditore o dell'esercente arti e professioni o ad altre finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione

- ecc..

Non si considerano, invece, cessioni di beni (art. 2, comma 3, del D.P.R. n°633/1972):

- le cessioni di denaro o di crediti;
- le cessioni di aziende [art. 2, comma 3, lett. b)];

le cessioni di azienda scontano, pertanto, l'imposta proporzionale di registro

- i conferimenti di azienda in società e in altri enti (compresi i consorzi, le associazioni e altre organizzazioni);

è dovuta l'imposta di registro in misura fissa; **dal 1/1/98, per effetto della soppressione della lett. e) del comma 3 dell'art. 2, i conferimenti di beni diversi dalle aziende (o dai rami di aziende) diventano operazioni soggette a IVA;**

- ecc..

Fino al 31 dicembre 1997, non si consideravano cessioni di beni quelle aventi per oggetto beni acquistati senza aver potuto detrarre l'IVA per effetto dell'art. 19, secondo comma (**quindi, nei soli casi di IVA oggettivamente indetraibile**), del D.P.R. n° 633/1972; di conseguenza, chi avesse acquistato un'autovettura da un concessionario, senza detrarre l'imposta, all'atto della successiva rivendita avrebbe realizzato un'operazione fuori campo IVA, senza alcun obbligo di fatturazione e registrazione. Se, invece, il cedente fosse stato un imprenditore esercitante attività diversa dal commercio di autovetture, all'atto della rivendita l'imprenditore acquirente avrebbe dovuto fatturare con IVA il bene acquistato senza avere pagato l'imposta, qualora non si fosse avvalso del regime previsto per le cessioni di beni usati.

A decorrere dal 1° gennaio 1998, per effetto delle modifiche alla disciplina dell'IVA introdotte con il Dlgs. n°313/1997, **se l'IVA sull'acquisto non è stata detratta per effetto degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 del D.P.R. n°633/1972, l'operazione è ESENTE da IVA.** Pertanto, con riferimento all'esempio citato, il contribuente che rivende l'autovettura è obbligato ad emettere la fattura indicando che trattasi di operazione esente da IVA.

Sono considerate PRESTAZIONI DI SERVIZI, le prestazioni DIETRO CORRISPETTIVO (cioè a titolo oneroso):

- dipendenti da contratti di opera, mandato, appalto, trasporto, spedizione, agenzia, mediazione, deposito
- derivanti da obbligazioni di fare, non fare o permettere.

Si considerano inoltre prestazioni di servizi, le seguenti prestazioni (rese dietro corrispettivo):

- concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili
- somministrazioni di alimenti e bevande
- cessioni di contratti di ogni tipo e genere
- ecc..

Non sono considerate prestazioni di servizi:

- i prestiti obbligazionari
- ecc..

Fino al 24 febbraio 1995, **le prestazioni di servizi erano assoggettate ad IVA solo se effettuate dietro corrispettivo**. Tale principio fondamentale non era mai stato oggetto di deroghe. Con il D.L. n°41/1995 e con il D.L. n°109/1995, che ha corretto gli eccessi del primo, la situazione è radicalmente mutata. Secondo le disposizioni attualmente vigenti, alcune prestazioni di servizi rese gratuitamente dalle imprese, *non anche dagli esercenti arti e professioni*, sono soggette all'imposta.

L'art. 16-bis del D.L. n°41/1995, riguardante l'assoggettamento ad IVA delle prestazioni di servizi effettuate senza corrispettivo, convertito (con modificazioni) dalla L. n°85/1995, ha avuto una vita alquanto breve, essendo stato quasi subito sostituito da una nuova norma.

Secondo la formulazione originaria, qualunque forma di autoconsumo (personale o familiare) di servizi, posta in essere sia dagli imprenditori che dagli esercenti arti e professioni, comportava l'assoggettamento all'imposta sulla base del valore normale. Lo stesso obbligo era previsto per le prestazioni gratuite rese a terzi o destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

La situazione che veniva a determinarsi era paradossale: il titolare del bar o del ristorante avrebbe dovuto assoggettare ad imposta tutte le proprie consumazioni; il dottore commercialista avrebbe dovuto autofatturarsi per il tempo impiegato per la stesura della propria dichiarazione dei redditi; il barbiere avrebbe dovuto applicare l'imposta sul valore normale della barba tagliata a se stesso; e così via.

Tale disciplina si rivelava palesemente in contrasto con la VI Direttiva comunitaria, secondo la quale le prestazioni senza corrispettivo rese dai lavoratori autonomi non possono essere assoggettate ad IVA.

Esaminiamo ora la disciplina vigente dopo gli ultimi ritocchi.

Art. 3, primo e terzo comma, del D.P.R. n°633/1972

[1] Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni VERSO CORRISPETTIVO dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale che ne sia la fonte.

[3] Le prestazioni indicate nei commi primo e secondo, SEMPRECHE' L'IMPOSTA AFFERENTE AGLI ACQUISTI DI BENI E SERVIZI RELATIVI ALLA LORO ESECUZIONE SIA DETRAIBILE, costituiscono, SE DI VALORE SUPERIORE A LIRE CINQUANTAMILA, prestazioni di servizi ANCHE SE EFFETTUATE

- PER L'USO PERSONALE O FAMILIARE DELL'IMPRENDITORE,

- ovvero, a titolo gratuito, per altre finalità estranee all'esercizio dell'IMPRESA, a esclusione

- delle somministrazioni nelle mense aziendali

- e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative a favore del personale dipendente.

[OMISSIS]

Art. 6, terzo comma, del D.P.R. n°633/1972

[3] Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'art. 3, terzo comma, primo periodo, SI CONSIDERANO EFFETTUATE NEL MOMENTO IN CUI SONO RESE, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, NEL MESE SUCCESSIVO A QUELLO IN CUI SONO RESE.

Sulla scorta delle nuove disposizioni possiamo trarre le conclusioni che seguono:

- per gli ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI, l'effettuazione di qualunque tipo di prestazione di servizi GRATUITA non è assoggettabile ad IVA;
- per gli IMPRENDITORI, si ha una casistica più articolata:

- quando i servizi sono resi acquistando beni e servizi per i quali non è possibile la detrazione dell'IVA, la prestazione resa è esclusa dall'imposta sul valore aggiunto (qualunque sia il valore della stessa) [quindi, se un commerciante, con l'autovettura intestata alla ditta, offre gratuitamente un passaggio ad un conoscente (prestazione di trasporto) non deve applicare l'IVA, atteso che non ha potuto effettuare la detrazione dell'imposta sull'autovettura];

- se la prestazione gratuita, resa dall'imprenditore, non supera il valore di lire cinquantamila, non è dovuta, in nessun caso, l'imposta;

a titolo esemplificativo, si consideri la parrucchiera che invita le clienti a ritornare il giorno successivo alla messa in piega per usufruire, gratuitamente, della pettinatura (che ha valore inferiore a lire 50.000);

- le somministrazioni di alimenti e bevande in mense aziendali (rese ai dipendenti), le prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative (rese a favore dei dipendenti) non sono mai soggette ad IVA, qualora siano effettuate gratuitamente (indipendentemente dal valore della prestazione)

- in tutti gli altri casi, sulle prestazioni gratuite è dovuta l'imposta (calcolata sul valore normale della prestazione); ciò significa che costituiscono operazioni soggette ad IVA:

- sia le prestazioni gratuite rese per finalità estranee all'impresa

- sia le prestazioni gratuite rientranti a pieno titolo nell'esercizio d'impresa (esemplificando, se un editore che utilizza uno spazio pubblicitario del proprio quotidiano per farsi pubblicità, deve autofatturarsi e versare l'IVA all'Erario).

Il "momento impositivo" (vedere più avanti la definizione) delle prestazioni gratuite imponibili è dato dal momento in cui sono rese, oppure, se le medesime hanno carattere periodico o continuativo, dal mese successivo all'effettuazione.

L'imprenditore che deve applicare l'I.V.A. sulle prestazioni effettuate senza corrispettivo non ha alcun obbligo di esercitare la rivalsa sul soggetto che riceve la prestazione. La nuova versione dell'art. 3 del D.P.R. n°633/1972 è in contrasto con la corrispondente norma della VI Direttiva Cee. Quest'ultima prevede che l'imposta sulle prestazioni gratuite sia applicabile solo se queste ultime siano destinate:

- a finalità private o familiari
- oppure, a finalità estranee all'impresa.

Chi non ha intenzione di pagare l'imposta sul valore normale delle prestazioni

gratuite rese per finalità rientranti nell'esercizio di impresa, potrà autofatturarsele ad un corrispettivo irrisorio; è noto, infatti, che la congruità del prezzo pagato dal committente non è sindacabile dagli organi accertatori.

Per ESERCIZIO DI IMPRESE, si intende l'esercizio:

- per professione abituale (*anche se non esclusiva*)
- delle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. o delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.
- ANCHE SE NON ORGANIZZATE IN FORMA DI IMPRESA,
- **nonché l'esercizio di attività, ORGANIZZATE IN FORMA D'IMPRESA, dirette alla PRESTAZIONE DI SERVIZI che non rientrano nell'art. 2195 c.c. (previsione aggiunta, con effetto dal 1998, con il Dlgs. n°313/1997).**

Quali esempi di prestazioni di servizi non comprese nell'art. 2195 c.c., possiamo citare: i servizi di insegnamento, i servizi offerti dagli enti non commerciali, ecc..

La normativa IVA elenca poi le attività che si considerano in ogni caso commerciali e quelle che non lo sono in nessun caso.

Come è agevole osservare, la nozione ai fini IVA dell'imprenditore non coincide con quella civilistica e non è dissimile da quella, dettata dal T.U.I.R., di imprenditore commerciale ai fini tributari.

Dal confronto con la definizione di impresa contenuta nel T.U.I.R. emergono due differenze:

- ai fini IVA, l'esercizio di attività agricole è sempre considerato e servizio di impresa
- fino al 31 dicembre 1997, mancava del tutto il riferimento alle attività di prestazioni di servizi non contemplate nell'art. 2195 c.c.; siffatte prestazioni, tuttavia, non sono mai state ritenute non rilevanti ai fini IVA: le stesse hanno sempre dato vita o all'esercizio d'impresa o quello di arti e professioni (fatta eccezione, come è agevole desumere, per le prestazioni che la legge ha espressamente voluto considerare estranee al campo di applicazione dell'IVA), anche in mancanza di un'esplicita previsione.

A decorrere dal 1/1/98, le operazioni di mero godimento di:

- **beni immobili destinati ad uso abitativo (classificate nella categoria catastale A -tranne A/10-)**
- **o di alcune categorie di beni mobili (aeromobili da turismo, unità da diporto, altri mezzi di trasporto ad uso privato, complessi sportivi o ricreativi),**

se:

- **effettuate da società o enti**

la nuova disposizione si applica a qualunque tipo di società, in relazione al possesso di singoli beni oggetto di godimento scontato o gratuito (la nuova regola non riguarda i soggetti, bensì l'attività svolta); la norma non è diretta agli imprenditori individuali o agli esercenti arti e professioni;

- **senza corrispettivo o in contropartita di un prezzo inferiore al valore nor male**

- **a favore di soci (diretti o indiretti) o partecipanti (o loro familiari)**

non costituiscono "attività commerciali" e, pertanto, si considerano escluse dal campo di applicazione dell'imposta. Trattasi di "presunzione assoluta". Tale previsione ha natura antielusiva. Fino al 31/12/97 era possibile porre in essere la seguente operazione: un gruppo di persone decide di costruire una piscina per utilizzarla nei weekend; si costituisce una società che realizza l'impianto, ne diventa intestataria e recupera l'IVA pagata all'impresa costruttrice; la società affitta la piscina ad un canone simbolico ad un'associazione costituita dal gruppo di persone che ha dato impulso all'iniziativa. Risulta evidente che un bene destinato esclusivamente al consumo giungeva al pubblico totalmente sgravato dall'IVA, con evidente danno per gli interessi dell'Erario.

Dal 1/1/98, una società come quella descritta viene considerata ai fini IVA "consumatore finale", con due conseguenze:

- esclusione da imposta nella fase di locazione dell'impianto
- e indetraibilità dell'IVA pagata all'atto degli acquisti di beni e di servizi afferenti l'attività considerata "non commerciale".

Secondo la relazione ministeriale al Dlgs. n°313/1997, con tale disposizione viene a crearsi nel patrimonio delle società e degli enti, analogamente a quanto avviene per le persone fisiche, una sfera "non commerciale" parallela a quella commerciale.

La norma in disamina non trova applicazione quando i beni mobili o immobili tassativamente indicati dalla legge sono concessi in godimento a condizioni di mercato o quando destinatari del godimento di favore (o gratuito) sono soggetti diversi da quelli sopra richiamati.

Le società immobiliari che non costituiscono uno strumento di perseguimento dell'obiettivo di anonimato, da parte di alcune persone fisiche, non hanno nulla da temere.

Secondo i primi commenti, le nuove disposizioni avrebbero prodotto effetti molto pesanti in capo alle società che al 1/1/98 si fossero trovate nelle condizioni particolari testé descritte. In particolare, si riteneva che le società o gli enti che, prima della data di entrata in vigore del Dlgs. n°313/1997, avessero intrapreso l'effettuazione di attività di mero godimento, diretto o indiretto, di beni particolari a favore di soci o di loro familiari, avendo recuperato l'IVA sull'acquisto o sulla realizzazione del bene medesimo, avrebbero realizzato, per effetto della mutata qualificazione legale dell'attività, una destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio imprenditoriale, con il conseguente obbligo di autofatturarsi il valore normale dei beni medesimi. L'unico modo lecito per evitare l'autofatturazione (e, pertanto, la restituzione dell'IVA già detratta) sarebbe stato quello di ridefinire le condizioni del godimento, facendo pagare ai soci, dal 1998, un prezzo realistico. Nel mese di febbraio 1998, a correzione degli effetti non previsti da

Tali effetti penalizzanti sono stati causati dalla mancanza di una disciplina transitoria, che il legislatore ha volutamente non introdotto per fermare definitivamente la pratica delle intestazioni di comodo.

Secondo un'interpretazione diversa da quella riferita, in luogo dell'autofattura sarebbe possibile sottoporre a tassazione l'autoconsumo dei beni di comodo in sede di dichiarazione annuale riepilogativa per il 1998, da presentare nel 1999 (Italia Oggi del 23/1/98, pagina 46).

Vale la pena precisare che queste pesanti conseguenze (destinazione equiparata a cessione) non si applicano:

- al caso delle AUTOVETTURE, posto che la società non ha potuto detrarre, all'atto dell'acquisto, l'imposta corrisposta al venditore (ne deriva che la concessione al socio amministratore dell'uso gratuito dell'autovettura aziendale non produrrà alcun obbligo di autofatturazione);
- all'ipotesi degli IMMOBILI AD USO ABITATIVO, atteso che in caso di loro cessione si configura un'operazione esente da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n° 8-bis (tale conclusione non è, però, corretta se la cessione è effettuata dall'impresa costruttrice, dall'impresa ristrutturatrice o dall'impresa avente per oggetto esclusivo o principale la compravendita di immobili)

- se i beni sono stati acquistati con IVA indetraibile o senza IVA (nei casi di acquisto avvenuto prima dell'entrata in vigore dell'IVA o nei casi di acquisto da soggetti privati);

si deve però osservare che con la risoluzione 430323 l'Amministrazione ha, a suo tempo, affermato la soggezione ad imposta in tutti i casi di autoconsumo di beni acquistati prima del 1973.

Ai fini delle imposte dirette, i beni in commento continuano a rimanere nel patrimonio dell'impresa (non vi è, infatti, alcuna corrispondente presunzione di assegnazione o destinazione a soci o a finalità estranee all'impresa).

Secondo la circolare n°328/E del 24/12/97, la società che gestisce solo beni di comodo, senza possedere altre categorie di beni, avrebbe dovuto procedere alla chiusura della partita IVA. Tale affermazione è stata ampiamente criticata dal Lupi (sole 24 ore del 24/1/98). Secondo l'autore citato, appare contraddittorio stabilire che una società "vuota" (che è stata costituita ma, di fatto, non opera) debba tenere aperta la posizione IVA, mentre una società effettivamente operante, ancorché in possesso di soli "beni di comodo" debba cancellarsi dall'IVA. Inoltre, se la società che ha chiuso la posizione IVA compie occasionalmente operazioni imponibili, non sembra prospettabile l'affermazione che l'imposta non è dovuta, in quanto tali operazioni si configurano come "prive del requisito dell'abitudine" (cosa che, invece, sembra corretta nel caso delle persone fisiche).

Ulteriore novità entrata in vigore dal 1/1/98 è la presunzione assoluta di non commercialità dell'attività di possesso di immobilizzazioni finanziarie, non strumentale o accessorio ad altre attività. Pertanto, la società di mera gestione finanziaria, cioè la holding che acquista quote o azioni al solo fine di partecipare agli utili sociali, conserva la qualifica di soggetto passivo di IVA, tuttavia perde il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, dato che effettua un'attività che non si considera commerciale.

Per ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI si intende l'esercizio:

- per professione abituale (anche se non esclusiva)
- di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di:
 - persone fisiche
 - società semplici
 - associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività medesime.

Le "attività di lavoro autonomo" cui fa riferimento la legge sono essenzialmente prestazioni di servizi manuali oppure intellettuali.

Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni (e quindi non sono soggette a IVA) le prestazioni di servizi inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49 del T.U.I.R.. Tuttavia, se il soggetto che effettua queste prestazioni (ad esempio, l'attività di amministrazione di condomini) esercita altre attività artistiche o professionali, soggette a IVA, si verifica una attrazione all'imposta anche per le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa.

In generale, le operazioni sulle quali è applicata l'IVA sono soggette agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta. Peraltro, alcuni di questi adempimenti sono dovuti anche per alcune operazioni sulle quali non è applicata l'imposta.

La disciplina dell'IVA distingue pertanto le seguenti categorie di operazioni:

- **OPERAZIONI RIENTRANTI NEL CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'IVA:**
 - operazioni imponibili
 - operazioni esenti (art. 10 del D.P.R. n°633/1972)

- operazioni "non imponibili" (cessioni all'esportazione e altre operazioni ad esse assimilate; servizi internazionali, ecc.)

Le operazioni imponibili sono soggette all'imposta e agli obblighi formali di fatturazione, registrazione, ecc.; le operazioni non imponibili e quelle esenti sono, invece, soggette solo agli obblighi formali;

- **OPERAZIONI NON COMPRESSE NEL CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'IVA:**

- operazioni espressamente escluse dall'imposta (ad esempio, cessioni di denaro, cessioni di quotidiani, cessioni di valori bollati, ecc.)
- operazioni escluse per la mancanza di un requisito generale (ad esempio, prestazioni di servizi a soggetti domiciliati all'estero, cessioni di beni situati all'estero, cessioni di beni poste in essere da "privati", ecc.).

Tali operazioni, non solo non sono assoggettate all'imposta, ma neppure comportano l'obbligo di fatturazione, registrazione, ecc..

§ 4.4 - LA BASE IMPONIBILE E LE ALIQUOTE IVA

La BASE IMPONIBILE dell'IVA è generalmente rappresentata dai corrispettivi contrattuali dovuti al cedente o al prestatore, *secondo le condizioni contrattuali*. L'imposta è dovuta sul corrispettivo contrattuale, anche se questo risultasse inferiore al valore di mercato della cessione o della prestazione. La disciplina dell'IVA considera come base imponibile il valore corrente della cessione o della prestazione solo quando il corrispettivo di questa è mancante oppure è espresso in natura.

Il corrispettivo mancante può aversi nell'ipotesi di cessioni gratuite o autoconsumo, mentre il corrispettivo in natura è tipico nel caso di "operazioni permutative"; in questo caso, ognuna delle parti deve applicare l'IVA sul valore corrente della prestazione resa, non su quello della prestazione ricevuta (pertanto l'imposta pagata da uno dei contraenti può divergere da quella pagata dall'altro, anche se con la permuta le parti attribuiscono lo stesso valore ai beni e ai servizi scambiati).

Il tenore letterale della norma ci consente di affermare che l'Amministrazione finanziaria non può sindacare il corrispettivo pattuito dalle parti, sempre che questo corrisponda alla loro effettiva volontà. Non è, quindi, possibile accertare un maggior corrispettivo, nella considerazione che quello pattuito sia "fuori mercato". Tuttavia, l'art. 15 del D.L. n°41/1995 ha disposto una deroga per le cessioni di fabbricati accatastati nelle categorie A, B e C; per tali cessioni, i verificatori fiscali **hanno facoltà** di rettificare in aumento il corrispettivo, facendo riferimento alle valutazioni previste ai fini dell'imposta di registro.

Le prestazioni accessorie, quali il TRASPORTO, il MONTAGGIO, la POSA IN OPERA, ecc., sono soggette a IVA con l'aliquota che si applica alla prestazione principale. In genere la prestazione principale è quella che ha il maggiore valore comparativo.

Nei rapporti di **commissione per la vendita**, la base imponibile della cessione dal commissionario al terzo è determinata secondo le regole generali (art. 13, primo comma, del D.P.R. n°633/1972). La base imponibile della cessione dal committente al concessionario è rappresentata dal prezzo riscosso dal commissionario diminuito della provvigione pattuita a suo favore. Nel caso di **commissione per l'acquisto**, l'operazione tra il commissionario e il terzo è disciplinata dalle regole generali, mentre quando il commissionario spedisce la merce al committente, la base imponibile è data dalla somma pagata per l'acquisto della merce più la provvigione.

A norma dell'art. 15 del D.P.R. n°633/1972, alcune operazioni sono escluse dalla base imponibile. In particolare:

- le somme corrisposte a titolo di penalità (in quanto, per il loro carattere risarcitorio, esulano dal concetto di corrispettivo); trattasi di penalità per inadempimenti;

la non assoggettabilità a IVA è subordinata alla circostanza che l'addebito di interessi sia esplicitamente previsto nelle condizioni generali di vendita, contenute nel contratto originario;

- le somme dovute a titolo di interessi moratori

- il VALORE NORMALE dei BENI ceduti a titolo di SCONTO, PREMIO o ABBUONO, in conformità con le originarie condizioni contrattuali, eccettuati quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;

è irrilevante la circostanza che il bene dato in **premio** non formi oggetto dell'attività propria dell'impresa; come visto in precedenza, la cessione deve essere stata pattuita nel contratto originario; in fattura, la descrizione del bene e la relativa valutazione dovranno comparire con annotazione separata; se la consegna del premio è successiva rispetto al momento di emissione della fattura (relativa all'operazione da cui è scaturito il diritto al premio), occorrerà emettere un'apposita nota di addebito, senza IVA;

gli **sconti in denaro** sono soggetti ad una diversa disciplina; anche se pattuiti in un momento successivo rispetto a quello della stipulazione del contratto, essi riducono sempre la base imponibile; tale effetto può verificarsi in due modi: con abbattimento della base imponibile nella fattura relativa all'operazione che ha originato lo sconto, oppure con successiva nota di accredito (se lo sconto viene concesso dopo il decorso di un anno dal compimento dell'operazione principale, la nota di accredito sarà senza IVA);

- le somme dovute a titolo di anticipazioni sostenute in nome e per conto della controparte, purché documentate (si considerano anticipazioni in nome e per conto le somme che il soggetto passivo ha anticipato per conto di qualche cliente, agendo nell'esercizio di poteri di rappresentanza)

- le cauzioni per imballaggi per i quali è stata pattuita la resa

- ecc..

Tali operazioni, ancorché non soggette a imposta, devono essere indicate, con annotazione separata, nella fattura.

La disciplina dell'IVA prevede l'applicazione di una serie di aliquote variabili in relazione al tipo dei beni e dei servizi scambiati.

Attualmente sono previste tre aliquote: 4%, 10% e 20%.

Le manovre sulle aliquote IVA consentono di agevolare o di penalizzare alcune tipologie di consumi rispetto ad altre. In questo senso, appare chiaro che la modifica delle aliquote IVA è uno strumento di politica economica.

L'aliquota del 20 per cento è l'aliquota generale, le altre si applicano in deroga rispetto alla disciplina normale.

Le prestazioni di servizi consistenti nella locazione, anche finanziaria, nel noleggio e simili scontano la stessa aliquota che si applica per la cessione dei medesimi beni. In tal modo si è cercato di evitare che la disponibilità di un bene venisse tassata in modo diverso a seconda del contratto con il quale fosse stata ottenuta.

L'aliquota applicabile va scelta in relazione al momento nel quale l'operazione si intende effettuata ai fini IVA; pertanto, in caso di mutamento delle aliquote, una stessa fornitura, pagata in tempi differenti, potrà scontare aliquote diverse ove una parte del corrispettivo sia stata pagata o fatturata prima della consegna e quest'ultima avvenga dopo l'entrata in vigore della nuova misura dell'aliquota.

§ 4.5 - IL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

Le operazioni economiche diventano rilevanti ai fini IVA in un momento ben preciso. Da esso decorrono, direttamente o indirettamente, i termini per l'effettuazione degli obblighi di fatturazione, registrazione, ecc..

Prima che si verifichi il momento di effettuazione delle operazioni (c.d. MOMENTO IMPOSITIVO) il soggetto passivo di IVA non è tenuto ad alcun obbligo formale.

Alla esplicitazione delle circostanze che costituiscono il momento impositivo è dedicato l'art. 6 del D.P.R. n°633/1972. Ognuno dei momenti in esso indicati rende, in linea di principio, autonomi gli obblighi di fatturazione e registrazione, anche se i vari momenti derivano da un unico rapporto contrattuale.

I criteri per stabilire il momento impositivo sono alquanto simili a quelli previsti

per la competenza degli elementi reddituali nel reddito di impresa.

Le **CESSIONI DI BENI** si considerano effettuate:

- *per i beni immobili* nel momento della stipulazione dell'atto traslativo
- *per i beni mobili* nel momento in cui il bene viene consegnato o spedito.

L'art. 6 del D.P.R. n°633/1972 precisa che, nell'ipotesi di cessioni di beni mobili con **effetto traslativo della proprietà successivo** rispetto alla consegna, l'operazione si considera effettuata:

- al verificarsi dell'effetto traslativo
- oppure, dopo il decorso di **un anno** dalla spedizione del bene (se l'effetto giuridico si verifica oltre tale termine).

In caso di vendita di una serie di componenti di un unico bene, con consegna delle singole parti in momenti differenti, se queste ultime, isolatamente considerate, non sono idonee a soddisfare l'interesse dell'acquirente, la cessione si intende effettuata solo al momento della consegna dell'ultimo componente.

Se la cessione di beni comprende anche l'effettuazione di prestazioni di servizi accessori (si pensi alla fornitura di un impianto industriale con posa in opera e installazione), la cessione si deve ritenere effettuata solo al momento del compimento della prestazione accessoria.

In caso di **autoconsumo** di beni mobili, l'operazione si considera effettuata al momento del prelievo del bene.

Nelle **commissioni per la vendita** (art. 1771 c.c.) la cessione dal committente al commissionario si considera effettuata nel momento in cui quest'ultimo vende il bene a terzi; pertanto, in tale momento il committente deve fatturare la vendita al commissionario e il commissionario deve fatturare la vendita al terzo. Nelle **commissioni per l'acquisto**, il momento impositivo si verifica, per i passaggi di beni dal commissionario al committente, al momento della consegna o spedizione dei beni a quest'ultimo.

Al verificarsi di **operazioni permutative**, ciascuna prestazione deve essere considerata separatamente e autonomamente, con riguardo alla individuazione del momento impositivo. Per contro, nell'ipotesi di "**datio in solutum**" (art. 1197 c.c.), ad esempio Tizio, anziché pagare il corrispettivo della cessione effettuata da Caio, esegue una prestazione di servizi, posto che il servizio è il corrispettivo della cessione, entrambe le prestazioni si considerano effettuate nel momento impositivo della cessione. Nel caso di **scambio di prestazioni di servizi**, il momento impositivo di ciascuna prestazione è da ravvisare all'atto in cui è compiuta l'altra prestazione.

Vi sono poi altre regole particolari.

Le **PRESTAZIONI DI SERVIZI** si considerano effettuate nel momento del pagamento del corrispettivo (nella disciplina delle imposte dirette, invece, la prestazione si considera effettuata nel momento in cui il servizio è ultimato).

Se anteriormente ai momenti precedentemente indicati:

- sia emessa la fattura
- o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo

l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o del pagamento.

Quando il momento impositivo è dato dal pagamento e questo avviene mediante bonifico bancario, il pagamento si considera effettuato nel momento in cui il creditore ha notizia dell'accreditamento delle somme.

Il Dlgs. n°313/1997 ha introdotto la nozione di esigibilità dell'IVA. L'imposta sul valore aggiunto è esigibile dal momento in cui l'Erario ha il diritto a conseguire il pagamento del tributo. In generale, è ravvisabile una perfetta coincidenza tra il momento impositivo e il momento dell'esigibilità, nel senso che, quasi sempre, essi si verificano contemporaneamente.

Il verificarsi dell'esigibilità non comporta l'obbligo, immediato, di versare l'imposta. Nel momento in cui l'IVA è esigibile il contribuente è debitore dell'imposta, tuttavia il debito non può considerarsi scaduto. Per stabilire il momento del versamento è necessario osservare le norme che specificamente regolano questo obbligo. Pertanto, si deve osservare che la nozione tributaria di esigibilità non coincide con quella civilistica, la quale presuppone la possibilità di ottenere subito, anche giudizialmente, il pagamento.

Il principio testé enunciato subisce due eccezioni:

- **in caso di cessione di beni e prestazioni di servizi nei confronti di Stato,**

enti pubblici territoriali, ecc., l'imposta è esigibile dal momento del pagamento del corrispettivo;

In passato, per le cessioni e per le prestazioni in disamina, il momento impositivo, in deroga rispetto alle norme generali, era rappresentato dalla data di effettuazione del pagamento del corrispettivo (sempre posteriore rispetto alla consegna, spedizione e via dicendo). La deroga favoriva indubbiamente i contribuenti, che versavano l'imposta dopo averla effettivamente incassata dalla controparte. Tuttavia il differimento del momento impositivo comportava una serie di complicazioni (annotazione di fatture in sospeso e obbligo di emettere note di variazione in caso di cambiamento dell'aliquota occorso nel periodo compreso tra la data di emissione della fattura e quella del pagamento del corrispettivo). **Con la nuova disciplina, la fattura emessa alla data della consegna (spedizione, ecc.) è sempre definitiva e, come tale, dovrà essere registrata nel registro delle fatture emesse del cedente (entro quindici giorni). Tale registrazione non produce, tuttavia, alcun obbligo di versamento della relativa IVA, posto che l'esigibilità è ora differita al momento del pagamento.**

Il descritto differimento dell'esigibilità non opera inderogabilmente: i soggetti che effettuano l'operazione possono rinunciarvi. In tal caso, per agevolare l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, l'emittente indicherà in fattura se l'esigibilità è immediata o differita.

- in caso di cessioni di beni per i quali è ammessa la fatturazione differita mensile; il momento dell'esigibilità dell'imposta è rappresentato dal mese successivo; questa seconda eccezione, tuttavia è venuta meno per effetto del D.L. n°328/1997, che ha fissato il momento impositivo e l'esigibilità nel mese della consegna o spedizione.

Il concetto di esigibilità è importante in quanto è con riferimento ad esso che la nuova versione della disciplina in materia di IVA individua il momento dal quale comincia a decorrere il diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti; inoltre, l'esigibilità costituisce il criterio fondamentale per determinare l'imposta a debito nelle singole liquidazioni periodiche.

§ 4.6 - LA RIVALSA E LA DETRAZIONE

Abbiamo visto che l'IVA è applicata sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi e che il soggetto che esegue l'operazione attiva deve rivalersi sul cessionario o sul committente per l'importo dell'imposta (c.d. OBBLIGO DI RIVALSA). Ciò rappresenta un elemento di certezza nei rapporti economici, infatti è noto a priori che:

- il prezzo richiesto da un dettagliante è comprensivo dell'IVA
- il prezzo richiesto al cessionario o committente, soggetto passivo di IVA, deve essere maggiorato dell'imposta.

L'espressione "*obbligo di rivalsa*", contenuta nella disciplina dell'IVA è curiosa, in quanto, chi cede beni o effettua prestazioni di servizi ha tutto l'interesse a recuperare dal cessionario o dal committente l'ammontare dell'imposta da versare all'Erario. Il legislatore ha inteso evitare che la rivalsa fosse oggetto di contrattazioni tra le parti. Ogni patto che esclude la rivalsa del soggetto passivo è nullo. La rivalsa non è, tuttavia, obbligatoria quando i beni la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa sono ceduti a titolo gratuito oppure sono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore.

In generale, il soggetto passivo di IVA ha diritto a detrarre dall'imposta a debito l'IVA pagata sugli acquisti. La DETRAZIONE ha la funzione di eliminare qualsiasi incidenza economica dell'imposta sulle operazioni avvenute nel ciclo produttivo o distributivo. Esistono tuttavia specifiche limitazioni alla detrazione.

La disciplina della detrazione IVA obbliga gli operatori a verificare l'*INERENZA* di ogni acquisto, rispetto all'attività svolta: la mancanza del requisito dell'inerenza comporta il venir meno del diritto alla detrazione.

Fino al 31/12/97, i contribuenti potevano portare in detrazione l'imposta pagata

al fornitore limitatamente all'ammontare loro addebitato per rivalsa nella fattura di acquisto. In altri termini, il diritto alla detrazione non dipendeva dal materiale pagamento dell'imposta al cedente o prestatore, bensì dall'esistenza di un addebito, a titolo di IVA, nella fattura di acquisto.

In caso di addebito IVA superiore alla somma effettivamente pagata, il cessionario o committente poteva detrarre tutto l'ammontare indicato in fattura.

Fino al 31/12/97, il concetto di inerenza ai fini IVA ha avuto una qualificazione abbastanza generica e indipendente dalle operazioni attive effettuate.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza, l'inerenza dell'acquisto, con riferimento all'attività svolta dal soggetto passivo, si verificava tutte le volte che:

- il bene, *non acquistato dal soggetto passivo in qualità di "privato"*, veniva DESTINATO all'esercizio professionale o imprenditoriale, a nulla rilevando la mancata utilizzazione concreta;

il sopravvenuto disuso, successivo alla detrazione dell'imposta, veniva considerato quale evento assolutamente irrilevante, sia che dipendesse da scelte individuali del soggetto passivo, sia che fosse dovuto a cause di forza maggiore;

- l'imprenditore o l'esercente arti e professioni poneva in essere atti preliminari o preparatori rispetto all'attività che si accingeva a intraprendere.

Quale correttivo di possibili abusi, la disciplina IVA contemplava l'assoggettamento all'imposta di qualunque ipotesi di autoconsumo di beni (*non anche di servizi*) o di destinazione di beni a finalità estranee all'impresa o alla professione. In altre parole, il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti era quasi sempre riconosciuto; in sostanza, al verificarsi di successive utilizzazioni "private", l'Erario si riprendeva l'IVA precedentemente detratta dal contribuente.

Si aggiunga che, secondo la disciplina vigente fino al 31/12/97, il momento preciso del sorgere del diritto alla detrazione risultava regolamentato in maniera alquanto confusa (la legge prevedeva un termine per la registrazione delle fatture di acquisto, basato sulla data di ricevimento delle singole fatture, e statuiva il diritto di detrarre l'imposta relativa alle fatture registrate).

Va precisato che in caso di acquisti di beni o di servizi destinati PROMISCUAMENTE all'utilizzazione professionale/imprenditoriale e all'impiego privato (personale o familiare) la dottrina più attenta ha costantemente sostenuto che tutta l'imposta pagata al fornitore fosse indetraibile. Quindi, nel caso di acquisto di una porta blindata per l'immobile adibito promiscuamente ad abitazione e studio professionale l'IVA sull'acquisto non doveva essere detratta. La lettera della norma, infatti, non ha mai previsto una detrazione proporzionale alla quota di utilizzazione professionale/imprenditoriale (solo nel caso dei radiotelefoni si è introdotta una simile regola, peraltro con presunzione assoluta di utilizzo "privato" al 50%, il che è stato interpretato come statuizione di una norma eccezionale non suscettibile di interpretazione analogica). Per ogni singolo bene o servizio acquistato, quindi, l'imposta sul valore aggiunto si poteva detrarre o in misura piena, o in nessun modo.

In aggiunta rispetto a tale regola generale, la legge dettava un'elencazione tassativa di acquisti in cui si presumeva (in modo ASSOLUTO) la non inerenza; pertanto, l'imposta pagata al fornitore su tali acquisti era considerata indetraibile.

A titolo esemplificativo, ricordiamo le seguenti categorie di spese:

- spese relative a prestazioni di viaggio, soggiorno e ristorazione;
- spese relative all'acquisto di autoveicoli, autovetture e motocicli e alle prestazioni di manutenzione e riparazione sui medesimi (con talune eccezioni);
- spese relative all'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati ai veicoli sopra indicati;
- spese relative all'acquisto di beni immobili strumentali per l'esercizio di arti e professioni;

- ecc..

Altra deroga al principio della detraibilità dell'IVA sugli acquisti è rappresentata dal c.d. "meccanismo del PRO-RATA".

La legge prevedeva che quando un soggetto passivo di imposta effettuava operazioni esenti (art. 10 del D.P.R. n°633/1972) l'IVA sugli acquisti diventava non detraibile per la parte corrispondente alla percentuale rappresentata dalle operazioni esenti rispetto al totale delle operazioni effettuate. Si consideri il seguente esempio: un dentista effettua prestazioni sanitarie (operazioni esenti da IVA) per un ammontare di lire 90 milioni e traduzioni scientifiche (operazioni imponibili) per un valore di lire 10 milioni; inoltre, effettua acquisti (di beni e servizi) per un valore imponibile di lire 5 milioni (pagando un'IVA pari a lire 950.000 -ipotizzando un'aliquota del 19%-); i valori rilevanti ai fini della liquidazione dell'imposta sono i seguenti (si considera un'aliquota IVA del 19%):

- operazioni esenti	90.000.000	(IVA esente)
- operazioni imponibili	10.000.000	(IVA a debito 1.900.000)
- volume d'affari	100.000.000	(totale IVA a debito 1.900.000)
- iva sugli acquisti	950.000	

la percentuale di indetraibilità dell'IVA sugli acquisti viene determinata con il seguente rapporto:

TOT.OPERAZ.ESENTI / VOLUME D'AFFARI

nel nostro caso è pari al 90% (90.000.000/100.000.000); pertanto, l'IVA sugli acquisti sarà indetraibile per il 90% (o, il che è lo stesso, sarà detraibile per il 10%) del suo ammontare; l'imposta da versare è data dalla seguente differenza:

IVA A DEBITO - QUOTA DETRAIBILE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI

nell'esempio proposto il contribuente deve versare lire 1.805.000 (pari al risultato della seguente differenza: 1.900.000 - 95.000).

Allo scopo di semplificare l'applicazione del meccanismo di detrazione testé descritto, la legge prevede che il pro-rata (cioè la percentuale di indetraibilità dell'IVA sugli acquisti) sia arrotondato all'unità più vicina (20,7% diventa 21%, mentre 16,2% diventa 16%).

In occasione delle liquidazioni periodiche, con le quali il contribuente versa, anticipatamente e con riferimento a una frazione dell'anno, l'imposta sul valore aggiunto a suo debito, è obbligatorio determinare l'ammontare dell'IVA sugli acquisti indetraibile; a tale scopo, il contribuente deve utilizzare il pro-rata relativo all'anno solare precedente. In sede di dichiarazione annuale si calcola il pro-rata relativo all'anno al quale è riferita la dichiarazione e si rettifica, eventualmente, l'IVA indetraibile che è stata precedentemente determinata. L'IVA indetraibile ha natura di costo deducibile dal reddito di impresa o di lavoro autonomo.

A decorrere dal 1/1/98, il meccanismo della detrazione IVA ha subito importanti modifiche. La nuova disciplina ha eliminato le divergenze tra le norme interne e quelle comunitarie, in materia di detrazione.

Secondo la disciplina comunitaria, il diritto alla detrazione compete se e nella misura in cui gli acquisti sono destinati all'utilizzazione in operazioni imponibili. La previgente disciplina interna presentava alcuni inconvenienti:

- il soggetto passivo svolgente solo operazioni esenti poteva comunque detrarre tutta l'IVA sugli acquisti di un esercizio se, nello stesso, non effettuava alcuna operazione attiva;
- parimenti, aveva pieno diritto di detrarre tutta l'IVA pagata all'atto dell'acquisto, il soggetto che effettuava solo operazioni attive estranee al campo di applicazione dell'imposta.
- chi effettuava in un anno solo operazioni esenti, perdeva il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti dei beni e dei servizi che, in successivi periodi di imposta, sarebbero stati utilizzati per attività produttive di corrispettivi imponibili.

Per potere effettuare la detrazione si devono verificare, contemporaneamente, due condizioni:

- inerenza dell'acquisto
- esigibilità dell'imposta per il fornitore.

Nel nuovo concetto di INERENZA:

- continua ad essere irrilevante l'effettivo impiego, nell'attività produttiva, dei beni e/o dei servizi acquistati; parimenti, è necessario escludere che l'acquisto si sia verificato nella veste di "operatore privato" (o, il che è lo stesso, "consumatore finale");
- tuttavia, la detrazione non spetta se l'acquisto è riferibile ad attività esenti o fuori campo IVA (con alcune eccezioni); è, dunque, operante un "principio di indetraibilità per destinazione" (o, all'inverso, un "principio di detrazione in funzione dell'utilizzo").

Il recepimento della disciplina comunitaria richiedeva alcune cautele; affermare che l'IVA sarebbe stata detraibile soltanto per gli acquisti impiegati in operazioni imponibili, avrebbe comportato la perdita del diritto alla detrazione relativamente alle spese generali (spese notarili per le modificazioni dell'atto costitutivo, arredi per la sede sociale distinta dalle sedi operative, spese per la revisione contabilee via dicendo).

La direttiva Cee, pertanto, doveva essere recepita evitando la previsione di un collegamento diretto con le "operazioni" imponibili. Molto opportunamente, il legislatore italiano non ha adottato una nozione "positiva" di inerenza, ma ne ha escluso, a certe condizioni, la sussistenza.

Art. 19, comma 2, del D.P.R. n°633/1972 (nuova versione)

[2] Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi AFFERENTI OPERAZIONI ESENTI O COMUNQUE NON SOGGETTE ALL'IMPOSTA, salvo il disposto dell'art. 19-bis 2.

Mentre le operazioni esenti sono ben individuate, alquanto complessa è la determinazione dell'aggregato rappresentato dalle operazioni escluse.

Un primo problema che si può affrontare è il seguente: costituisce operazione non soggetta la concessione di beni in comodato a persone legate da relazioni d'affari con il contribuente? In altri termini, è detraibile l'IVA sulla bolletta del telefono concesso gratuitamente ad un praticante di studio (dotato di autonoma partita IVA)? Si può recuperare l'IVA pagata per l'acquisto di una macchina da caffè data in comodato al cliente che, in base ad un contratto, si è obbligato ad acquistare dal comodante il caffè e lo zucchero, per una certa durata?

Siamo propensi a ritenere che nei casi descritti la detrazione continui a spettare al contribuente. Tuttavia, si segnala che la relazione ministeriale che accompagna il Dlgs. n°313/1997 prende in considerazione solo l'ipotesi di comodato A CLIENTI, confermando la detraibilità dell'IVA. Non si hanno certezze in ordine alle altre fattispecie di comodato.

I professionisti che producono anche redditi derivanti dallo sfruttamento di diritti d'autore (in qualità di collaboratori a riviste o di autori di libri), dal 1998 non possono più detrarre l'imposta sul valore aggiunto per gli acquisti asserviti esclusivamente a siffatte operazioni fuori campo IVA [art. 2, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n°633/1972]. L'indetraibilità dovrebbe riguardare gli acquisti di computer, stampanti, CD-ROM, l'abbonamento a banche dati, ecc.. In caso di beni e servizi utilizzati promiscuamente sia per l'attività imponibile, sia per quella esclusa da imposta, si applicano le regole descritte nel seguito (in sede di commento al quarto comma dell'articolo 19).

19, comma 3, del D.P.R. n°633/1972 (nuova versione)

3] La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

a) operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 o a queste assimilate dalla leg

ge [OMISSIS]

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta

c) operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) e f)

d) cessioni di cui all'articolo 10, n°11)

e) operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui all'art. 74, commi primo, settimo, ottavo e nono.

La norma in commento prevede il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti afferenti le operazioni attive di seguito elencate:

- cessioni all'esportazione [lett.a)]
- servizi internazionali [lett.a)]
- cessioni intracomunitarie [lett.a)]
- cessioni aventi per oggetto denaro o crediti in denaro [lett.c)]
- cessioni di aziende e di complessi aziendali [lett.c)]
- conferimenti in società di aziende [lett.c)]
- passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, ecc. [lett.c)]
- operazioni effettuate da edicolanti, rivenditori di biglietti di viaggio, ecc. [lett.e)]
- cessioni di campioni gratuiti di modico valore [lett.c)]
- cessioni di rottami e degli altri residuati [lett.e)]
- ecc..

Tra le ipotesi comprese nella lettera b), si può citare l'effettuazione, da parte di un avvocato, di una prestazione di consulenza a beneficio di un committente extra-comunitario (o, anche, comunitario purché soggetto passivo di imposta nel suo Paese).

Ulteriore novità è rappresentata dalla detrazione PRO-QUOTA: in caso di acquisti "promiscui", cioè afferenti sia ad operazioni soggette a IVA, sia ad operazioni:

- esenti
 - fuori campo IVA
 - o "private" (cioè di acquisti che, parzialmente, vengono impiegati in una sfera extra-imprenditoriale/extra-professionale),
- l'imposta è detraibile solo per la parte che si riferisce alle operazioni attive soggette a IVA. La quota di IVA detraibile deve essere determinata con CRITERI OGGETTIVI.

Art. 19, comma 4, del D.P.R. n°633/1972 (nuova versione)

[4] Per i beni e i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato SECONDO CRITERI OGGETTIVI, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione.

La scelta del criterio oggettivo è lasciata al contribuente. Se in alcuni casi, la decisione adottata non dovrebbe aprire una controversia con l'Amministrazione finanziaria (si pensi alla determinazione dell'imposta detraibile sulle spese di riscaldamento in funzione dei metri quadri utilizzati per l'attività professionale/imprenditoriale), si può ritenere probabile, in altri casi, l'apertura di un notevole contenzioso.

Per i professionisti che effettuano contemporaneamente operazioni imponibili e operazioni di cessione, concessione e licenza relative a diritti di autore (quindi, operazioni fuori campo IVA), dal 1998 la detrazione dell'imposta sugli acquisti di beni e servizi, utilizzati promiscuamente per effettuare le due categorie di operazioni in disamina, non potrà più essere effettuata in misura piena. Occorrerà stabilire, IN MODO OGGETTIVO, bene per bene e servizio per servizio, la quota di utilizzazione relativa all'attività non soggetta a imposta e, in seguito, si dovrà rinunciare all'esercizio della detrazione in funzione della percentuale così determinata. A titolo esemplificativo, questa verifica riguarderà i seguenti acquisti:

- computer, stampanti, ecc.
- energia elettrica
- CD-ROM, abbonamenti a banche dati, ecc.
- locazione dell'immobile (se soggetta a imposta)
- ecc..

Per la determinazione del criterio oggettivo si potrebbe calcolare il rapporto tra il volume d'affari delle operazioni imponibili e quello dell'attività non soggetta.

Le nuove disposizioni trovano applicazione limitatamente ai beni acquistati a partire dal 1° gennaio 1998 ed ai servizi acquistati a partire da tale data (anche se l'art. 11 del Dlgs. n°313/1997 non prevede una specifica norma transitoria). Pertanto, per i beni e i servizi acquistati prima di tale data, continuano ad applicarsi le regole della disciplina previgente. Esemplicando, se dal 1999 il computer dello studio, acquistato nel 1996, viene utilizzato (anche o esclusivamente) per scrivere articoli o libri, la nuova destinazione (parziale) non incide sulla correttezza della detrazione IVA a suo tempo operata. La stessa conclusione non vale per i beni acquistati dal 1998. L'art. 19-bis 2, infatti, ha introdotto l'obbligo di rettificare la detrazione operata all'atto della registrazione della fattura, entro prestabiliti limiti temporali, qualora si verifichi una differente destinazione d'uso (si rimanda al lettore al commento dell'art. 19-bis 2).

Anche la regola del PRO-RATA ha subito modificazioni: mentre prima si otteneva una percentuale di "indetraibilità" dell'imposta pagata all'atto degli acquisti, il Dlgs. n°313/1997 ha previsto la determinazione di una percentuale di "detraibilità". In aggiunta, cambiano i destinatari della regola del "pro-rata".

Secondo la normativa in vigore fino al 31/12/97, il meccanismo del pro-rata poteva interessare tutti i soggetti passivi di IVA: era sufficiente compiere un'isolata e occasionale operazione esente *a latere* delle consuete operazioni imponibili o, viceversa, un'isolata operazione imponibile contestualmente alle usuali operazioni esenti; il rapporto tra le operazioni esenti e il volume d'affari definiva la quota dell'IVA sugli acquisti che non poteva essere recuperata.

Secondo le nuove disposizioni, il meccanismo del pro-rata si applica solamente ai contribuenti che "istituzionalmente" effettuano sia operazioni esenti, che operazioni imponibili (c.d. "imprese miste" o "contribuenti misti").

Pertanto, il medico che occasionalmente svolge una prestazione soggetta ad IVA non dovrà calcolare il pro-rata: l'imposta su tutti gli acquisti relativi alle attività da cui derivano corrispettivi esenti è interamente indetraibile, mentre l'imposta sugli acquisti afferenti all'operazione imponibile sarà totalmente detraibile.

Ai fini della tenuta della contabilità, pertanto, occorre identificare *immediatamente* a quale attività si riferisce il tipo di bene acquistato e, conseguenzialmente, decidere se la fattura di acquisto deve essere registrata con IVA detraibile o indetraibile.

In merito all'ambito di concreta applicazione del pro-rata, occorre chiarire se il meccanismo riguarda:

- tutti gli acquisti effettuati nel periodo di imposta (dai soggetti sopra identificati)
- oppure, i soli acquisti che afferiscono indistintamente sia alle operazioni imponibili, che a quelle esenti (possiamo chiamarli "acquisti misti"); a titolo esemplificativo, si pensi alle spese generali d'impresa).

La tesi del "pro-rata residuale" sembrerebbe implicitamente confermata dalla relazione che accompagna il Dlgs. n°313/1997. Seguendo la tesi contraria, invece, si confermerebbe la disciplina previgente (questa eventualità potrebbe procurare all'Italia una censura per contrasto con la VI Direttiva comunitaria).

Secondo la Circolare n°328/E del 24/12/97 (emanata dal Ministero delle finanze), il meccanismo del pro-rata si applica all'intera massa degli acquisti, non solo a quelli "misti".

Nel corso dell'anno solare, i "contribuenti misti" liquidano l'imposta calcolando l'IVA detraibile provvisoriamente, sulla base della percentuale di pro-rata dell'anno precedente, operando, poi, un conguaglio, sem- perché necessario, in sede di presentazione della dichiarazione annuale.

Nell'ipotesi di soggetti che effettuano abitualmente operazioni imponibili e operazioni esenti (c.d. contribuenti misti) e, A LATERE, operazioni fuori campo IVA (comprese quelle per fini privati), l'IVA sugli acquisti afferenti a queste ultime operazioni si considera sempre indetraibile (fatta eccezione per le operazioni di cui al comma 3 dell'art.19), mentre l'IVA sugli altri acquisti segue la regola del pro-rata.

Art. 19-bis, comma 1, del D.P.R. n°633/1972 (nuova versione)

[1] La percentuale di detrazione di cui all'art. 19, comma 5 è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma citato, non si tiene conto:

- delle cessioni di beni ammortizzabili
- dei passaggi interni di beni tra attività separate ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n°633/1972
- delle cessioni di denaro e di credito di denaro
- delle cessioni e conferimenti di aziende e rami aziendali
- delle cessioni di campioni di modico valore opportunamente contrassegnati
- dei passaggi di beni in dipendenza di trasformazioni societarie
- delle cessioni di beni acquistati o importati senza aver potuto beneficiare della detrazione d'imposta
- delle operazioni esenti indicate nell'art. 10 dal n°1) al n°9).

La norma citata non stravolge, sostanzialmente, la versione in precedenza vigente, pur apportando innovazioni.

Vediamo schematicamente come si calcola il pro-rata:

op.imponibili - cess.beni ammort. + op.F.C.IVA che non limitano la detraz.

----- = PRO-RATA
 importo indicato al numeratore + op.esenti (non occasionali)

Quanto agli acquisti con IVA non detraibile per presunzione legale (assoluta), si segnala la sostanziale corrispondenza della versione vigente, con la disciplina abrogata.

Riassumendo, possiamo così schematizzare le regole sulla detraibilità dell'IVA:

Ancora, si segnalano due novità relative al sostenimento di spese di

acquisti di beni e servizi utilizzati:	detrazione IVA
esclusivamente per effettuare operazioni imponibili	l'IVA è interamente detraibile, salvo le ipotesi di indetraibilità oggettiva
esclusivamente per effettuare operazioni fuori campo IVA	l'IVA è interamente indetraibile
esclusivamente per effettuare operazioni esenti	l'IVA è interamente indetraibile
promiscuamente per effettuare sia operazioni imponibili, sia operazioni fuori campo IVA	l'IVA sugli acquisti afferenti le operazioni fuori campo è indetraibile (per il calcolo si adottano criteri oggettivi)
promiscuamente per effettuare sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti (le quali non sono "occasionalmente")	l'IVA detraibile si determina applicando alla massa degli acquisti il pro-rata
promiscuamente per effettuare sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti (che sono effettuate "occasionalmente")	l'IVA sugli acquisti afferenti le operazioni imponibili è interamente detraibile; quella afferente le operazioni esenti è totalmente indetraibile
promiscuamente per effettuare sia operazioni esenti, sia operazioni imponibili (le quali hanno carattere "sporadico")	è detraibile la sola IVA sugli acquisti afferenti le sporadiche operazioni imponibili

rappresentanza e all'acquisto di alimenti e bevande.

In ordine alla seconda novità, si precisa che la disciplina in vigore fino al 31/12/97 prevedeva l'indetraibilità dell'IVA sulle sole "somministrazioni" di alimenti e bevande. Con decorrenza 1/1/98, il mancato recupero dell'IVA a monte riguarda anche l'ipotesi di "acquisto" di alimenti e bevande, fatta eccezione per i soggetti fanno commercio o somministrazione di tali beni.

In tema di spese di rappresentanza, la previsione dell'indetraibilità è contenuta nella lett. h) del nuovo art. 19-bis 1.

Art. 19-bis 1, comma 1, lett. h) del D.P.R. n°633/1972

h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi.

Resta, invece, detraibile l'imposta sostenuta per le spese pubblicitarie, di propaganda e di sponsorizzazione.

Trattasi di una presunzione assoluta che ha avuto probabile origine nella convinzione, del legislatore, che dietro tali spese si nascondono quasi sempre fattispecie di autoconsumo.

Secondo la Risoluzione n°9/204 del 17/6/92, le spese di rappresentanza sono quelle sostenute per "offrire al pubblico un'immagine positiva" di sé e della propria attività, in termini di floridezza e di efficienza.

Per l'identificazione delle spese che si assimilano, per presunzione assoluta, alle spese di rappresentanza si rimanda agli artt. 50 e 67 del T.U.I.R..

Occupiamoci ora dell'istituto della RETTIFICA DELLA DETRAZIONE (art. 19-bis 2, del D.P.R. n°633/1972).

Il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti compete solo se al bene o al servizio acquistato viene impartita una particolare destinazione, circostanza che trova riscontro *solo nel momento dell'effettiva utilizzazione del bene/servizio*.

Tuttavia, il contribuente può esercitare la detrazione in un momento precedente: quello della liquidazione periodica dell'imposta (abbiamo già visto che non è necessario attendere che il bene entri in funzione o che il servizio sia effettivamente utilizzato). Tra il momento della registrazione della fattura di acquisto (nel quale si prende la decisione sulla qualificazione dell'IVA pagata al fornitore) e quello di impiego del fattore produttivo può trascorrere anche molto tempo.

Qualora la destinazione effettiva dell'input produttivo risulti diversa da quella preventivata nel momento della registrazione della fattura di acquisto, il contribuente dovrà "rivedere" la decisione assunta in sede di registrazione, rendendosi creditore di un'imposta a suo tempo non detratta, oppure dovendo versare l'IVA già recuperata.

Praticamente, la rettifica della detrazione dovrebbe avvenire in dichiarazione annuale (in modo simile a quanto accadeva in passato). Alternativamente, si potrebbe realizzare lo stesso risultato obbligando il contribuente ad emettere autofattura. Nel momento della stesura del presente elaborato, si segnala l'assoluta mancanza di chiarimenti da parte del Ministero delle finanze.

A questo punto è necessario distinguere tra:

- **acquisti di beni non ammortizzabili e di servizi**
- **acquisti di beni ammortizzabili.**

Nel primo caso, l'unica rettifica della detrazione può avere luogo a causa della **PRIMA UTILIZZAZIONE DEL BENE/SERVIZIO**; eventuali ulteriori mutamenti *nell'utilizzo* sono irrilevanti.

Pertanto, se in data 3/6/98 un dottore commercialista acquista una penna stilografica (recuperando l'IVA in detrazione dall'imposta dovuta nella liquidazione del secondo trimestre) e in data 10/9/98 comincia ad usarla per la propria attività professionale, non si procederà ad alcuna rettifica della detrazione. Se, poi, in data 12/10/98, decide di utilizzare tale penna promiscuamente per la professione e per l'uso privato, la nuova situazione è fiscalmente irrilevante.

Tornando al caso, precedentemente descritto, del professionista che effettua attività imponibili e attività non soggette (pubblicistica), sarebbe interessante sapere se, in caso di stipulazione di un contratto di locazione dello studio prima del 1998, e inizio dell'attività pubblicistica dal 1/2/1999, l'IVA corrisposta al locatore, dopo l'effettuazione delle operazioni fuori campo IVA, sia detraibile interamente per la sola parte asservita all'attività imponibile; in altri termini, non è chiaro se la locazione debba essere considerata una prestazione unitaria dalla stipulazione fino alla cessazione del contratto (con la conseguenza che le condizioni di spettanza della detrazione si valutano solo nel momento di prima esecuzione del contratto), oppure se i singoli mesi o trimestri di locazione costituiscano prestazioni di servizio autonome. Quest'ultima interpretazione dovrebbe essere quella più corretta.

Sarebbe opportuno verificare in che modo, in concreto, si può provare la prima utilizzazione.

Ad avviso di chi scrive, le vicende successive alla prima utilizzazione non sono irrilevanti se danno vita ad autoconsumo o ad una destinazione a finalità estranee all'impresa o alla professione. Nelle fattispecie considerate, si dovrà provvedere ad autofatturazione.

Art. 19-bis 2, comma 5, del D.P.R. n.633/1972

[5] Ai fini del presente articolo non si considerano ammortizzabili

- **i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire,**
- **né quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al venticinque per cento.**

I fabbricati si considerano in ogni caso beni ammortizzabili.

Per i beni ammortizzabili, si applica una regola differente:

- **il cambiamento di utilizzazione, rispetto a quello ipotizzato in sede di registrazione della fattura di acquisto, è rilevante per un periodo di quattro anni successivi a quello dell'entrata in funzione (cioè per un arco di cinque anni);**
- **per i fabbricati si applica lo stesso principio, tuttavia, muta il periodo in cui è obbligatorio procedere alla rettifica della detrazione (dieci anni).**

La disciplina in commento trova applicazione solo per i beni *acquistati o utilizzati* a partire dal 1/1/98 (art. 11, comma 2, del D.lgs. n° 313/1997). Pertanto, la rettifica della detrazione, secondo la nuova disciplina, riguarda anche i beni acquistati prima del 1/1/98, che sono entrati in funzione dopo tale data.

Sono equiparati ai beni ammortizzabili i beni immateriali indicati nell'art. 68 del T.U.I.R..

Solo per i beni ammortizzabili (e per i beni immateriali) è obbligatorio procedere alla rettifica della detrazione nel caso di variazioni del pro-rata (superiori a dieci punti percentuali). La rettifica deve avvenire limitatamente all'anno di entrata in funzione ed ai quattro anni successivi.

Se un bene ammortizzabile è acquistato nel 1999 ed entra in funzione nel 2000, se in quest'ultimo anno si verifica una variazione percentuale del pro-rata (anche inferiore a dieci punti) bisognerà rettificare tutta l'imposta detratta nell'anno dell'acquisizione.

Secondo il testo originario del D.lgs. n°313/1997, il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti sorgeva nel momento in cui l'imposta diventava ESIGIBILE e poteva essere esercitato non oltre il secondo anno successivo, indipendentemente dalla registrazione della fattura di acquisto, (il diritto alla detrazione sorto nel giugno 1999 avrebbe potuto essere esercitato entro l'anno 2001).

Con l'approvazione del D.P.R. n°100/1998, del 23 marzo 1998, è stato, invece, stabilito che l'imposta a credito può essere detratta solo con la regolare annotazione, sul registro degli acquisti, della relativa fattura. Ciò costituisce un ritorno alle vecchie regole.

Secondo le regole vigenti fino al 31/12/97, il diritto alla detrazione era soggetto a due ipotesi di decadenza:

- **se il contribuente non provvedeva a detrarre l'imposta addebitatagli per rivalsa nel periodo infra-annuale di registrazione della relativa fattura, la detrazione poteva essere effettuata solo in sede di dichiarazione annuale (si trattava, comunque, di un'ipotesi estrema - è difficile pensare che qualcuno registri la fattura e, poi, si dimentichi di conteggiarla -)**
- **se il contribuente si dimenticava di effettuare la detrazione anche nella dichiarazione annuale, il diritto si considerava definitivamente perso).**

Va osservato che, dal 1/1/98, le due scadenze citate sono state soppresse: il diritto alla detrazione può essere esercitato entro due anni dall'esigibilità, sempre che sia stata preventivamente registrata la relativa fattura di acquisto.

Per effetto del D.lgs. n°313/1997, il cessionario e/o il committente che acquistano un bene o un servizio senza ricevere la relativa fattura, perdono il diritto a recuperare l'imposta addebitata, dopo la conclusione del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione. L'omissione dell'obbligo di autofatturazione viene sanzionata, in maniera piuttosto pesante. Con il D.P.R. n°100/1998, tale sanzione accessoria non è stata eliminata, non essendo stato modificato il primo comma dell'art. 19.

L'imposta sul valore aggiunto è ESIGIBILE dal momento in cui l'Era-rio ha il diritto a conseguire il pagamento del tributo. Tale momento è disciplinato nell'art. 6 del D.P.R. n°633/1972, commentato in un paragra-

fo precedente.

§ 4.7 - GLI OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI

Gli adempimenti che caratterizzano l'applicazione dell'IVA iniziano anteriormente alla prima operazione imponibile. L'inizio dell'impresa o della professione devono essere segnalate all'Ufficio IVA competente per territorio (entro trenta giorni dall'inizio dell'attività).

A seguito di tale denuncia, viene attribuito al contribuente un numero di PARTITA IVA, che è indispensabile per procedere alla fatturazione, alla bollatura dei registri IVA e ad altri obblighi formali.

Salvo alcune eccezioni, le operazioni attive poste in essere da un soggetto IVA devono essere documentate attraverso l'emissione della FATTURA. *La fattura deve essere emessa quando si verifica il "momento impositivo" di ciascuna operazione eseguita.* La fattura si considera emessa quando è CONSEGNA o SPEDITA al committente o cessionario; la semplice compilazione della fattura, a cui non fa seguito la consegna o la spedizione, non è pertanto sufficiente. La legge, tuttavia, dispone alcune deroghe rispetto all'obbligo di emissione immediata della fattura.

La fattura appena descritta è detta "**fattura immediata**"; essa deve essere emessa, in duplice esemplare, a cura di chi effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, nel momento in cui l'operazione si considera effettuata, cioè entro le ore 24 della:

- data della stipulazione del rogito (cessioni di immobili)
- data della consegna o spedizione (cessioni di beni mobili)
- data del pagamento (prestazioni di servizi);

esistono poi alcune eccezioni rispetto alle regole citate: per esempio, se il pagamento del corrispettivo della cessione precede la stipulazione del rogito o la consegna, la fattura deve essere emessa entro le ore 24 della data del pagamento.

A decorrere dal 27 settembre 1996, nell'ipotesi di fatturazione immediata non deve più essere emessa la bolla di accompagnamento (né il "documento di trasporto" - DDT - che l'ha sostituita). Per alcune tipologie di beni, tuttavia, l'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento permane:

- tabacchi
- fiammiferi
- prodotti soggetti ad ACCISA (birra, liquori, vino, spumante, oli combustibili, oli lubrificanti, benzina, ecc.)
- prodotti soggetti a particolari regimi di vigilanza.

In alternativa rispetto all'emissione di una fattura immediata, il contribuente può emettere una "**fattura differita**": ciò è possibile quando la consegna o la spedizione della merce sono certificate da un DOCUMENTO DI TRASPORTO (DDT); in pratica, è possibile emettere, PER TUTTE LE CESSIONI EFFETTUATE, NELLO STESSO MESE, NEI CONFRONTI DI UNO STESSO CLIENTE un'unica fattura, nella quale saranno riportati gli estremi dei singoli documenti di trasporto (fino al 27 settembre 1996, il documento di trasporto doveva essere una bolla di accompagnamento). Dal 27 settembre 1996, il "nuovo" DDT deve contenere le indicazioni che seguono:

- data di effettuazione dell'operazione
- generalità del cedente (ditta, denominazione o ragione sociale e numero di partita IVA)
- generalità del cessionario
- (eventuale) generalità dell'impresa incaricata del trasporto

- natura dei beni trasportati - qualità e quantità dei beni trasportati (è sufficiente la sola indicazione in cifre).

Il DDT DEVE ESSERE NUMERATO, dato che la fattura differita deve recare l'indicazione degli estremi del documento stesso. Il DDT deve essere emesso dal cedente prima che abbia inizio il trasporto. La circolare ministeriale esplicativa dei nuovi obblighi non dice che il DDT deve accompagnare la merce (quindi potrebbe essere inviato via telefax), tuttavia, ciò si ritiene conveniente per facilitare gli eventuali controlli.

Il DDT può essere emesso in forma libera; non occorrono moduli prestampati da tipografie autorizzate, né è necessaria una numerazione preventiva. Non vi è obbligo di annotazione dei DDT sul registro di carico degli stampati fiscali. E' possibile utilizzare, con funzione di DDT, le scorte di bolle di accompagnamento.

I DDT devono essere conservati dall'emittente e dal cessionario sino a quando non sono stati definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta. Nel silenzio della legge e della circolare, si ritiene obbligatorio emettere il DDT in almeno due esemplari, uno da conservare a cura dell'emittente, l'altro a cura del cessionario.

La fattura differita ha per oggetto esclusivamente BENI MOBILI. Il cedente, ha facoltà, in luogo di emettere una fattura immediata, di:

- spedire la merce, accompagnata da un apposito DOCUMENTO DI TRASPORTO
- emettere la relativa fattura entro IL GIORNO 15 DEL MESE SOLARE SUCCESSIVO a quello della consegna (è consentito emettere un'unica fattura differita relativa a tutte le consegne effettuate nel mese solare precedente, posto che per ogni consegna sia stato regolarmente emesso il DDT).

La fatturazione differita può avvenire anche se il pagamento della merce si verifica prima della data di emissione della fattura differita (*ma solo se esso ha luogo dopo la data di emissione del DDT*).

La fattura differita doveva essere emessa, per le cessioni di beni effettuate fino a tutto il 30/9/97, entro la fine del mese successivo a quello della consegna o spedizione. Con l'emanazione del D.L. n°328/97, è stato stabilito un nuovo termine per l'emissione della fattura differita: il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione della merce.

Il ricorso alla fatturazione differita non comporta variazioni nell'esigibilità dell'imposta: l'Erario diventa creditore dell'IVA già nel mese della consegna o spedizione della merce. In relazione a ciò, si deve osservare che, il cessionario che riceve la merce nel mese di febbraio e la fattura nel mese di marzo, può, a patto di conoscere l'ammontare dell'imposta addebitatagli per rivalsa, esercitare, già nella liquidazione del mese di febbraio, il diritto alla detrazione. Quanto al cedente, se l'operazione oggetto di fatturazione differita viene compiuta in data 25/4/98, la fattura deve essere emessa entro il 15/5/98 e l'IVA deve essere liquidata e versata entro il 18/5/98 (**scadenza che, per effetto delle norme contenute nel Dlgs. n° 241/1997, a decorrere dal mese di maggio 1998, è stata anticipata al giorno 15**).

La fattura differita deve essere registrata nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione, cioè non più tardi del giorno 15 del mese successivo a quello di consegna (o spedizione) della merce.

La fattura deve contenere le seguenti indicazioni:

- generalità dei soggetti tra cui avviene l'operazione
- numero di partita IVA dell'emittente e, se posseduto, del cessionario o committente (non è obbligatorio indicare il numero di codice fiscale dell'emittente)

la regola citata ha efficacia esclusivamente ai fini dell'IVA; è, **tuttavia, opportuno precisare che ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. a), del D.P.R. n°605/1973, nelle fatture deve essere indicato il numero di codice fiscale del soggetto emittente;**

- descrizione dell'operazione
- base imponibile
- imposta (distintamente per ciascuna aliquota)
- numero progressivo (c.d. di emissione) della fattura.

La legge prevede l'obbligo di fatturare anche le operazioni esenti e quelle non imponibili.

I COMMERCianti AL MINUTO (che effettuano cessioni di beni in locali aperti al pubblico) ed i soggetti ad essi assimilati sono stati esonerati dall'obbligo della fatturazione. Questi soggetti, infatti, effettuano grandi masse di operazioni di modestissimo importo unitario: l'eventuale obbligo di fatturazione si rivelerebbe eccessivamente oneroso. La semplificazione citata non è assoluta: vi è l'obbligo di emettere la fattura quando il cliente ne fa richiesta; inoltre, se il cliente acquista i beni nell'esercizio di una attività di impresa, è sempre obbligato a richiedere, al commerciante al minuto, la fattura,

Per limitare il rischio di occultamento dei corrispettivi, da parte dei commercianti al minuto, sono stati introdotti gli obblighi di emissione dello "scontrino fiscale" (rilasciato attraverso uno speciale registratore di cassa) e/o della "ricevuta fiscale". Tali documenti fiscali devono essere rilasciati non appena si verifica:

- la cessione del bene
- il pagamento del corrispettivo
- oppure l'ultimazione del servizio.

Attualmente, all'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale sono tenuti non solo i commercianti al minuto, ma tutti coloro per i quali l'obbligo della fatturazione sussiste solamente in caso di richiesta del cliente.

I soggetti passivi di IVA, come si è visto, devono pagare all'Erario l'imposta che risulta a debito su un complesso di operazioni. A tale scopo, si rende necessaria la

tenuta di una determinata contabilità. I soggetti IVA devono tenere, previa vidimazione iniziale (eseguita dagli Uffici IVA, o dal notaio, o dall'ufficio del Registro o dal Tribunale), il REGISTRO DEGLI ACQUISTI e il REGISTRO DELLE FATTURE EMESSE (quest'ultimo può essere sostituito, per i soggetti dispensati dalla fatturazione, dal REGISTRO DEI CORRISPETTIVI).

Le **fatture emesse** devono essere annotate nel relativo registro entro 15 giorni dalla data di emissione, nell'ordine della loro numerazione. Le **fatture di acquisto**, invece, devono essere numerate progressivamente dal destinatario, in funzione dell'ordine nel quale sono pervenute, e devono essere in seguito annotate sul registro degli acquisti seguendo tale numerazione; **il termine per l'annotazione, novellato con il Dlgs. n°313/1997, non è più autonomo, bensì legato alla effettuazione della detrazione; in particolare, è stabilito "anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale viene esercitato il diritto di detrazione della relativa imposta". In definitiva, le fatture di acquisto devono essere annotate prima di esercitare il diritto alla detrazione (si rammenta, però, che tale diritto si prescrive alla conclusione del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione).**

Le nuove regole in tema di registrazione delle fatture di acquisto hanno prodotto (forse all'insaputa dello stesso ministro) l'eliminazione di una rilevante fonte di contenzioso tra contribuenti e Amministrazione finanziaria: in passato, il termine per la registrazione era rappresentato dall'ultimo giorno del mese successivo a quello di venuta in possesso del documento (indipendentemente dalla data di emissione); così, l'imposta relativa alla fattura datata 30/11 e ricevuta il 2/12 doveva essere recuperata nella liquidazione di dicembre, in caso di registrazione anticipata e di effettuazione della detrazione nella liquidazione di novembre, si correva il rischio che i verificatori fiscali rilevassero l'irregolarità del comportamento del contribuente. Tale eventualità diventava certezza con riferimento alle fatture emesse da fornitori localizzati a centinaia di chilometri dal cessionario/committente.

Secondo la prima versione del Dlgs. n°313/1997, dal 1/1/98, l'acquirente non avrebbe avuto bisogno di attendere il ricevimento dell'originale della fattura: grazie al collegamento esigibilità-detrazione, sarebbe stato sufficiente chiedere al fornitore l'inoltro via fax della copia del documento. Con le modifiche introdotte con il D.P.R. n°100/1998, è stata ribadita la mancanza di un termine specifico per la registrazione, fatta eccezione per quello massimo, tuttavia è stato disposto che, per poter detrarre l'imposta relativa ad una fattura di acquisto, è comunque necessaria l'annotazione della stessa, prima della scadenza del termine per la liquidazione periodica, nella quale il diritto alla detrazione viene esercitato.

Secondo una periodicità mensile o, previa opzione, trimestrale, il soggetto passivo di IVA dovrà calcolare il saldo tra l'imposta a debito (cioè quella divenuta esigibile nel mese o trimestre precedente) e l'imposta a credito (quella per la quale ha esercitato, nello stesso periodo, il diritto alla detrazione) e dovrà procedere a versare l'eccedenza del debito rispetto al credito. Il calcolo testé menzionato è noto come "*liquidazione periodica*".

Si rammenta che il diritto alla detrazione spetta nel periodo mensile o trimestrale in cui l'imposta è divenuta esigibile in capo al cedente o al prestatore del servizio, **sempreché sia stata annotata nel registro degli acquisti la relativa fattura.**

I versamenti periodici (mensili o trimestrali) non sono dovuti qualora risultino inferiori a lire 50.000 (art. 27, secondo comma).

Le liquidazioni periodiche MENSILI dovevano effettuarsi, al più tardi, entro il giorno 18 del mese successivo (art. 27, primo comma del D.P.R. n°633/1972).

Le prime tre liquidazioni periodiche TRIMESTRALI dovevano essere effettuate entro:

- il 3/5, per il primo trimestre
- il 3/8, per il secondo trimestre

- il 3/11, per il terzo trimestre.

Il versamento dell'IVA a debito relativa all'ultimo trimestre dell'anno doveva avvenire, per tutti i contribuenti, entro 3/3 dell'anno successivo (fatta eccezione per i contribuenti soggetti ad un regime IVA speciale -come gli autotrasportatori o i rivenditori di carburante-). I contribuenti che avevano optato per le liquidazioni periodiche dovevano migliorare ogni versamento trimestrale dell'1,5% a titolo di interessi.

Con decorrenza dal 1/1/98, il Dlgs. n°241/1997, senza apportare modificazioni al D.P.R. n°633/1972, ha fissato nuovi termini per i versamenti delle liquidazioni periodiche IVA. In particolare:

- i contribuenti MENSILI devono provvedere al versamento del debito IVA ENTRO IL GIORNO 15 del mese successivo;

la legge consente, in sede di effettuazione del versamento di compensare tra loro i debiti e i crediti fiscali e contributivi (la cui scadenza è stata unificata);

- per i contribuenti TRIMESTRALI, secondo il Dlgs. n°241/1997 il versamento deve avere luogo entro il giorno 15 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare (fino all'emanazione del D.P.R. n°100/1998, datato 23/3/98, l'art. 33 del D.P.R. n° 633/1972 continuava a indicare le scadenze sopra riportate).

malgrado il Dlgs. n°241/1997 stabilisse la decorrenza dal 1 gennaio 1998, con vari comunicati stampa, il ministero ha precisato che la nuova disciplina non sarebbe entrata in vigore prima del mese di maggio del 1998 (tale circostanza è stata confermata dal D.P.R. n°100/1998).

Quanto ai versamenti a saldo (liquidazione dell'ultimo trimestre o imposta dovuta in dichiarazione annuale), sono confermati i termini previsti nel D.P.R. n°633/1972.

La legge prevede in capo al contribuente il dovere di annotare, in apposita sezione del registro delle fatture emesse o del registro corrispettivi, le operazioni con cui si è determinato il risultato della liquidazione. Mentre le ultime disposizioni allungano i tempi dell'obbligo di registrazione delle fatture sui registri IVA, appare anacronistico continuare ad esigere un'annotazione con periodicità fissa per i risultati delle liquidazioni. La liquidazione del mese di marzo 1998, secondo logica, dovrebbe trovare collocazione dopo la registrazione delle fatture emesse nello stesso mese; posto che l'ultimo adempimento può avvenire (e di fatto avviene) nella parte finale dell'anno, giusta le disposizioni del D.L. n°357/1994, in quale pagina del registro il contribuente (in data 18 aprile 1998) provvederà ad annotare il risultato della liquidazione? Una valida soluzione potrebbe essere la seguente: istituire un "registro delle annotazioni periodiche di liquidazione" dove annotare, nei termini legali, esclusivamente le liquidazioni periodiche.

Il pessimo coordinamento tra il nuovo testo del D.P.R. n°633/1972 e quello del Dlgs. n°241/1997 ha determinato l'insorgenza di numerose contraddizioni. I contribuenti mensili, secondo il testo del Dlgs. n°241/1997 in vigore nel gennaio 1998, dovevano versare l'imposta entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, tuttavia, giusta l'art. 27 del D.P.R. n°633/1972, parimenti vigente, per l'effettuazione dei calcoli e l'annotazione degli estremi del versamento ci sarebbe stato tempo fino al giorno 18; i contribuenti trimestrali, secondo il testo del Dlgs. n°241/1997 vigente nel gennaio 1998, dovevano versare l'IVA entro il giorno 15 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, ma l'art. 33 del D.P.R. n°633/1972 disponeva che i calcoli e l'annotazione degli estremi del versamento dovevano avvenire entro il giorno 3 (12 giorni prima). Con il Comunicato stampa del 7 gennaio 1997, il ministro delle finanze è corso ai ripari chiarendo che i nuovi termini di liquidazione dell'imposta si sarebbero applicati a decorrere dal mese di maggio 1998.

Ancora una volta, si conferma che l'improvvisazione costituisce la sola costante tristemente ricorrente nel panorama tributario italiano.

Entro il 27 dicembre di ogni anno, i soggetti passivi di IVA, siano essi mensili o trimestrali, devono versare all'Erario il c.d. "ACCONTO IVA", consistente nel versamento anticipato dell'imposta relativa al seguente periodo:

- mese di dicembre (per i contribuenti mensili)
- ultimo trimestre dell'anno (per i contribuenti trimestrali).

Ad avviso di chi scrive, l'adozione del termine "acconto" per il versamento effettuato entro il 27 dicembre è impropria; a ben vedere, ognuna delle liquidazioni periodiche costituisce un acconto rispetto alla

determinazione dell'IVA dovuta annualmente (si rammenta che il periodo di imposta è costituito dall'anno solare). Quello che il legislatore ha denominato acconto IVA appare, più precisamente, un "acconto sull'ultimo acconto dovuto nel periodo di imposta).

L'obbligo di versare l'acconto IVA è stato introdotto, a decorrere dal periodo di imposta 1991, dalla L. n°405/1990.

Attualmente, la misura dell'acconto da versare può essere determinata secondo tre modalità alternative (il contribuente opterà per quella che comporta un esborso minimo):

- c.d. "METODO STORICO"; l'acconto dovuto risulta pari all'88% del versamento effettuato (o che avrebbe dovuto essere effettuato) a seguito della liquidazione periodica del mese di dicembre dell'anno precedente (per i contribuenti mensili), ovvero dell'ultimo trimestre dell'anno precedente (per i contribuenti trimestrali); in pratica, se è mantenuto il regime (mensile o trimestrale) dei versamenti dell'anno solare precedente, si paga l'88% dell'importo risultante dalla seguente formula (che si riferisce alla dichiarazione annuale del 1996, presentata nel 1997):

$$H12(1^{\circ}\text{col. acc.}) + L21 - L19 \text{ [per i contribuenti trimestrali]}$$

$$H12(1^{\circ}\text{col. acc.}) + H12(1^{\circ}\text{col. saldo}) \text{ [per i contribuenti mensili];}$$

- c.d. "METODO ANALITICO" (anche detto delle OPERAZIONI EFFETTUATE); si effettua una liquidazione periodica straordinaria al 20 dicembre, tenendo conto delle operazioni ATTIVE poste in essere fino a tale data, ancorché non annotate, e si procede al versamento della differenza positiva tra IVA a debito ed IVA a credito relativa al periodo:

- dal 1 al 20 dicembre (per i contribuenti mensili)

- dal 1 ottobre al 20 dicembre (per i contribuenti trimestrali);

la liquidazione straordinaria (o pre-liquidazione) deve essere annotata sul registro delle fatture emesse; è necessario osservare tutte le regole previste per le liquidazioni periodiche, compresa pure l'eventuale determinazione di un "pro-rata" di indetraibilità; sostanzialmente, occorre eseguire il seguente calcolo:

eventuale credito IVA del mese di novembre (o del terzo trimestre)

+

IVA a credito sugli acquisti REGISTRATI fino al 20 dicembre

-

IVA a debito sulle operazioni attive EFFETTUATE fino al 20 dicembre

se il risultato è positivo l'acconto non è dovuto, viceversa nel caso contrario;

- c.d. "METODO PREVISIONALE"; si deve versare l'88% di quanto il contribuente prevede di dover versare in ordine alla liquidazione del periodo (mensile o trimestrale) in corso alla data del 20 dicembre.

Non devono versare l'acconto iva i contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel corso dell'anno. Il versamento dell'acconto non è comunque dovuto se l'importo calcolato con uno dei metodi testé descritti è inferiore a 200.000 lire.

I contribuenti che adottano il sistema delle liquidazioni IVA trimestrali non devono maggiorare l'acconto, comunque sia stato determinato, degli interessi pari all'1,50 per cento.

Chi non effettua il versamento dell'acconto oppure lo esegue in misura inferiore a quella dovuta è punito con una soprattassa determinata nella misura del 20 per cento. Per coloro che si sono avvalsi del metodo previsionale è stato stabilito che la soprattassa

si applica solo se lo scostamento tra il versamento effettivo e quello dovuto risulta superiore al 5 per cento.

Entro il 15 marzo, i soggetti IVA devono presentare una "DICHIARAZIONE ANNUALE", la cui funzione è quella di consentire agli uffici competenti il controllo degli adempimenti effettuati (in particolare delle liquidazioni periodiche e dei versamenti).

La dichiarazione fa riferimento alle operazioni registrate nell'anno solare precedente (o a quelle che avrebbero dovuto esserlo). Il contribuente deve indicare distintamente l'ammontare delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti (e pure quello di talune operazioni escluse dall'applicazione dell'imposta).

Alcuni contribuenti non devono presentare la dichiarazione annuale IVA, bensì una DICHIARAZIONE UNIFICATA ANNUALE valida ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Tale dichiarazione è obbligatoria per i contribuenti aventi un periodo di imposta coincidente con l'anno solare, sempre che non abbiano operato ritenute alla fonte a titolo di acconto sul reddito di lavoro autonomo di più di dieci soggetti.

Con il D.P.R. n°10/1998 è stato introdotto, con decorrenza 1/1/1999, un ulteriore adempimento: la presentazione di una dichiarazione IVA periodica (mensile o trimestrale) in conformità al regime IVA di ciascun contribuente. L'obbligo di presentare tre, quattro o dodici dichiarazioni periodiche (tre per i trimestrali normali, quattro per i trimestrali di cui all'art. 74-ter e dodici per i mensili), anche nel caso di liquidazioni a credito, fa venir meno il dovere di procedere all'annotazione di liquidazione periodica nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.

La dichiarazione di inizio attività (artt. 35, comma 1, e 37 del DPR n°633/1972) deve essere obbligatoriamente presentata da tutti i soggetti residenti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato o per i non residenti che vi istituiscono una stabile organizzazione. La dichiarazione, che deve essere redatta in duplice esemplare su appositi modelli, va sottoscritta dal contribuente (o dal suo rappresentante legale o negoziale) e presentata direttamente all'ufficio IVA competente entro il termine perentorio di 30 giorni dall'inizio effettivo dell'attività, se il termine scade in un giorno festivo è prorogato al primo giorno lavorativo successivo (art. 6, comma 8, legge n°473/1994).

Al momento della presentazione della dichiarazione, l'ufficio attribuisce al contribuente il numero di partita Iva.

Con decorrenza 1 gennaio 1998 (entrata in vigore dell'Irap) la tassa sulla partita IVA è stata abolita (cfr. art. 36 Dlgs. 15 dicembre 1997, n° 446).

Dal 2 novembre 1998 per le imprese individuali e le società di persone (successivamente il servizio sarà attivato anche per le società di capitali e le società non residenti), la partita IVA può essere attribuita anche da parte dell'ufficio del registro delle imprese (presso le Camere di Commercio) all'atto dell'iscrizione (cfr. Circ. Min. 28 ottobre 1998, n°251/E).

L'omessa, incompleta o inesatta presentazione della dichiarazione (tanto da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti) è punita con sanzione amministrativa da un milione a quattro milioni.

La sanzione è ridotta a 200 mila lire se il contribuente provvede a regolarizzare la dichiarazione presentata entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio (cfr. art. 5, comma 6, Dlgs. n°471/1997).

Dalla dichiarazione devono risultare (art. 35, commi 2 e 5, del DPR n°633/1972):
a) i dati identificativi. Per le persone fisiche: cognome, nome, luogo e data di nascita, residenza, domicilio fiscale ed eventuale ditta. Per i soggetti diversi dalle persone

fisiche: natura giuridica, denominazione, ragione sociale o ditta, sede legale o, in mancanza, quella amministrativa, e domicilio fiscale. Inoltre vanno indicati i dati identificativi richiesti per le persone fisiche per almeno un rappresentante. Per i soggetti non residenti: anche l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia;

b) il tipo e l'oggetto dell'attività;

c) il luogo o i luoghi in cui viene esercitata l'attività anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili;

d) il luogo in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, e le scritture contabili obbligatorie;

e) il volume d'affari presunto;

f) ogni altro elemento richiesto dal modello ministeriale, il codice fiscale, gli estremi del versamento della tassa sulla partita Iva, eventuali opzioni, ecc.

Il contribuente è altresì tenuto alla dichiarazione di variazione in corso di attività (art. 35, comma 3, del DPR n°633/1972). Le variazioni che intervengono in corso di attività ad uno degli elementi indicati nella dichiarazione di inizio attività devono essere comunicati entro trenta giorni, con dichiarazione presentata all'ufficio IVA in duplice esemplare redatta su appositi modelli (gli stessi utilizzati per la dichiarazione di inizio di attività). Se il contribuente trasferisce il proprio domicilio fiscale in altra provincia, la dichiarazione di variazione va presentata anche al nuovo ufficio IVA competente per territorio ed è efficace dopo sessanta giorni.

Nel caso di modifica dell'atto costitutivo di una società di capitali, il termine di trenta giorni decorre dall'omologa della delibera (RM 22 aprile 1980, n° 381944).

L'omessa, incompleta o inesatta presentazione della dichiarazione (tanto da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti) è punita con sanzione amministrativa da un milione a quattro milioni.

La sanzione è ridotta a 200 mila lire se il contribuente provvede a regolarizzare la dichiarazione presentata entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio (cfr. art. 5, comma 6, del Dlgs. n°471/1997).

E' controverso se per l'apertura di un cantiere edile, anche di breve durata e per lavori di non rilevante entità (e quindi per i lavori eseguiti presso vari committenti) via sia o meno l'obbligo per l'impresa di dichiarare all'ufficio iva il luogo ove è ubicato.

Secondo una parte della dottrina l'obbligo esiste in ragione dell'entità e natura dei lavori, cioè della struttura duratura e stabile creata per l'esercizio dell'impresa, ad esempio costruzione di grandi opere. L'obbligo sarebbe invece da escludere per i luoghi ove sono svolte attività provvisorie, anche se per un certo periodo di tempo e con l'apprestamento di una struttura specifica per l'esecuzione dell'opera. Infatti vero è che il cantiere è il luogo ove le imprese esercitano la prestazione di servizi, costruzione, ecc., ma non è altrettanto vero che, di regola, può essere considerato un luogo ove si svolge in modo durevole l'attività dell'impresa in genere (per sua natura, il cantiere è il luogo ove sono esercitati singoli e specifici atti o operazioni dell'impresa, vale a dire di per se attività non necessariamente durature ma provvisorie).

Nel caso di cessazione per qualsivoglia motivo, è obbligatorio darne notizia all'ufficio Iva competente (art. 35, comma 4, del DPR n°633/1972) entro:

- trenta giorni dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda;

- in caso di morte del contribuente, gli eredi entro 3 mesi (art. 35-bis del DPR 633/1972).

L'omessa, incompleta o inesatta presentazione della dichiarazione (tanto da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti) è punita con sanzione amministrativa da un milione a quattro milioni.

La sanzione è ridotta a 200 mila lire se il contribuente provvede a regolarizzare la dichiarazione presentata entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio (cfr. art. 5, comma 6, del Dlgs. n°471/1997).

§ 4.8 - L'IVA SULLE CESSIONI GRATUITE DI BENI E SUGLI OMAGGI NATALIZI

Giusta l'art. 2, comma 2, n°4 del D.P.R. n°633/1972 si considerano fuori campo IVA le cessioni gratuite di beni in relazione alle quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta all'atto dell'acquisto o dell'importazione, nonché le cessioni di beni di valore unitario non superiore a lire cinquantamila.

A decorrere dal 1° gennaio 1998, per effetto dell'entrata in vigore del D.lgs. n°313/1997, è sempre indetraibile l'imposta pagata all'atto dell'acquisto dei beni e dei servizi che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano spese di rappresentanza.

Sono spese di rappresentanza, per presunzione assoluta, i beni di **valore unitario** non superiore a lire cinquantamila destinati a essere ceduti gratuitamente. Per valore unitario si deve intendere il costo di produzione o di acquisizione comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione (spese di trasporto, spese di consegna e IVA indetraibile).

Per effetto della nuova disciplina, dal 1° gennaio 1998 il trattamento degli omaggi è il seguente:

- all'atto dell'acquisto dei **beni** da omaggiare non è consentita la detrazione dell'imposta
- all'atto della successiva cessione gratuita dei beni non è dovuta l'imposta (trattasi di cessione esclusa dal campo dell'applicazione dell'IVA).

Secondo la Circolare n°188/E del 16 luglio 1998, le regole testé descritte trovano applicazione esclusivamente nel caso di beni da omaggiare la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa. Nell'ipotesi di beni normalmente prodotti o commercializzati dal cedente, il Ministero delle finanze ritiene che all'atto dell'acquisto l'IVA debba essere detratta, mentre al momento della cessione gratuita il cedente abbia l'obbligo di autofatturarsi, assoggettando ad IVA il bene ceduto in omaggio, sulla base del valore normale.

L'affermazione del Ministero non trova conferma nella legge. Il comportamento suggerito nella Circolare n°188/E potrebbe riservare ai contribuenti spiacevoli sorprese: il legislatore ha inteso, dal 1° gennaio 1998, uniformare la disciplina, IVA e imposte dirette, delle spese di rappresentanza; pertanto, posto che il costo dei beni normalmente prodotti e/o commercializzati dall'omaggiante è, comunque, spesa di rappresentanza ai fini delle imposte dirette, non si vede come non debba trovare applicazione la conseguente regola dell'indetraibilità oggettiva dell'IVA sull'acquisto. Il contribuente che si uniformasse alla condotta descritta nella citata Circolare ministeriale si troverebbe in una situazione di precaria neutralità tributaria, avendo versato l'imposta all'Erario all'atto della cessione e detratto il medesimo ammontare nel momento dell'acquisto dei beni, e rischiando il mancato riconoscimento della legittimità della detrazione operata. Pertanto, per evitare il rischio di una doppia imposizione, è consigliabile:

- detrarre l'IVA sull'acquisto di tutti i beni normalmente prodotti e/o commercializzati;
- rettificare, ai sensi del comma 9, dell'art. 19-bis 2 del D.P.R. n°633/1972, in sede di dichiarazione annuale, la detrazione precedentemente operata, relativamente ai beni che sono stati destinati ad omaggio;
- procedere alla cessione gratuita senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n°4).

Il Ministero ha chiarito che il cedente gli omaggi non possa volontariamente rinunciare ad esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta nel momento dell'acquisto dei beni, anche se, in quel momento, sia già certa la successiva destinazione gratuita degli stessi.

Nell'ipotesi di beni acquistati al fine di essere successivamente destinati ad omaggio (e quindi contabilizzati con IVA indetraibile) che vengono poi venduti a titolo oneroso (come se si trattasse di beni normalmente commercializzati dal contribuente), all'atto della cessione non deve essere applicata l'imposta per effetto dell'art. 10, n°27-quinquies, del D.P.R. n°633/1972.

Per i **beni dati in omaggio ai dipendenti** il Ministero delle finanze ha sempre sostenuto l'indetraibilità dell'imposta pagata all'atto dell'acquisto (vedere la Risoluzione n°666305 del 16 ottobre 1990), dato che nel caso in disamina non era rinvenibile

il fine promozionale della spesa. Alla luce delle novità introdotte, dal 1998, con il D.lgs. n° 313/1997, tale impostazione appare superata. In particolare, posto che gli omaggi ai dipendenti sono "spese per prestazioni di lavoro" e non "spese di rappresentanza", non dovrebbe trovare applicazione la regola dell'indetraibilità oggettiva dell'imposta di cui all'art. 19-bis 1, comma 1, lett. h). In sostanza, mentre in passato la detrazione dell'imposta era subordinata alla verifica della finalità promozionale in capo all'omaggiante, ora è proprio la mancanza di tale intento a consentire la disapplicazione della norma restrittiva.

Nell'ipotesi di beni di valore unitario non superiore a lire cinquantamila, ferma restando la detraibilità dell'imposta pagata al fornitore, la successiva destinazione ad omaggio non è considerata cessione di beni imponibile; pertanto, i beni omaggiati raggiungono la fase del consumo totalmente sgravati dall'IVA.

§ 4.9 - L'IVA SULLE CESSIONI DI BENI USATI, OGGETTI D'ARTE E D'ANTIQUARIATO

A decorrere dal 1° aprile 1995 il commercio di beni usati, oggetti d'arte e di antiquariato è regolato da un regime speciale.

Scopo del nuovo regime è quello di evitare una multipla imposizione IVA nell'ipotesi di reiterata circolazione dei beni in oggetto da un privato a un soggetto passivo dell'imposta.

Quando i beni pervengono al consumatore finale l'imposta sul valore aggiunto diventa definitiva (tanto è vero che si parla di contribuente di fatto). Da questo momento, il bene può circolare senza dover essere gravato da ulteriori oneri fiscali indiretti: se un privato vende un bene usato ad un altro privato non è prevista l'applicazione dell'imposta. Invece, se un privato vende un bene usato ad un commerciante (soggetto passivo di IVA) e questi lo rivende, nello stesso stato o dopo una eventuale manutenzione, bisogna applicare l'imposta sul prezzo pieno di vendita. In tal modo, si determina una reviviscenza dell'imposta sul valore aggiunto e quindi una duplicazione d'imposta.

Per porre rimedio a tale situazione, la direttiva comunitaria 94/5 del 14 febbraio 1994 ha previsto che, nei casi descritti, l'imposta sia calcolata sulla differenza tra il costo di acquisto e il prezzo di vendita (e cioè sul MARGINE realizzato dal commerciante dei beni usati).

Il D.L. n°41/1995 ha recepito la direttiva comunitaria introducendo tre modalità alternative di applicazione dell'imposta sul margine:

- SISTEMA DEL MARGINE ORDINARIO
- SISTEMA DEL MARGINE GLOBALE
- SISTEMA FORFETTARIO.

L'applicazione dell'I.V.A. sul margine comporta, rispetto al passato, una minore incidenza dell'imposta; sostanzialmente, con il nuovo regime, l'I.V.A. colpisce solamente l'incremento di valore del bene usato che il commerciante è riuscito a imporre alla propria clientela.

SOGGETTI INTERESSATI

Trattasi dei seguenti soggetti:

- commercianti di beni MOBILI usati, di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione
- imprenditori e professionisti che non esercitano come attività tipica il commercio di tali beni, ma che effettuano una operazione di compra vendita degli stessi.

I soggetti che effettuano vendite all'asta sono esclusi dal regime in commento.

BENI INTERESSATI

I beni oggetto del regime previsto dal D.L. n°41/1995 sono quelli:

- usati
- nonché gli oggetti di antiquariato, d'arte o da collezione, che risultino:
- ACQUISTATI IN TERRITORIO COMUNITARIO
- E DA UN SOGGETTO "PRIVATO".

Il legislatore ha individuato con una elencazione tassativa i beni appartenenti alla seconda categoria.

I mezzi di trasporto si considerano BENI USATI al ricorrere di alcuni requisiti: per le AUTOVETTURE, devono essere stati percorsi almeno seimila chilometri, inoltre, la cessione deve avere luogo dopo sei mesi dalla prima immatricolazione; per le IMBARCAZIONI, è necessario che siano state effettuate cento ore di navigazione e che siano trascorsi almeno tre mesi dalla data della prima immatricolazione; per le AEROMOBILI, devono essere state effettuate almeno quaranta ore di volo, inoltre, la cessione deve avere luogo dopo tre mesi dalla data della prima immatricolazione.

La nuova disciplina si applica anche ai beni acquistati da un soggetto assimilabile ad un "privato"; in particolare, da:

- chi, pur essendo imprenditore o professionista, non ha potuto detrarre l'imposta affe-
rente l'acquisto o l'importazione
- o chi si trova, in uno Stato Cee, in regime di franchigia
- o chi abbia ceduto il bene usato avvalendosi del regime in commento.

REGIME NORMALE

Il rivenditore dei beni usati, può anche optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari (e cioè commisurando l'imposta sul prezzo pieno di vendita con facoltà di portare in detrazione l'eventuale IVA pagata all'atto dell'acquisto).

La detrazione dell'eventuale imposta pagata all'atto dell'acquisto dovrà però essere operata nella liquidazione del periodo nel quale è avvenuta la rivendita del bene usato.

L'opzione per il regime normale deve essere comunicata al competente ufficio IVA nella dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta in cui il soggetto passivo si è avvalso di tale facoltà.

SISTEMA ORDINARIO DEL MARGINE

L'imposta è dovuta separatamente per ciascuna cessione sulla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto originario (maggiorato dei costi di riparazione sostenuti dal cedente).

Tutti gli importi considerati vanno assunti al lordo dell'IVA. Esemplicando:

corrispettivo di vendita richiesto al cliente	1.500.000
costo di acquisto dal privato	600.000
costo di riparazione (200.000 + IVA 19%)	238.000
marginale su cui scorporare l'IVA dovuta all'Erario	662.000
IVA dovuta [662.000 - (662.000/1.19)]	105.697
utile netto dell'operazione di compravendita	556.303

Ragionando secondo il punto di vista del commerciante di beni usati o di oggetti d'arte, si supponga la seguente situazione:

- il commerciante ha acquistato il bene usato a lire 1.000.000; tale valore comprende il costo di acquisizione, le spese accessorie e di riparazione e l'IVA pagata sulle riparazioni (che ipotizziamo dovuta con aliquota del 19%, ancorché non più vigente)
- il margine di profitto (o margine netto) che egli vuole ottenere è pari al 50 per cento (cioè lire 500.000)
- il prezzo di vendita (comprensivo di I.V.A.) richiesto al cliente viene determinato nel modo che segue: