PROGRAMMA MODULO SPECIALE
ESAME DI STATO 2023

Focus su temi di fiscalità indiretta

15.6.2023

Umberto Terzuolo

Operazioni Attive

Operazioni non imponibili che concorrono a formare il plafond – VE30 (VF17):

- ***Plafond***: possibilità per i soggetti con requisiti di ‘‘esportatori abituali’’ di effettuare operazioni interne di acquisto di beni o servizi senza veder applicata l’IVA in virtù della presentazione delle lettere di intento ed entro il limite delle ‘‘operazioni con l’estero’’ effettuate nell’anno precedente (da indicare nel rigo VF17 del quadro F).

Queste sono:

- ***cessioni all'esportazione*** (art. 8 co. 1 lett. a) e b) del DPR 633/72): rientrano sia le cessioni all’esportazione dirette (con trasporto fuori dalla UE a cura o a nome del cedente o del commissionario) sia le cessioni all’esportazione indirette (con trasporto a cura o a nome del cessionario non residente) sia le esportazioni triangolari.

Operazioni Attive

Operazioni non imponibili che concorrono a formare il plafond – VE30:

Queste sono:

- ***operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione*** (art. 8-bis co. 1 del DPR 633/72): navi, aereomobili, etc.
- ***cessioni intracomunitarie*** (art. 41 co. 1 e 2 del DL 331/93): cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dell'UE dal cedente o dal cessionario (o da terzi per loro conto) ed effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta, identificati ai fini IVA in un altro Stato dell'UE, ovvero nei confronti di enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4 del DPR 633/72, non soggetti passivi d'imposta.

Operazioni Attive

Operazioni non imponibili che concorrono a formare il plafond – VE30:

Queste sono:

- ***cessioni intracomunitarie assimilate*** (art. 41 co. 2 del DL 331/93): le operazioni di invio di beni mobili in altro Stato membro, con trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, per finalità rientranti nell'esercizio della propria impresa (ma non le cessioni dei beni all'estero) e le cessioni di mezzi di trasporto ''nuovi'';
- ***cessione triangolari UE (intracomunitarie)*** quando gli operatori coinvolti sono identificati ai fini IVA in tre Stati membri diversi (di cui uno è l'Italia);
- ***cessioni triangolari nazionali (interne)*** con destinazione dei beni in un altro Stato UE con come promotore e come 1° cedente due operatori nazionali

Operazioni Attive

Focus sulle cessioni Intra UE

Requisiti cessioni intracomunitarie che devono, congiuntamente, sussistere per la realizzazione di una cessione intracomunitaria sono:

- lo status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario UE;
- l'onerosità dell'operazione;
- l'acquisizione del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- l'effettivo trasferimento dei beni in un altro Stato della UE.

Dal 2020, è richiesto che il soggetto passivo (o ente) cessionario comunichi al cedente il proprio numero di identificazione IVA e che il cedente rispetti l'obbligo di presentazione dell'elenco riepilogativo INTRASTAT.

Operazioni Attive

Operazioni non imponibili che concorrono a formare il plafond – VE30:

Queste sono:

- ***servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali*** (art. 9 co. 1 del DPR 633/72),
- ***operazioni con Città del Vaticano e San Marino*** (art. 71 co. 1 del DPR 633/72);
- ***cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito IVA***, con trasporto o spedizione in altro Stato UE (art. 50-bis co. 4 lett. f) del DL 331/93) o fuori del territorio della UE (art. 50-bis co. 4 lett. g) del DL 331/93);
- ***margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati*** (art. 37 co. 1 del DL 41/95).

Operazioni Attive

Operazioni non imponibili che concorrono a formare il plafond – VE30:

Queste sono:

- ***le vendite a distanza intra-Ue nei confronti di privati con trasporto a cura o a nome del cedente effettuate nell'ambito del regime OSS*** (obbligatorio se le vendite e i servizi TTE sono cumulativamente superiori su base annua a 10.000 €) ossia con rilevanza territoriale nel Paese di destinazione, purché per le suddette operazioni siano assolti gli obblighi di fatturazione e registrazione previsti dalla normativa interna.
- **Focus sull'OSS**: regime di dichiarazione e versamento dell'IVA nello Stato di identificazione, che verserà l'IVA agli Stati in cui essa è dovuta, evitando l'identificazione in ciascuno Stato UE per assolvere gli obblighi ai fini IVA.

Operazioni Attive

Operazioni non imponibili che <u>non concorrono</u> a formare il plafond – VE31:

Queste sono:

- ***le operazioni attive effettuate in regime di non imponibilità a seguito della ricezione delle c.d. "lettere di intento"*** (art. 8 c.1 lett. c) DPR 633/72): queste sono le cessioni, effettuate anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo loro volta effettuato cessioni all'esportazione o operazioni intracomunitarie che concorrono alla formazione del plafond, si avvalgono di acquistare o importare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta entro il limite delle operazione che formano plafond effettuate nell'anno solare precedente (plafond fisso) o nei 12 mesi precedenti (c.d. plafond mobile).

Operazioni Attive

Operazioni esenti – VE33:

Queste sono identificate dall'art. 10 del DPR 633/72, nello specifico:

- le ***operazioni finanziarie e assicurative***;
- le ***locazioni di fabbricati e di terreni e le cessioni di fabbricati***, fatta salva la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta, a determinate condizioni;
- numerose ***prestazioni di carattere socio-assistenziale o sanitario***;
- le ***cessioni di oro da investimento***;
- le ***cessioni di beni acquistati con indetraibilità totale*** dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto.

Non permettono la detrazione dell'IVA sugli acquisti ex art. 19 c.2 DPR 633/72, salvo che non abbiano carattere di occasionalità (rigo VF60 campo 1).

Operazioni Attive

Operazioni esenti – VE33:

L'effettuazione di sole operazioni attive esenti può permettere di ***non presentare la Dichiarazione IVA*** eccezion fatta per coloro che:

- sono vincolati agli obblighi di rettifica della detrazione;
- hanno registrato acquisti intracomunitari (art. 48 co. 2 del DL 331/93);
- hanno registrato acquisti in reverse charge "interno" ex art. 17 co. 5 e 6 e art. 74 co. 7 e 8 del DPR 633/72.

L'effettuazione di operazioni attive esenti comporta la ***compilazione della sezione 3-A del quadro VF della Dichiarazione IVA per la determinazione del calcolo dell'IVA sugli acquisti detraibile (c.d. pro-rata).***

Operazioni Attive

Operazioni esenti – VE33 e VF Sezione 3-A:

In caso di ***effettuazione di operazioni attive sia esenti sia imponibili***, entrambe non in modalità occasionale, troverà applicazione ***l'art. 19-bis2 del DPR 633/72***.

Il ***comma 1*** prevede che la ***detrazione dell'IVA*** afferente beni o servizi acquistati dal soggetto passivo è ***rettificata in aumento o in diminuzione*** qualora gli stessi beni e servizi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella prevista al momento del loro acquisto (***VF34 campo 10***) per allineare la % di detrazione operata con quella definitiva.

La ***rettifica della detrazione*** trova applicazione anche in caso di ***mutamento*** del ***regime fiscale delle operazioni attive***, del ***regime di detrazione*** o dell'attività esercitata o ***variazione di utilizzo***.

Operazioni Attive

Operazioni esenti – VE33 e VF70:

Nel caso di rettifica di ***detrazione dell'IVA assolta su beni ammortizzabili per variazione di utilizzo***, ai fini della rettifica di cui all'art. 19-bis2 co. 1 del DPR 633/72, occorre verificare la destinazione del bene non soltanto all'atto della sua entrata in funzione, ma durante il c.d. "***periodo di tutela fiscale***":

- ***5 anni*** (dall'anno di entrata in funzione del bene e per i 4 anni successivi) per la ***generalità dei beni ammortizzabili***;
- ***10 anni*** (dall'anno di entrata in funzione del bene e per i 9 anni successivi) per i ***fabbricati*** o ***porzioni di fabbricati (anche in leasing, dalla data di esercizio del diritto di riscatto), incluse le spese di manutenzione straordinaria*** a decorrere dall'anno di ultimazione della prestazione.

Operazioni Attive

Operazioni esenti – VE33 e VF70:

Nel caso di rettifica di ***detrazione dell'IVA assolta su beni ammortizzabili per variazione di pro-rata di detraibilità*** rispetto all'anno in cui è stata detratta inizialmente l'imposta, l'art. 19-bis2 co. 4 del DPR 633/72 prevede che tale ***rettifica*** si ***applichi*** solo per i ***beni ammortizzabili*** ed i ***servizi afferenti la trasformazione, il riattamento o la ristrutturazione dei beni ammortizzabili***.

La rettifica dovrà essere ***obbligatoriamente effettuata*** se, ***durante il periodo di tutela fiscale (5 o 10 anni)***, la ***percentuale di detraibilità*** determinata ex art. 19-bis del DPR 633/72 ***risulti variata*** (in aumento o diminuzione) di ***oltre il 10%*** rispetto a quella applicata per la detrazione iniziale.

Operazioni Attive

Operazioni esenti – VE33 e VF70:

Attenzione al ***comma 4 dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72***: ''se l'anno o gli anni di acquisto o di produzione del bene ammortizzabile ***non coincidono*** con quello della sua entrata in funzione, la prima rettifica è eseguita, ***per tutta l'imposta relativa al bene***, ***in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno*** anche se lo scostamento non è superiore a dieci punti'' rispetto a quello dell'anno di acquisto o di produzione del bene medesimo.

Operazioni Attive

Operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies – VE34:

In linea generale, ***non sono soggette ad IVA*** le operazioni prive di almeno uno dei presupposti necessari per l'applicazione dell'imposta, quali:

- le operazioni effettuate in ***carenza del presupposto soggettivo***, in quanto non esercenti attività d'impresa, arte o professione (artt. 4 e 5 del DPR 633/72);
- le operazioni ***carenti del presupposto oggettivo***, in quanto non riconducibili né alla nozione di "cessione di beni" (art. 2 del DPR 633/72) né alla nozione di "prestazione di servizi" (art. 3 del DPR 633/72);
- le operazioni ***prive del requisito di territorialità IVA in Italia*** (artt. da 7 a septies del DPR 633/72).

Operazioni Attive

Operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies – VE34:

Le operazioni prive del requisito della territorialità in Italia, il cui ‘‘territorio’’ è definito dall’art. 7 del DPR 633/73, possono essere sia ***cessioni di beni*** (Art. 7-bis) sia ***prestazioni di servizi*** (Art. 7-ter).

Cessioni di beni territorialmente rilevanti in Italia:

- beni immobili esistenti nel territorio dello Stato;
- beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato;
- beni mobili spediti da un altro Stato membro della UE installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

Operazioni Attive

Operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies – VE34:

La ***territorialità della prestazioni di servizi*** varia in funzione:

- della ***natura del servizio reso*** (servizio "generico" o servizio "specifico");
- dello ***status del committente*** del servizio (soggetto passivo o "privato consumatore");
- del ***luogo di stabilimento del prestatore e del committente***.

L'art. 7-ter prevede che siano ***territorialmente rilevanti in Italia*** le ***prestazioni di servizi generiche*** rese a ***soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato*** o a ***committenti "privati consumatori"***. ***Non rilevano ai fini IVA in Italia***, se rese a un ***soggetto passivo d'imposta non stabilito*** nel territorio dello Stato.

Operazioni Attive

Operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies – VE34:

L'art. 7-quater e quinquies prevedono un ***criterio di territorialità*** basato sul ***luogo*** in cui effettivamente viene svolta la prestazione o dove è ubicato il bene immobile oggetto della stessa ***a prescindere dallo status del committente***.

Servizi su immobili	Luogo di ubicazione dell'immobile
Trasporto di passeggeri	Proporzionale alla distanza percorsa
Ristorazione e catering	Luogo di materiale esecuzione del servizio
Ristorazione e catering a bordo di navi, aerei, treni	Luogo di partenza del trasporto
Noleggio e leasing a breve termine di mezzi di trasporto	Luogo di messa a disposizione del mezzo
Accesso a manifestazioni, fiere, esposizioni	Luogo di svolgimento delle attività

Operazioni Attive

Operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies – VE34:

L'art. 7-quinquies, sexies e octies prevedono un ***criterio di territorialità*** basato sul ***luogo*** in cui viene svolta la prestazione o dove è domiciliato o residente il committente ma solo se il ***committente*** è un ''***privato consumatore''***.

Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e Servizi relativi a fiere ed esposizioni	Luogo di svolgimento delle attività
Intermediazioni in nome e per conto	Luogo dell'operazione intermediata
Trasporti non intracomunitari di beni	Proporzionale alla distanza percorsa
Trasporti intracomunitari di beni	Luogo di partenza del trasporto
Lavorazioni e perizie su beni mobili	Luogo di materiale esecuzione servizio
Noleggio e leasing a lungo termine di mezzi di trasporto	Luogo di domicilio o residenza del committente UE
Servizi elettronici > 10.000 euro	Luogo di domicilio o residenza del committente UE

Operazioni Attive

Operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies – VE34:

L'art. 7-septies prevede ***l'assenza del presupposto della territorialità*** per alcune prestazioni di servizi quando sono rese a ***committenti "privati consumatori"*** domiciliato o residente fuori dalla UE:

- **Prestazioni relative ai diritti d'autore, invenzioni industriali, marchi**
- **Servizi pubblicitari**
- **Servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale e di elaborazione dati**
- **Operazioni bancarie, finanziarie, assicurative**
- **Messa a disposizione del personale**
- **Noleggio e leasing di beni mobili materiali**
- **Accesso ai sistemi di gas, energia elettrica, reti di riscaldamento e raffreddamento**
- **Obbligo di non esercitare un'attività o un diritto relativi alle prestazioni che precedono**

Operazioni Attive

Operazioni non soggette ex artt. da 7 a 7-septies – VE34:

- ***Non formano plafond*** ma ***concorrono alla formazione del volume d'affari***
- Comportano comunque per i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ***l'emissione della fattura*** con le seguenti annotazioni:
  - "***inversione contabile***", nel caso di cessioni e prestazioni, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'UE
  - "***operazione non soggetta***", nel caso di cessioni e prestazioni che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea.

Operazioni Attive

Operazioni soggette all'applicazione del *reverse charge* ex art. 17 cc. 5, 6 e art. 74 cc. 7, 8 del DPR 633/72 – VE35:

Sono operazioni soggette al regime del ***reverse charge interno*** in base al quale l'assolvimento dell'imposta è a carico del cessionario o committente.

Tra le ***prestazioni di maggiore interesse*** vi rientrano:

- ***Prestazioni di servizi rese nel settore dell'edilizia da subappaltatori*** nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili o verso l'appaltatore principale o altro subappaltatore (non verso il contraente generale;
- ***Prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento di edifici*** a prescindere dal settore di attività del prestatore.

Operazioni Attive

Operazioni soggette all'applicazione del *reverse charge* ex art. 17 cc. 5, 6 e art. 74 cc. 7, 8 del DPR 633/72 – VE35:

Tra le prestazioni di maggiore interesse vi rientrano:

- ***Cessioni di fabbricati*** per le quali il cedente nell'atto di cessione ha ***optato per l'applicazione dell'IVA ex art. 10 c.1 n. 8-bis e 8-ter DPR 633/72***
- ***Cessioni di telefoni cellulari*** e di ***tablet, pc, console di gioco, laptop*** e ***microprocessori*** nella sola fase distributiva
- ***Cessioni di rottami, pallet*** e ***altri materiali di recupero***

Le operazioni in ***reverse interno*** sono considerate ad ***aliquota 0*** per la ***richiesta del rimborso IVA (requisito aliquota media).***

Il ***reverse charge interno non si applica*** a ***operazioni non imponibili o esenti.***

Operazioni Attive

Operazioni soggette "all'IVA per cassa" – VE37-VE39:

Il ***regime opzionale*** dell'IVA per cassa (art. 32-bis del DL 83/2012) consente ai ***soggetti passivi IVA*** di ***liquidare l'imposta secondo un criterio di cassa***, sia in riferimento alle ***operazioni attive*** che in riferimento alle ***operazioni passive***, ***rinviando*** l'***esigibilità*** dell'IVA ***al momento del pagamento salvo che non trascorso un anno dall'effettuazione dell'operazione.***

Possono ***esercitare l'opzione*** i soggetti passivi IVA (esercenti attività di impresa, arte o professione) che, ***nell'anno solare precedente***, hanno realizzato un ***volume d'affari non superiore a 2 milioni di €***.

Operazioni Attive

Operazioni soggette al regime dello *split payment* – VE38:

Meccanismo che si applica sia alla ***cessioni di beni*** sia alle ***prestazioni di servizi*** effettuate nei confronti di:

- ***Amministrazioni Pubbliche***, come definite dall'art. 1 co. 2 della L. 196/2009
- ***Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali***, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona
- ***Fondazioni partecipate*** dalle Amministrazioni Pubbliche
- ***Società controllate*** direttamente dalla ***Presidenza del Consiglio e dai Ministeri o da Amministrazioni o Enti di cui ai punti precedenti***
- ***Società quotate*** inserite nell'indice ***FTSE MIB*** della Borsa Italiana identificate ai fini IVA in Italia

Operazioni Attive

Operazioni soggette al regime dello *split payment* – VE38:

La fattura sarà ***emessa secondo le regole generali*** e dovrà indicare:

- la base imponibile;
- l'aliquota IVA applicabile e l'ammontare dell'imposta;
- l'annotazione "scissione dei pagamenti" (ex art. 17-ter del DPR 633/72)
- nella fattura elettronica, il valore "S" nel campo "esigibilità IVA".

Il ***cedente*** o ***prestatore non è tenuto al pagamento dell'IVA*** applicata, perchè tale obbligo ricade sulla P.A. o società acquirente.

La fattura deve essere ***registrata*** nel ***registro delle fatture emesse*** secondo le regole generali di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 633/72, ***non computando l'IVA*** nelle ***liquidazioni periodiche***.

Operazioni Passive

Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (VF21) o non è ammessa (VF22):

La ***prima categoria, disciplinata dall'art. 19-bis 1,*** attiene ad una serie di ***acquisti interni, intracomunitari o importazione*** per cui ***non è ammessa*** la ***detrazione IVA*** (parzialmente o in toto). Trattasi quindi di una ***limitazione oggettiva***, ad esempio afferenti autoveicoli o spese di rappresentanza superiori a determinati limiti.

Nella ***seconda***, rientrano le ***operazioni passive effettuate*** da ***soggetti passivi*** con ***limitazioni soggettive*** alla ***detrazione*** quali, ad esempio, i ***contribuenti*** che ***svolgono operazioni esenti non occasionali*** per cui l'IVA è totalmente indetraibile o operazioni imponibili occasionali.

Operazioni Passive particolari

Particolari acquisti per cui l'IVA è dovuta dal cessionario/committente (già indicate nel quadro VF) - VJ:

In questa categoria rientrano ad esempio:

- Gli ***acquisti*** di ***beni*** provenienti da ***San Marino*** o ***Città del Vaticano***
- Gli ***acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti*** operati da soggetti passivi stabiliti in Italia ***con assolvimento dell'IVA*** mediante ***autofattura*** o ***integrazione*** (***r.c. esterno***)
- Gli ***acquisti intra UE di beni ex art. 38*** cc. 1, 2 del DL 331/93 (***r.c. esterno***)
- Gli ***acquisti soggetti al regime del reverse charge interno*** quali fabbricati, telefoni cellulari o devices informatici, servizi resi da subappaltatori nell'edilizia, servizi di pulizia, demolizione, completamento edifici e installazione impianti.