



CORSO DI SPECIALIZZAZIONE: L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Raffaele Rizzardi

**I requisiti soggettivo, oggettivo, territoriale
Il soggetto di imposta
L'IVA di gruppo**

Bologna, 11 ottobre 2017

Cos'è l'IVA

- L'IVA è l'imposta sul valore aggiunto, ma non è una imposta sul valore aggiunto: tranne due regimi minori del margine (beni usati, oggetti d'arte, antiquariato o da collezione e *tour operator*) la base imponibile è data dalle operazioni attive
- L'unica imposta giuridicamente sul valore aggiunto era l'IRAP, quando comprendeva sempre il costo del lavoro (*valore della produzione netta*)
- L'IVA diventa economicamente sul valore aggiunto con il diritto alla detrazione – diversità di aliquote – limitazioni per le operazioni esenti o non soggette
- L'evasore totale viene accertato in IVA per le sue cessioni o prestazioni

Le fonti normative comunitarie

- Attualmente direttiva «rifusa» 2006/112/CE, già integrata quattordici volte – difficile lettura, circa 500 articoli senza rubrica – terminologia non sempre coincidente con la nostra: esente significa anche non imponibile - regolamento di attuazione UE/282/2011 integrato dal 1042/2013
- Opzioni concesse agli Stati, specie nel settore immobiliare, che non ha effetto sugli scambi intracomunitari (modifiche radicali nell'edilizia DL 223/2006 e DL 83/2012 a direttiva invariata)
- Una quota del gettito va all'Unione europea
- Attenzione della Commissione all'andamento del tributo – stime periodiche del *VAT gap* (IVA che manca in base ai dati macroeconomici) – di cui 50 miliardi di € stimati negli scambi intraUE
- Corte di Giustizia contro il condono IVA, in quanto lesivo del gettito comunitario

Le fonti normative comunitarie

- **Direttive** – Hanno come destinatari gli Stati membri ai quali vengono fissati gli obiettivi – il mancato recepimento delle direttive comporta una responsabilità dello Stato (caso dei pacchetti turistici) – una direttiva puntuale, non condizionata e precettiva (*self executing* o ad effetto diretto) si applica anche in assenza di una norma nazionale – caso del recepimento della direttiva sulla territorialità dei servizi – 2008/8/CE – D.Lgs. 11.2.2010, n. 18 - circolare 14/E – 18.3.2010 opzione *reverse charge* acquisti da soggetti non stabiliti
- **Regolamenti** – Disposizioni normative con immediata funzione precettiva, senza necessità di recepimento nazionale – settore doganale
- **Regolamenti di esecuzione** - Integrano le direttive e i regolamenti dispositivi
- **Explanatory notes – Interpello europeo (*Cross Border Ruling*)** – nuovi strumenti in divenire

La citazione delle fonti comunitarie

- Sino al 2014: direttive anno/numero/suffisso
- regolamenti numero/anno/suffisso
- Dal 2015 tutti i documenti (UE) anno/numero
- Suffissi: sino al 1993 CEE: Comunità Economica Europea
- Dal 1994 al 2009 CE: Comunità Europea
- Dal 2010 (*data di pubblicazione*) al 2014 UE: Unione europea
- Il termine «Unione» prevale su quello di «Comunità». Pertanto gli scambi intracomunitari dovrebbero essere definiti «intra-unionali»

Origine delle proposte attuali



COMMISSIONE EUROPEA

Bruxelles, 1.12.2010
COM(2010) 695 definitivo

LIBRO VERDE

sul futuro dell'IVA

Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente

{SEC(2010) 1455 definitivo}

- Consultazione con 33 quesiti (tra cui lo *split payment*) – sintesi delle risposte pubblicata il 2.12.2011
- Due gruppi di lavoro: Future of VAT (amministrazioni - GFV) – Vat Expert Group (VEG): 6 componenti individuali + 34 organizzazioni

Verso il sistema comune dell'IVA

- Progetto formalizzato il 4 ottobre 2017
- Punti fondamentali:
 - dal 2022 - cessioni intraUE imponibili – applicazione dell'IVA del Paese di destinazione – versamento dell'imposta da parte del fornitore con il sistema OSS (*One Stop Shop*), usando cioè la propria partita IVA, ma comunicando a quale Stato deve essere attribuita l'imposta – abolizione degli INTRA
 - dal 2019 regole semplificate: prova della spedizione all'estero, *consignment stocks, chain transactions*,
 - Qualificazione dei soggetti di imposta affidabili come CTP (*Certified Taxable Persons*), sistema equivalente all'AEO (*Authorized Economic Operator*) in dogana

Le fonti normative italiane

- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 («legge IVA»), in vigore dall'1.1.1973 e continuamente modificato
- A differenza delle disposizioni del 1973 sulle imposte dirette (norme sostanziali, norme sull'accertamento, norme sulla riscossione) – era una legge omnicomprensiva, che nel tempo ha «perso» elementi a favore di norme esterne (es. sanzioni D.Lgs. 471/97 – dichiarazione DPR 322/98)
- Rimangono norme duplicate con il DPR 600/73: es. IVA art. 51 = DPR 600 art. 32 («*le unificheremo quando nascerà l'Agenzia delle Entrate*»)
- D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (articoli 37 a 60) – operazioni intracomunitarie sui beni (*doveva essere un regime transitorio*)
- D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (articoli 36 a 40-bis) – regime del margine beni usati, oggetti d'arte, antiquariato, collezione

Le diversità terminologiche

- **soggetto di imposta** = esercente attività economica indipendente (art. 9 direttiva – art. 4 e 5 legge IVA)
- chiamato «**contribuente**» nel testo iniziale della legge IVA (art. 20 – 23 – 25 – 35-bis)
- chiamato «**soggetto di imposta**» nelle disposizioni più recenti (DL 331/93 – articoli 7 sulla territorialità)
- rubrica dell'art. 17 legge IVA («soggetti passivi») era errata dal 1972 al 2.3.2016 (D.Lgs. 24/2016)>> **debitori di imposta**
- art. 17.1 = come criterio *default* il soggetto passivo è debitore dell'imposta
- art. 17, commi successivi = *reverse charge* = il soggetto passivo diventa debitore di imposta in luogo di un altro soggetto passivo (no se il cedente o prestatore è un privato o soggetto assimilato)

La legge delega per la riforma fiscale

- Legge 11 marzo 2014, n. 23 – disposizioni IVA:
- *a)* razionalizzazione, ai fini della semplificazione, dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati;
- *b)* attuazione del regime del gruppo - direttiva 2006/112/CE – articolo 11. Considerare il gruppo come unico soggetto di imposta = nessuna fattura IVA tra soggetti giuridicamente distinti – Regime opzionale adottato in ca. la metà degli Stati membri, con limitazioni per evitare abusi – Significativo nei settori esenti (banche, assicurazioni, ospedalizzazione) – «surrogato» articolo 10, secondo comma: consorzi tra soggetti esenti fanno operazioni esenti – costo del vero *outsourcing*
- **NESSUN DECRETO LEGISLATIVO SPECIFICO IN MATERIA DI IVA:** il cd. «decreto semplificazioni» - D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 – è la versione definitiva di un vecchio DDL AS 958 – presentato il 23.7.2013

Le novità del 2015

- D.Lgs. 31 marzo 2015, n. 42 – attuazione della direttiva 2008/8/CE – *in vigore dal 1° gennaio 2015* – MOSS: Mini One Stop Shop – vendita a privati UE di servizi *online* – gestito dal Centro Operativo di Pescara
- Legge 29 luglio 2015 n. 115, art. 13 – modifiche a D.L. 331/93, art. 38.5.a) e 41.3 – recepimento sentenza Dresser Rand – C-606/12-607/12 del 6.3.2014 – introduzione/invio in lavorazione non rilevante solo per restituzione al committente

Le novità del 2016

- D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24 – attuazione delle direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE *quick reaction* ed estensione del *reverse charge* – elimina formalmente il *reverse charge* nelle forniture alla grande distribuzione (non autorizzato dalla Commissione europea) – ridefinisce il *reverse charge* nelle forniture elettroniche – abroga il *reverse* sui prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere
- Decorrenza 3.3.2016 per le voci abolite; 2.5.2016 per quelle aggiunte
- Circolare 21/E del 25.5.2016 – no *reverse* per telefonini e PC nelle forniture ad utilizzatori con partita IVA (limitazione alla fase che precede il commercio al dettaglio)

Le novità del 2016

- Legge europea 2015 (legge 7 luglio 2016, n. 122), in vigore dal 23.7.2016
- Disposizioni atte a definire procedure europee di infrazione (EU/Pilot)
- Basilico, salvia, rosmarino, origano – no aliquota 4% > 5%
- Preparati per risotto – no aliquota 4% > 10% – risoluzione 72/E del 24.7.2014
- Tartufi – no aliquota ordinaria indetraibile > 10% - no strane autofatture per raccoglitori occasionali > ritenuta art. 25-quater D.P.R. 600/73

Legge di stabilità 2016 – 28 dicembre 2015, n. 208

Art. IVA	Comma LS	Oggetto
16	960	Nuova aliquota 5% per i servizi altrimenti esenti delle cooperative sociali e loro consorzi
16	637	Aliquota 4% anche per i giornali, dispacci, periodici online codificati ISSN – circolare 20/E-18.5.2016 – risoluzione 120/E-28.9.2017
17	128	Reverse charge fatturazione da consorziate a consorzi in regime di split payment (da autorizzare a livello UE)
26	126 127	Variazioni in diminuzione – Variazione in diminuzione per insolvenze da procedure aperte dopo il 31.12.2016 (annullata dalla legge di bilancio 2017 – si attende la sentenza della Corte di Giustizia nella causa C-246/16) – Interpretazione autentica della risoluzione retroattiva per le cessioni o prestazioni periodiche o continuative
34	908	Aumento delle percentuali di compensazione per bovini, suini, prodotti lattiero-caseari
38-quater	368	Rimborsi IVA a turisti extra-UE a cura degli istituti di pagamento (DM 30.6.2015)
57	130 132	Nuovi termini di accertamento per i periodi di imposta dal 2016

Le novità del 2017

Articolo legge IVA	Oggetto	Fonte
3 10, n. 15), 19), 20), 27-ter) 52	Coordinamento delle disposizioni relative agli enti non commerciali e alle ONLUS con il codice del terzo settore	D.Lgs. 117/2017, articolo 89
10, n. 14) Tab. A, II-bis, 1-ter)	Passaggio dall'esenzione all'imponibilità ad aliquota 5% per i trasporti urbani di persone su vie d'acqua (esclusi i taxi)	Legge 232/2016 (bilancio) art. 1, co. 33
17-ter	Estensione dello <i>split payment</i> alle fatture con ritenuta d'acconto ed alle operazioni verso società commerciali controllate da enti pubblici ed alle quotate FTSE MIB – Decorrenza 1.7.2017	D.L. 50/2017, art. 1 (legge 96/2017)
19 25	Limitazione del diritto di detrazione alla dichiarazione del periodo in cui l'imposta è diventata esigibile. Registrazione nell'anno di ricevimento della fattura (dal 2017)	D.L. 50/2017, art. 2 (legge 96/2017)
26	Imposta insoluta a seguito di procedure concorsuali: nota di variazione solo alla conclusione della procedura	Legge 232/2016 (bilancio) art. 1, co. 567

Le novità del 2017

Articolo legge IVA	Oggetto	Fonte
35	Chiusura d'ufficio delle partite IVA inattive da più di tre anni, senza applicazione di sanzioni	D.L. 193/2016, art. 7- <i>quater</i> , co. 44 (legge 225/2016)
38- <i>bis</i>	Aumento da 15.000 a 30.000 euro dei rimborsi che possono essere eseguiti senza visto di conformità	D.L. 193/2016, art. 7- <i>quater</i> , co. 32 (legge 225/2016)
	Riduzione da 15.000 a 5.000 per le compensazioni senza visto di conformità Obbligo di F24 telematico nei canali AdE per qualsiasi utilizzo in compensazione	D.L. 50/2017, art. 3 (legge 96/2017)
38- <i>quater</i>	Sgravio dell'IVA ai viaggiatori extra UE con utilizzo esclusivo della fatturazione elettronica del sistema OTELLO (Online tax refund at exit: light lane optimization) – Decorrenza 1.1.2018	D.L. 193/2016, art. 4- <i>bis</i> (legge 225/2016)
70- <i>bis</i> a 70- <i>duodecies</i>	Gruppo IVA e disposizioni relative – Decorrenza 1.1.2018, con effetto dal 2019	Legge 232/2016 (bilancio) art. 1, co. 24
73	Modifiche alla disciplina della liquidazione di gruppo	Legge 232/2016 (bilancio) art. 1, co. 27

Le direttive/regolamenti da recepire

- **Nozione di «bene immobile» ai fini IVA e dei servizi connessi**
- Articolo 13-ter regolamento 282/2011 introdotto dal regolamento 1042/2013
 - a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
 - b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
 - c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
 - d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio (*riflessione sull'accatastamento del fotovoltaico – circolare 36/E-2013*)
- Articoli 31-bis e 31-ter – servizi connessi
- **Explanatory notes del 26.10.2015**
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_en.pdf

Altre direttive

- Direttive approvate, da recepire:
- Direttiva *vouchers* - (UE)2016/1065 – dall'1.1.2019 – distinzione tra *vouchers multipurpose MPV* (buono multiuso) e *singlepurpose SPV* (buono monouso): il momento di effettuazione per i primi è quando vengono spesi, per i secondi quando vengono emessi –
- D.M. 7 giugno 2017, n. 122 – buoni pasto
 - possono essere attribuiti a dipendenti o collaboratori non subordinati
 - possibile utilizzo contemporaneo di otto buoni
 - anche acquisto di generi alimentari, sia in esercizi al dettaglio che presso produttori o agricoltori (compreso agriturismo e ititurismo)
 - IVA: al momento 4% detraibile (art. 75, commi 3 e 4 legge 30 dicembre 1991, n. 413), da rivedere con il recepimento della direttiva: buono ad utilizzo multiplo = titolo di legittimazione senza IVA, applicata dal soggetto che vende il bene o presta il servizio (cfr. risoluzione 120/E del 22 febbraio 2011 per i buoni acquisto o regalo)

La Corte di Giustizia e l'IVA

- Competenza diretta: interpretazione delle direttive e dei regolamenti
- Procedura di infrazione: articolo 258 TFUE – segnalazioni dai contribuenti o loro associazioni – valutazione della segnalazione – richiesta di chiarimenti allo Stato – parere motivato – procedimento alla Corte di Giustizia in caso di mancato adeguamento – valutazione di compatibilità della norma nazionale (es. condono)
- Giudizio pregiudiziale: articolo 267 TFUE – richiesta di verifica della norma nazionale (o anche della prassi di rettifica e accertamento – caso *Ecotrade* – C-95/07, 96/07) nel corso di un giudizio nazionale – enunciazione di un principio, che sarà applicato dal giudice del rinvio – richiesta da formulare nel ricorso, in appello o in Cassazione. Il giudice rinvia alla Corte di Giustizia se non è convinto della posizione del ricorrente, altrimenti disapplica direttamente la norma o la prassi nazionale – in ogni caso il giudice valuta la rilevanza della questione per la decisione della causa e, in primo o secondo grado, il *fumus* del rilievo

Le ultime sentenze sull'IVA

- Riflessi sulle norme italiane:
 - articolo 2, secondo comma, n. 2) - il leasing con una quota di riscatto di entità tale che l'esercizio dell'opzione risulta l'unica scelta economicamente razionale è una cessione di beni sin dall'inizio e non una prestazione di servizi – sentenza del 4 ottobre 2017, nella causa C-164/16 (*Mercedes Benz UK*)
 - articolo 9, n. 4-*bis*) - non imponibilità anche per prestazioni accessorie (trasporto) relative a spedizioni di piccolo importo non assoggettate ad IVA – sentenza del 4 ottobre 2017, nella causa C-273/16 (*Federal Express Italia*) – interpretazione contraria dell'AdE
 - articolo 10, secondo comma – consorzi tra soggetti esenti, regime di esenzione sugli addebiti al costo – la disposizione riguarda solo i soggetti esenti che svolgono attività di interesse pubblico e non banche o assicurazioni – sentenze del 21 settembre 2017 nelle cause C-326/15 (*DNB Banka*) e C-605/15 (*Aviva*)

Per rimanere aggiornati

Indirizzi internet di interesse

- **LEGISLAZIONE – SENTENZE CORTE GIUSTIZIA – GAZZETTE UFFICIALI CE - DOCUMENTI**
- <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>
- **CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA (ricerca per parole, argomenti, parti processuali)**
- <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=it>
- **REPERTORIO E MASSIME IVA (aggiornato continuamente – in francese)**
- http://curia.europa.eu/common/recdoc/repertoire_jurisp/bull_4/tab_index_4_10_02_01.htm

Per rimanere aggiornati

Indirizzi internet di interesse

- **TAXUD – TAXATION UNION DOUANIERE – NOVITA’ – PROPOSTE E LAVORI IN CORSO**
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm
- ANCHE IN FRANCESE – I DOCUMENTI DEL SITO POTREBBERO ESSERE ANCHE IN ITALIANO

- **VAT EXPERT GROUP**
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-expert-group_en
- **FUTURE OF VAT**
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/future_vat/index_en.htm

I tre requisiti

- 1) Soggettivo – esercizio abituale di impresa **oppure** di arte o professione (artt. 4 e 5 legge IVA) – *genus* contribuente o soggetto passivo
- 2) Oggettivo – deve trattarsi di cessione **oppure** di prestazione = operazione (artt. 2 o 3; cf. art. 16 terzo comma per aliquota) conseguente ad un rapporto tra le parti – il requisito manca nei pagamenti da responsabilità extra-contrattuale (risarcimenti) – *genus* operazione
- 3) Territoriale – l'operazione deve considerarsi «effettuata» nel territorio dello Stato rilevante ai fini IVA – *fictio iuris* (sentenza del 2.7.2009, C-377/08, EGN BV)

Le operazioni soggette ad IVA

- Sussistendo tutti e tre i requisiti, l'operazione è «soggetta» ad IVA
- In mancanza anche di uno solo l'operazione è «esclusa», «non soggetta», «fuori campo», «*outside of the scope*» (Corte di Giustizia – sentenza del 27.3.2014 C-151/13– *Le Rayon d'or*)
- Solo le operazioni «soggette» possono essere imponibili, non imponibili o esenti
- Una anomalia della legge IVA italiana: le operazioni delle associazioni sportive dilettantistiche sono fuori campo IVA (art. 4), a determinate condizioni e solo per specifici destinatari. Nella direttiva (art. 132, §1, m) queste operazioni – rese da soggetti senza scopo di lucro - sono esenti per qualunque utente (sentenza 19.12.2013 – C-495/12 - *Bridport and West Dorset Golf Club*) e per qualunque corrispettivo (sentenza 7.5.1998 – C-124/96 – *infrazione Spagna*)

Esempi di operazioni escluse

- «privato» che dà un immobile in locazione – manca il requisito soggettivo – è irrilevante che esistano quello oggettivo (è una prestazione) e quello territoriale (immobile in Italia)
- suonatore di strada che sollecita offerte – manca il requisito oggettivo, cioè il rapporto obbligatorio sinallagmatico tra la prestazione e il corrispettivo – sentenza Corte di Giustizia *Tolsma* C-16/93 del 3 marzo 1994
- imprese che fanno operazioni escluse dall'articolo 2, terzo comma, o articolo 3, terzo e quarto comma

Il soggetto di imposta secondo la direttiva

- Articolo 9, § 1

Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate.

Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

Le locazioni e il fotovoltaico

- Corte di Giustizia
- caso *Schmelz* – sentenza del 26.10.2010 – C-97/09: privato non residente (DE) che affitta un immobile (AT) e che non può usufruire del regime dei minimi – canone di locazione € 330/mese più le spese
- caso *Fuchs* – sentenza del 20.6.2013 – C-219/12: privato che installa un impianto fotovoltaico con produzione inferiore al proprio fabbisogno – chiede ed ottiene (in contrasto con il fisco austriaco) la qualifica di soggetto di imposta per detrarre l'IVA sul costo dell'impianto – in Italia non soggetto sino a 20 KW (circolare 46/E del 19.7.2007)

Il soggetto di imposta secondo la legge italiana

- Articoli 4 e 5 – Esercizio di impresa, arte o professione
- Distinzione tra le due categorie ora sostanzialmente irrilevante: art. 3, terzo comma (prestazioni gratuite); art. 35-bis, secondo comma (eredi)
- Esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva
- Imprenditori: art. 2135 (agricolo) C.C. – art. 2195 (commerciale) – servizi non 2195 organizzati in forma di impresa

La «misura» dell'abitudine

- abitudine = reiterazione dei fatti economici con le caratteristiche dell'imprenditorialità secondo l'art. 2082 del codice civile – risoluzione 4.1.1986, n. 324457. Peraltro oltre alla reiterazione di atti concorrenti all'esercizio dell'attività, si dovrebbe ricercare un elemento volitivo interno (ris. 14 luglio 1987, n. 460687), ricondotto nella risoluzione 24 novembre 1988, n. 550326 (integrativa di quella citata in precedenza) alla regolarità, sistematicità e ripetitività con cui vengono posti in essere una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo. Per l'esclusione deve trattarsi invece di atti economici posti in essere in via meramente occasionale
- anche un solo affare, in dipendenza della sua rilevanza economica e della molteplicità degli atti che comporta il suo coinvolgimento a fini di lucro (risoluzioni 20 giugno 2002, n. 204/E e 7 agosto 2002, n. 273/E)

La doppia sfera soggettiva

- Nelle persone fisiche e negli enti commerciali coesistono due «sfere», quella relativa all'attività economica e quella personale o istituzionale
- L'IVA è rilevante solo per la prima. No per la cessione dei beni personali dell'imprenditore fallito (ris. 501001 del 15.3.1974)
- Nelle situazioni miste si applicano criteri obiettivi (IVA, 19.4 – detrazione *pro-quota*). I passaggi dalla prima alla seconda sfera (senza che giuridicamente sia cambiata la titolarità del bene) danno luogo ad autoconsumo (IVA, 2.2.5)
- L'individuazione dei beni relativi all'impresa è data dall'articolo 65 del TUIR. L'imprenditore individuale può decidere di immettere o meno nell'impresa il fabbricato strumentale per destinazione. Quelli posseduti ante 1.1.1992 appartengono all'impresa ex CC 2217, a meno che non siano stati «estromessi» (art. 58, L. 413/91 e art. 1, comma 121 legge stabilità 2016, differito di un anno dal comma 566 della legge di bilancio 2017)

Le società di «comodo IVA»

- Anche le società commerciali possono avere una sfera personale «fuori campo» - norma puntuale antielusiva – non sono soggetti IVA se esercitano esclusivamente queste attività
- Articolo 4, quinto comma, terzo periodo: 1) titolarità di unità abitative della categoria A (appartamenti, ville, tranne gli uffici A10), e loro pertinenze, di imbarcazioni da diporto, aerei da turismo o altri mezzi di trasporto, complessi sportivi o ricreativi, porti turistici se sono destinati al godimento dei soci (anche tramite associazione sportiva – es. campi da golf), a titolo gratuito o dietro corrispettivi inferiori al valore normale; 2) possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette a esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

Le pubbliche autorità

- Art. 13 direttiva: Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili
- Art. 4 legge IVA: quarto comma, primo periodo = elenco equivalente all'allegato I; secondo periodo: richiamo all'ambito di attività di pubblica autorità (*inserito solo dal DL 179/2012*) ed elenco di esclusioni assolute

Le entrate tributarie – La TIA e la TARI

- Posizione ministeriale: circolare 3/DF dell'11.11.2010 aveva distinto tra:
 - taxa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) di cui al Capo III del D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 – fuori campo IVA;
 - tariffa di igiene ambientale (TIA1) prevista dall'art. 49 del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 – soggetta ad IVA;
 - tariffa integrata ambientale (TIA2) di cui all'art. 238 del D. Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 – soggetta ad IVA.
- In realtà si trattava sempre di tributi imposti senza corrispettività rispetto al *quantum* addebitato
- Possibilità di rimborso? Per i privati importi irrisori, per le aziende l'IVA non dovuta non è detraibile
- Ora TARES poi TARI con natura tributaria
- Possibile fatturazione con IVA nel caso di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti (art. 1, comma 668 legge 147/2013)

Le reti di impresa

- Le “reti di imprese” sono disciplinate dall’articolo 3, commi 4-ter e 4-quater, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5 (legge 33/2009).
- La struttura può assumere rilievo meramente contrattuale, nel qual caso ogni impresa aderente alla rete mantiene la sua individualità, oppure può dar luogo alla costituzione di un nuovo soggetto, rilevante anche ai fini IVA.
- La circolare 20/E del 18.6.2013 individua le caratteristiche delle reti. Quando si viene a configurare un nuovo soggetto deve iscriversi all’IVA, utilizzando il codice soggettivo “59 – Rete di imprese”.
- Nel caso della “rete-contratto” gli effetti giuridici della struttura comune si producono direttamente nella sfera dei soggetti partecipanti.

I consorzi – Le A.T.I.

- Distinzione tra consorzi che agiscono:
 - *in nome e per conto dei consorziati* – fatturazione a terzi da parte delle singole imprese; fatturazione del servizio dal consorzio ai consorziati
 - *in nome proprio per conto dei consorziati* – fatturazione a terzi da parte del consorzio, fatturazione al consorzio dell'opera eseguita da ciascun consorziato
- Non soggettività per i consorzi che prestano ai consorziati garanzie mutualistiche (CONFIDI) o controlli/concessione di marchi di qualità

Gli enti associativi

- articolo 4, commi quarto e sesto a ultimo, legge IVA
- speculare agli articoli 148 e 149 del TUIR
- fuori campo IVA ed esenti dalle imposte sui redditi per determinate prestazioni ai soci (anche di altri circoli aderenti alle organizzazioni nazionali)
- le disposizioni si applicano anche alle società sportive dilettantistiche (risoluzione 38/E del 17.5.2010)
- Modello EAS salvo esoneri
- Gestione dei bar ammessa per le APS (associazioni di promozione sociale), se complementare alle finalità e nei confronti dei soci
- G.A.S – gruppi acquisto solidale – legge 244/07, art. 1, comma 266

Gli enti associativi

- **legge 398/91**: Possibilità di forfetizzare IVA (detrazione 50% ridotta a un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica) e redditi (3% dei proventi) sull'attività commerciale sino a € 250.000, importo elevato a € 400.000 dall'1.1.2017 – art. 1, co. 50 legge di bilancio) – tracciabilità dei movimenti finanziari pari o superiori a 1.000 euro (art. 25, comma 5, legge 133/99)
- **codice del terzo settore** - D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 – inapplicabilità della legge 398 agli enti dell'articolo 79, co. 1, diversi dalle imprese sociali. Possibile regime forfetario per i redditi e regime di esclusione da IVA (*anno successivo alla operatività del registro nazionale*)

Le attività illecite

- La liceità o meno di una attività economica è irrilevante ai fini IVA, a meno che non modifichi la natura della prestazione
- La prostituzione è una normale attività libero professionale – Corte di Giustizia, sentenza C-268/99 - *Aldona Malgorzata Jany* e altri – 20.11.2001
- Il gioco d'azzardo abusivo beneficia dell'esenzione da IVA, non essendo ammesse distinzioni tra attività lecite e illecite – Corte di Giustizia, sentenza C-283/95 – *Fischer* – 11.6.1998
- Idem per gli interessi da prestiti usurari – C-381/09 – *Granata* – 7.7.2010
- Ma l'odontotecnico che svolge abusivamente la professione di odontoiatra non è un medico riconosciuto, e quindi le sue prestazioni sono imponibili (Cassazione 5984 del 23.4.2001, obbliga l'amministrazione finanziaria a rettificare la circolare 176/E-9.8.1999 >> circolare 76/E – 2.10.2002)

Il vecchio «gruppo IVA»

- art. 73, terzo e quarto comma, legge IVA – DM 13 dicembre 1979 – opzione preventiva entro il 16.2 dell'anno di competenza, da rinnovare ogni anno – ora quadro VG della dichiarazione annuale – modello IVA26 per le variazioni in corso d'anno – controllo almeno dal 1° luglio dell'anno precedente (prima era 1.1)
- non è il gruppo IVA della direttiva
- i saldi periodici e annuali delle società partecipanti devono essere trasferiti alla capogruppo IVA
- i crediti anteriori all'ingresso nel gruppo IVA possono essere soltanto chiesti a rimborso
- i crediti trasferiti infragruppo che risultano effettivamente compensati devono essere garantiti, salvi gli esoneri del «nuovo» articolo 38-bis
- le eccedenze di credito dell'anno precedente devono essere utilizzate dalla controllante (che le deve garantire in proprio) con precedenza rispetto agli altri crediti trasferiti dalle controllate nell'anno di riferimento
- coesiste con il nuovo gruppo IVA

Il nuovo «gruppo IVA»

- *Articolo 70-bis a 70-duodecies – dall'1.1.2018, con effetto dal 2019 (opzione entro il 30 settembre 2018 o dal 2020 – opzione successiva) previa consultazione con il Comitato IVA a Bruxelles – decreti ministeriali attuativi*
- Tutte le società (*anche professionali, ma di capitali*) partecipanti al gruppo IVA sono considerate un unico soggetto di imposta
- Conseguentemente le cessioni e le prestazioni tra questi soggetti non sono rilevanti ai fini IVA
- Vincolo finanziario: controllo con la maggioranza dei voti dell'assemblea ordinaria (CC 2359, primo comma, n. 1) almeno dal 1° luglio dell'anno precedente – anche indiretto o da una società estera in Stati collaborativi
- Vincolo economico relativo all'attività principale oppure complementare o interdipendente oppure a vantaggio di uno o più aderenti
- Vincolo organizzativo – coordinamento in via di diritto

Il nuovo «gruppo IVA»

- Opzione *all in all out*, salvo interpello per dimostrare per uno o più soggetti controllati l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo (i vincoli economico e organizzativo si presumono in presenza del vincolo finanziario)
- Nomina di un rappresentante del gruppo
- Intrasferibilità dei crediti preesistenti all'ingresso nel gruppo, salvo se conseguente a versamenti di IVA nell'anno precedente

Il lavoro autonomo fuori campo IVA

- articolo 5, secondo comma:
 - prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa e degli associati d'opera rese da soggetti che non esercitano per professione abituale (*qualsiasi*) altra attività di lavoro autonomo – *attrazione generica*
 - criterio diverso in TUIR, articolo 50, comma 1, lettera *c-bis*) – *attrazione specifica* – solo se rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata
 - attività di levata dei protesti da parte dei segretari comunali
 - prestazioni di vigilanza e di custodia rese a titolo personale dalle guardie giurate