

## **CLASSIFICAZIONE DELLE IMPOSTE:**

1. **IMPOSTE DIRETTE** → colpiscono le manifestazioni immediate della capacità contributiva.
  - a. **IMPOSTE DIRETTE SUL REDDITO** → colpiscono la ricchezza solo se essa viene conseguita. Es. Irpef.
  - b. **IMPOSTE DIRETTE SUL PATRIMONIO** → colpiscono il patrimonio. Prescinde dal fatto che tu hai prodotto reddito. Essa c'è per il solo fatto che tu possiedi del patrimonio. Es. ICI. Essa, prescindendo dal reddito, va ad erodere piano piano la tua ricchezza. Es. Se tu hai 10 case e non hai liquidate e queste case non sono locate, tu l'ICI la paghi in ogni caso.
  
2. **IMPOSTE INDIRETTE** → colpiscono le manifestazioni mediate di capacità contributiva.
  - a. **IMPOSTE INDIRETTE SUI CONSUMI** → colpiscono la ricchezza quando tu la consumi. Es. IVA. Siccome stai consumando ricchezza, si presume che tu abbia una certa capacità contributiva.
  - b. **IMPOSTE INDIRETTE SUI TRASFERIMENTI** → quando si trasferisce ricchezza si paga questa imposta. Es. Imposta di registro quando si trasferisce (vende) un'immobile.

## IVA. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO. DPR 633/72

Premessa: l'IVA è un'imposta inventata dai francesi alcuni decenni fa. È un'imposta perfetta. È stata estesa a tutti i paesi evoluti mondiali. Perfetta perché si basa sul meccanismo di detrazione di imposta da imposta che fa sì che essa rimanga neutra per l'operatore economico e che incida solo sul consumatore finale. Infatti l'IVA è un'imposta al consumo.

Vediamo con un procedimento come funziona l'IVA.

Supponiamo di avere un processo classico distributivo:

<b>PRODUTTORE</b> (ES. Abbigliamento)	<b>GROSSISTA</b>	<b>DETTAGLIANTE</b>	<b>CONSUM.</b>
Vende 100+20IVA →			
20 deb. IVA	← paga 120 euro. 20 cred. IVA		
	Vende 200+40IVA → (Val. agg. 100) 40 deb. IVA	← paga 240 euro 40 cred. IVA	
		Vende 300+60IVA → (val. agg. 100) 60 deb. IVA	← paga 360 euro.

ERARIO HA PRESO:

DA PROD.	DA GROS.	DA DETT.	DA CONS.
20	20	20	

L'ERARIO HA PRESO 60 EURO. MA QUESTE 60 EURO LI PAGA IL CONSUMATORE FINALE CHE NON AVENDO LA PARTITA IVA NON PUO' DETRARSI L'IVA.

**N.B.** IVA E REGISTRO SONO IMPOSTE ALTERNATIVE. O APPLICO L'IVA O L'IMPOSTA DI REGISTRO. SE NON APPLICO L'IVA DEVO APPLICARE L'IMPOSTA DI REGISTRO.

1. **ANALISI DEI PRESUPPOSTI DELL'IVA ART. 1** → se “a” è il mondo IVA cioè del dpr 633/72, io, come prima cosa in assoluto devo verificare se la fattispecie che sto considerando fa parte di “a”, e quindi si applica il dpr IVA, oppure è fuori campo IVA e il dpr non si applica. Per vedere se sono nel mondo IVA devo fare l'analisi dei 3 presupposti IVA. Vale a dire, devo verificare se, per la fattispecie che sto analizzando, ci siano i 3 presupposti.

a. **SOGGETTIVO** → Il soggetto che sta facendo l'operazione deve definito come imprenditore / impresa ART. 4 o un professionista / artista ART. 5.

i. **Articolo 4** → il cliente che sta entrando nel nostro studio potrebbe essere: una persona fisica, una società tipica commerciale, un ente commerciale/non commerciale.

1. **SE ENTRANO: PERSONE FISICHE /SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI, SOCIETÀ SEMPLICI** → applichiamo l'art. 4 comma 1 e art. 5 Leggiamo l'art. 4 comma 1 e scopriamo la definizione di impresa.

a. **Impresa 1:** sei imprenditore se fai attività commerciale ex. Art. 2195 c.c. (prescindendo dal requisito dell'organizzazione)

b. **Impresa 2:** sei imprenditore se abitualmente presti un servizio diverso dal 2195 c.c. però sei organizzato in forma d'impresa. (per abitualmente intendiamo se il soggetto pone in essere una serie di atti fra loro

collegati con i quali egli manifesta la volontà di fare sistematicamente una certa cosa.

Nel 2195 notiamo una differenza tra produrre un servizio e prestare un servizio diverso dal 2195. La differenza è nella dottrina:

- **Un servizio si produce** → quando viene prodotto per dei clienti che l'impresa non conosce, cioè per il mercato. Io produco il servizio e non so a chi e quando lo venderò.
- **Prestare un servizio** → quando prevale soprattutto l'opera intellettuale o manuale quindi l'intuitus personae, quando già conosci il cliente.

La definizione di artista e professionista è una definizione residuale in negativo rispetto ad impresa.

L'impresa da due definizioni in positivo, Impresa 1 e 2. Mentre l'art. 5 dice che tutto ciò che è lavoro autonomo che non rientri nell'art. 4 comma 1 dal concetto d'impresa residualmente rientra nel 5 comma 1. L'art. 5 comma 1 è residuale e fa rientrare tutte quelle definizioni di lavoro autonomo che non rientrano nel 4 comma 1. Quindi l'esempio di prima del parrucchiere che va in giro non è impresa, però è un soggetto che abitualmente fa una qualsiasi attività di lavoro autonomo art. 5 per cui è un esercente arti e professioni.

Se uno scrive degli annunci e fa ripetizioni, è un lavoro autonomo, è abituale, bisogna aprire la partita IVA ex art. 5 comma 1. Tale art. 5 è di chiusura.

Se sei professionista ai fini IVA lo sei anche, ovviamente ai fini di reddito.

2. **SE ENTRA UNA SOCIETÀ COMMERCIALE** → applichiamo l'art. 4 comma 2 punto 1.

3. **SE ENTRA UN ENTE COMMERCIALE** → applichiamo l'art. 4 comma 2 punto 2.

4. **SE ENTRA UN ENTE NON COMMERCIALE** → applichiamo l'art. 4 comma 4 e ss.

b. **OGGETTIVO** → occorre che l'imprenditore/professionista stia compiendo una cessione di bene / prestazione di servizi ART. 6.

c. **TERRITORIALE** → che l'operazione sia effettuata in Italia ART. 7

[inoltre l'IVA si applica sulle importazione da chiunque effettuate. Chiunque, anche i privati. Se compriamo all'estero dovremmo dichiararli alla dogana e pagare l'IVA. Se non lo faccio e mi beccano pago l'IVA più la sanzione per omessa dichiarazione.]

## 2. **QUALIFICAZIONE DEL TIPO DI OPERAZIONE IVA**

- a. **IMPONIBILE**
- b. **NON IMPONIBILE**
- c. **ESENTE** → art. 10 dell'IVA. operazione IVA ma detassata.

3. **QUANTIFICAZIONE DELL'IVA GRAVANTE SULL'IMPONIBILE** → applicare il 4, 10, 22%. L'aliquota la determino grazie all'art. 16 tabella A parte II- III dell'IVA. L'aliquota ordinaria del 22% è residuale rispetto alle altre due. La parte II indica quelli al 4%, la parte III al 10%. La base imponibile la determino con gli art. 13-14-15.

4. **INDIVIDUAZIONE DEL COSIDDETTO MOMENTO IMPOSITIVO** art. 6 → il momento impositivo è quel momento a partire dal quale scattano gli obblighi IVA e quindi di emettere fattura. Collega le norme sostanziali del titolo 1 con quelle procedurali (obblighi) del titolo 2. Appena scatta il momento impositivo. Questi ultimi 5 sono gli obblighi dei contribuenti (norme procedurali) che sono introdotti dal momento impositivo. L'art. 6 è una norma ponte tra il titolo I e il titolo II

5. **OBBLIGO DI EMETTERE FATTURA** art. 21. comma 4 →

6. **OBBLIGO DI REGISTRARE LA FATTURA EMESSA** → ART 23

7. **OBBLIGO DI LIQUIDARE (CALCOLARE) L'IVA A DEBITO** → Art 27

8. **OBBLIGO DI VERSARE L'IVA A DEBITO** → Art 30

9. **OBBLIGO DI REDIGERE E PRESENTARE LA DICHIARAZIONE ANNUALE** →

Diagramma di riepilogo:

PERSONA FISICA

LAVORATORE AUTONOMO  
DIVERSO DA COCOCO E SOCIO D'OPERA

APERTURA P.IVA

(dal p.d.v. delle imposte dirette è importante sapere se questo fa impresa o arte e professione)

Qual è la prima domanda da fare a tale persona per capire ciò?  
Dobbiamo vedere se l'attività che svolge rientra nel 2195 c.c. per vedere se è impresa.

SI

NO

Faccio l'agente di commercio  
(attività ausiliare  
all'intermediazione)  
Quindi il soggetto fa impresa sia ai  
fini iva ex art. 4 comma 1  
che imposte dirette art. 55 tuir  
**Abbiamo detto che se il soggetto  
fa un'attività del 2195  
A prescindere  
dall'organizzazione, esso è  
impresa.**

Se fa un'attività diversa dal 2195  
chiediamo se ha organizzazione  
ovvero: Scusi, lei ha dipendenti,  
collaboratori, ha capitale investito...

Ha  
organizzazione?

NO

SI

Non ha organizzazione, non rientra  
nel 2195, quindi non è impresa. E'  
esercitante arte e professione. È un  
professionista ai fini IVA 5 comma 1  
ed è un produttore di reddito di  
lavoro autonomo ex 53 TUIR.

Se non è iscritto ad un  
albo è impresa.  
Se è iscritto ad un albo  
(dott. Commercialista,  
avvocato...) è un  
lavoratore autonomo.

## **SENZA ABITUALITA' NON ESISTE IVA!**

---

Per le società SPA, SRL, SAS, SNC, art. 4 comma 2 e, per le imposte dirette, art. 6 comma 3 (società di persone) art. 81 (società di capitali) vi è presunzione assoluta di legge che le considera sempre imprese commerciali a prescindere da ciò che si fa.

-----

### **ENTE COMMERCIALE**

Un soggetto residuale dal concetto di società. È ente tutto ciò che non è società. Un consorzio, un comitato e qualunque altra persona giuridica con un fine non di lucro anche se lo strumento è di lucro (ente non commerciale). Se il mezzo supera il fine l'ente è commerciale e si equipara, ai fini fiscali, alla società.

L'Ente non commerciale si equipara alla persona fisica.

Le norme sugli enti non commerciali sono gli articoli 4 comma 4 e ss.

**PER CAPIRE SE L'ENTE E' COMMERCIALE O NON COMMERCIALE. CI AFFIDIAMO AGLI ART. 73 E 149 TUIR**

**- IL 73 SOGGETTI PASSIVI IRES.**

Nelle lettere b,c, dice che i soggetti passivi (oltre le società) sono gli enti commerciali "b" e gli enti non commerciali "c".

Le lettere b,c, trovano approfondimento nei comma 4,5 dello stesso.

- Art. 149 PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE (tale norma vale anche ai fini iva)

A prescindere da ciò che è previsto dallo statuto, l'ente diventa commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale (2195 cc) per un intero periodo d'imposta (anno solare).

Inoltre, (nel secondo comma) per qualificare che l'ente sia commerciale si tiene conto anche dei seguenti parametri:

1. prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto al totale possedute.
2. prevalenza dei ricavi commerciali sul totale
3. prevalenza dei redditi commerciali sul totale
4. prevalenza delle spese commerciali sul totale

Se io sono un Ente non commerciale, io ho due sfere dentro. Quella istituzionale e quella commerciale. Al fisco interessa solo quella commerciale.

## NO PROFIT

Associazioni politiche, sindacali, religiose, culturali, ricreative, sportive, promozione sociale e formazione extra scolastica della persona.

Quindi:

1. se ci troviamo di fronte ad una di queste associazioni;
2. se presta un servizio valido ai fini istituzionali;
3. verso un socio

Ergo → Essa **non** svolge attività commerciale quindi fuori campo iva per mancanza del presupposto soggettivo.

Per il terzo punto. La prestazione deve essere fatta nei confronti di un socio. Il fisco ha dettato condizioni essenziali perché il soggetto possa identificarsi come socio ai fini fiscali e questo lo fa con il comma 7 che detta le condizioni da mettere nello statuto affinché le persone possano essere considerate come soci.

In particolare (per essere soci veri devono esserci queste clausole nello statuto):

1. Divieto di distribuire utili o avanzi di gestione durante la vita dell'associazione, anche in modo indiretto. Il soggetto può prestare ad esempio lavoro ed essere retribuito. La retribuzione però non deve essere sproporzionata.
2. Obbligo di evolvere il patrimonio dell'Ente in caso di scioglimento ad un'altra associazione avente fini analoghi.
3. Per gli associati maggiorenni il diritto di voto
4. redigere ed approvare il bilancio
5. qualunque socio può essere eletto
6. ogni testa un voto
7. criteri di ammissione e di esclusione validi per tutti
8. sovranità dell'assemblea dei soci (non decide il presidente)

N.B. Il comma 5 da una lista di attività che il fisco presume essere sempre commerciali. In particolare:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione pasti (diverso da somministrare alimenti e bevande. Per pasto deve intendersi qualcosa di cucinato in loco e servito in loco). Quindi la panineria o l'enoteca può essere considerato associazione
- trasporto o deposito di merci;
- organizzare viaggi e trasporti turistici;
- pubblicità commerciale;

## PRESUPPOSTO OGGETTIVO IVA

ART. 2 IVA → CESSIONE BENE. → comma 1 detta la regola generale. Comma 2 detta le deroghe attrattive (quelle operazioni che non sarebbero cessioni ex regola generale ma che il fisco le attrae ugualmente). Comma 3 detta le deroghe esclusive (l'opposto delle attrattive).

Cessione di bene:

1. onerosità;
2. trasferimento della proprietà di un bene;

Il comma 2 assimila anche:

- gli omaggi (cessioni gratuite di beni)
- quei beni per i quali all'inizio non è stata operata la detrazione all'acquisto dell'IVA.

Nell'iva esiste l'obbligo di rivalsa, ovvero quando tu vendi un bene tu hai l'obbligo nei confronti dell'acquirente di percepire l'iva. Non è una facoltà ma un obbligo. È

nulla quella clausola del contratto che stabilisce che sarà il venditore ad accollarsi l'IVA.

L'unica deroga all'obbligo di rivalsa è l'omaggio.

Il punto 4 degli omaggi si collega all'articolo 19bis 1 lett. h dell'iva

AUTOCONSUMO → sono inoltre cessioni di beni la destinazione di beni ad uso proprio, familiare, dell'imprenditore o di colore che esercitano arte/professione o destinazione ad altri fini estranei all'attività tipica dell'impresa.

Se io sono dottore commercialista, e non ci fosse questa norma, io comprerei qualunque cosa per lo studio, ad esempio un PC detraggo l'IVA e me lo porto a casa mia.

Cioè lo destino a fini estranei alla professione.

Il 3 comma parla delle deroghe esclusive. Quindi sono non cessioni e sono fuori campo iva (non si applica l'IVA e si applica l'imposta di registro DPR 181/86).

- Cessioni di mero denaro (contributo a fondo perduto), indennizzo assicurativo...
- Cessioni di conferimenti di società aventi ad oggetto aziende o rami di aziende.
- Terreni non edificabili (terreni agricoli)
- Non sono cessioni, le cessioni di campioni gratuiti (tipo i campioncini della profumeria) a patto che siano di modico (in funzione del valore del bene di cui esso è campione) valore e siano appositamente contrassegnati.

### ARTICOLO 3 DELL'IVA → PRESTAZIONE DI SERVIZI

Sono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da...

I commi 2 e 3 sono deroghe attrattive. La norma elenca alcuni tipi di contratti che sono sempre prestazioni di servizi. contratti d'opera, d'appalto (la consegna dei beni collaudati non è cessione ma prestazione di servizi),

Il comma 3 è antielusivo. Questo comma prima non c'era. Infatti prima erano fuori campo IVA le prestazioni fornite gratuitamente o autofornite.

Comma 4 deroghe esclusive: sono prestazioni fuori campo iva le cessioni di diritti d'autore fatte dagli autori e dai suoi eredi.

Le operazioni **non imponibili**:

#### ESPORTAZIONE DIRETTA

Soggetto italiano → Soggetto giapponese

#### ESPORTAZIONE TRIANGOLARE

Soggetto italiano → Cessionario Imprenditore giapponese che compra in Italia ma chiede la spedizione alla dogana e poi sarà il cessionario a vendere al soggetto giapponese.

Es. Caio vende a Mao scarpe per 300. Maio riceve fattura non imponibile di 300 e chiede che le scarpe siano inviate alla dogana. Mao sdogana la merce e fattura non imponibile per 400 a Tse tung che andrà a sdoganare.

Affinché si abbia triangolare, merci e fatture devono viaggiare su canali separati. La merce direttamente al soggetto giapponese. La fattura va al cessionario che sta in Italia.

#### ESPORTAZIONE DIRETTA

Soggetto Italiano (A) → Soggetto giapponese (B) che viene in Italia a prendersi la merce. A fattura a B non imponibile a condizione che B la sdogani entro 90 gg. dalla consegna. Altrimenti A deve emettere fattura integrativa pagando l'IVA.

#### OPERAZIONI TRA DUE ITALIANI/EUROPEI ART. 8 IVA PLAFOND

Il plafond che è dato dal totale delle esportazioni dell'anno solare precedente. Se tu nel 2012 hai venduto per 300 euro di export, io nel 2013 ti do la possibilità di comprare fino a 300 di beni e servizi senza pagare l'iva. 300 è il plafond che hai a disposizione.

Quando tu acquisti fai la dichiarazione di intento al fornitore, ex art. 8 lett. C come da Vs. dichiarazione di intento n. del, dichiarando di non voler fatturare l'iva.

Con la dichiarazione di intento ti assumi la responsabilità.

Se nel 2013 esporto per 300 e nel 2014 non esporto, posso comunque acquistare per 300 senza iva. Nel 2015 però non avrò plafond.

Se ho un plafond residuo nell'anno solare, non lo posso portare a nuovo, lo perdo.

Il fornitore se ha come clienti società che esportano sarà sempre a credito di IVA.

Il plafond che abbiamo esaminato è fisso, dal 1 gennaio al 31 dicembre. In una triangolare io ho due fatturazioni, 300 e 400. Una singola operazione genera due plafond, una per A di 300 e una per B di 400. Una singola esportazione di 400 euro ha comportato un plafond per 700 euro. Ciò non è possibile, quindi il fisco ha stabilito che A ha un plafond di 300 pieno (incondizionato), mentre invece i 400 di B il fisco li divide in due parti, 100 che è il valore aggiunto reale anche questo incondizionato, mentre 300 che non sono altro che il doppio di A sono un plafond condizionato, condizioni che con i 300 il prossimo anno compri beni che esporti entro 6 mesi dalla consegna e nello stato originario (cioè non devi lavorare i beni).

Esiste anche il plafond "mobile" che varia ogni mese, per cui i calcoli che con il fisso facciamo ogni anno qui lo dobbiamo fare ogni mese. L'opzione di fare il mobile vincola per un triennio.

Si prendono i 12 mesi precedenti, e cioè se io sto oggi 6 maggio 2014, 12 mesi precedenti significa considerare dal 1 maggio 2014 al 30 aprile 2014.

Chi può avere interesse a gestire il plafond mobile? Convieni a chi ha esportazioni crescenti.

I soggetti che esportano e vogliono usare il plafond devono adempiere ad alcuni obblighi istituiti dal 1 gennaio 2004. Occorre di aver esportato e occorre di aver

acquisito lo status di esportatore “abituale”. In altre parole, per essere considerato esportatore abituale, occorre che le esportazioni fatte nell’anno precedente siano superiori al 10% del totale del volume di affari dello stesso anno. Cioè il rapporto tra operazioni non imponibili / Vol affari > 10%.

Il plafond mobile si può fare dopo 12 mesi dall’inizio dell’attività.

Il primo di ogni mese bisogna sempre controllare se vi è lo status di esportatore abituale.

Il fatto di avvalersi del plafond mobile deve evincersi da un documento “lettera d’intento” con il quale l’acquirente esonera il fornitore da qualunque responsabilità fiscale. La dichiarazione d’intento deve essere redatta in 2 copie e protocollata e registrata (nelle fatture iva vendite) entro 15 gg.