

Iva caratteristiche e presupposto oggettivo - cap. 13

CARATTERISTICHE

L'Iva (imposta sul valore aggiunto) è disciplinata dalla Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE e, nel diritto domestico, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, per brevità, "legge Iva"). Il legislatore ha poi disciplinato con leggi speciali alcune particolari fattispecie, tra cui si ricordano: gli scambi intra-UE di beni e alcuni servizi (D.L. n. 331/1993) e il regime del margine sul commercio di beni usati (D.L. n. 41/1995).

L'art. 1 della legge Iva prevede che "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 o professioni** e sulle **importazioni** da chiunque effettuate".

Analisi art. 1 legge Iva:

- "cessioni di beni e prestazioni di servizi" (presupposto oggettivo artt. 2 e 3 legge Iva);
- "importazioni" (art. 67 e ss. legge Iva);
 - "esercizio di imprese e arti o professioni" (presupposto soggettivo artt. 4 e 5 della legge Iva);
 - "momento di effettuazione dell'operazione" (art. 6 legge Iva). Tale momento è fondamentale nel meccanismo applicativo del tributo; da tale momento infatti: (i) l'imposta diviene esigibile nei confronti dei soggetti passivi indicati nell'art. 17 (ii) ove coincidente con l'esigibilità dell'imposta, sorge il diritto di detrazione (artt. da 19 a 19 ter) (iii) scattano obblighi strumentali a carico dei soggetti passivi (fatturazione, registrazione, versamento periodico, dichiarazione annuale);
 - "territorio dello Stato" (presupposto territoriale artt. da 7 a 7 septies della legge Iva).

In mancanza anche di uno solo dei presupposti (soggettivo, oggettivo e territoriale) l'operazione non è **soggetta ad Iva** o è fuori campo Iva. Rispetto ad essa **non sussistono dunque obblighi legali ai fini del presente tributo** né di natura sostanziale (versamento) né di natura formale (fatturazione, registrazione e dichiarazione).

Costituisce eccezione a questa regola, e quindi sussistono i predetti obblighi **formali**, nei casi, previsti dall'art. 21, comma 6 bis, del D.P.R. n. 633/1972, di operazioni non soggette ad Iva per mancanza del requisito di territorialità. Trattasi di: (i) cessioni e prestazioni nei confronti di soggetto passivo Iva in altro Stato membro (annotazione "inversione contabile") (ii) cessione di beni e prestazioni di servizi, considerate, ai sensi degli art. da 7 a 7 septies del D.P.R. n. 633/1973, effettuate fuori dalla UE (annotazione "operazione non soggetta Iva").

Fatte queste doverose premesse, le caratteristiche generali del tributo sono le seguenti:

- neutralità. Per i **soggetti passivi** il tributo è generalmente neutrale, in quanto il cedente o prestatore addebita il tributo a valle (**obbligo di rivalsa** art. 18 legge Iva) e l'acquirente o committente compensa il tributo con quello a sua volta addebitato (**diritto di detrazione**). In caso di eccedenza di Iva "a credito" sull'Iva "a debito" è possibile, in presenza di certe condizioni, chiederne il rimborso (oltre che, naturalmente, la compensazione c.d. "verticale" o "orizzontale"). In ipotesi eccezionali i soggetti passivi non hanno il diritto di detrarre il tributo (soggetti che esercitano attività o effettuano operazioni "esenti" da Iva);
 - il tributo incide definitivamente sul consumatore finale, ultimo anello della catena produttiva-distributiva, acquirente del bene o committente del servizio che costituisce il contribuente di fatto;
 - l'Iva è un'imposta a plurifase (tranne alcune eccezioni ad esempio vendita di libri, quotidiani e periodici in cui il tributo è "monofase" ed è assolto direttamente dall'editore art. 74 legge Iva) non cumulativa. Essa è applicata, da ogni singolo soggetto passivo, in ogni operazione compresa nella fase produttiva-distributiva e l'Agenzia delle Entrate incassa solo la differenza tra imposta sulle operazioni attive e quella sulle operazioni passive. In altri termini, l'imposta incassata è calcolata sul "valore aggiunto" formatosi presso il singolo soggetto passivo;
 - l'Iva si applica dunque sul "valore aggiunto" generatosi in ogni "scambio" di beni e servizi. Questo aspetto ha indotto parte della dottrina a ricondurre l'Iva nel novero delle imposte sugli scambi. In realtà, trattasi più propriamente di un'**imposta generale sui consumi** giacché solo il consumatore finale, al quale è precluso il diritto alla detrazione, paga in via definitiva il tributo e ne diventa il soggetto passivo di fatto;
 - è controverso, in dottrina, chi sia il soggetto che realizza il **presupposto di fatto** nell'Iva. E' da ritenere che la capacità contributiva sia manifestata, indirettamente, dal consumatore finale anche perché l'imposta prelevata nelle fasi precedenti è, come si è visto, neutrale per i soggetti passivi di diritto. Si può affermare che nell'Iva coesistono: un soggetto passivo di diritto (art. 17) in quanto per legge titolare dell'obbligazione tributaria (quanto meno in via anticipatoria), un soggetto passivo di fatto, il contribuente, perché definitivamente inciso dal tributo;
 - divieto di detrarre l'Iva in caso di operazioni e attività esenti. Tale divieto mette in discussione la qualificazione dell'Iva come imposta generale sui consumi e, poiché è giustificata solo da esigenze di gettito, è stata considerata (Falsitta) a rischio di censura di incostituzionalità (art. 3 Cost.).

