

IVA: OPERAZIONI ESCLUSE

01. NOZIONE

Come noto il **DPR 26 ottobre 1972, n. 633** ha introdotto e disciplinato **l'imposta sul valore aggiunto (IVA)**.

Da quell'epoca sicuramente il DPR 633/1972 è stata la norma che ha raccolto il maggior numero di integrazioni e modificazioni e questa attitudine non pare mai placarsi.

In questa scheda ci soffermiamo sul **disposto dell'articolo 15 del DPR** titolato **Esclusioni dal computo della base imponibile**, uno degli articoli che ha avuto solamente tre modifiche dal 1973 al marzo 2018 compreso.

02. LE OPERAZIONI ESCLUSE

L'articolo 15 del DPR 633/1972 indica quelle operazioni che non concorrono a formare la base imponibile, le stesse vanno ugualmente segnate in fattura poiché sono ricavi tassati in capo all'emittente e costi deducibili per il soggetto che riceve la fattura.

Queste somme non parteciperanno alla determinazione del volume d'affari, non hanno rilevanza ai fini dello status di esportatore e nella formazione del plafond ma conserveranno autonoma collocazione in fattura che le vedrà escluse dalla base di calcolo su cui andrà applicata l'aliquota Iva.

Tali spese non devono essere escluse dalla fattura perché sono ricavi tassati in capo al soggetto emittente la fattura e tassabili in capo al soggetto che la riceve e che la registra nella propria contabilità, senza la quale non potrebbe dedursi il costo ai fini Irpef, Ires ed Irap.

Vediamo quindi quali voci sono riportate **nel citato articolo 15**:

1)	le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;
2)	il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;
3)	le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte purché regolarmente documentate;
4)	l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stata pattuita espressamente il rimborso della resa;
5)	le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo conclude: *"Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto."* Queste somme non hanno rilevanza.

Vediamo meglio quanto contenuto nell'articolo.

03. DETTAGLI SULLE OPERAZIONI ESCLUSE

In questo paragrafo affrontiamo con maggior dettaglio, seppur sinteticamente, le operazioni escluse elencate nel paragrafo precedente, sono solo piccole precisazioni per chiarire meglio quanto scritto prima

1) INTERESSI MORATORI E PENALITA'

Nel caso dell'esclusione IVA articolo 15 per interessi moratori occorre stare attenti a non confondere il ritardo **non concordato** da quello **concordato** tra le parti. Nel primo caso, infatti, gli interessi di mora o per ritardato pagamento sono soggetti all'esclusione articolo 15 che va esplicitamente indicata nella fattura successiva.

La ragione è che tali importi hanno natura risarcitoria; manca quindi il requisito del sinallagma necessario al fine di rientrare nell'ambito oggettivo dell'Iva.

Se, invece, **il pagamento è stato dilazionato volontariamente** dalle parti allora l'operazione rientra fra quelle di finanziamento e in quanto tale è **esente IVA articolo 10**.

2) BENI CEDUTI A TITOLO DI SCONTO, ECC.

Si pensi, a titolo di esempio, al caso delle campagne promozionali dei supermercati o degli esercizi commerciali in genere.

In questi casi, l'esclusione IVA articolo 15 opera se sussistono i seguenti requisiti:

- sconto concordato, ovvero sussiste l'obbligo di un accordo tra le parti che ha portato alla concessione dello sconto;
- valore normale del bene ceduto come premio, nel senso che il bene deve avere un valore in linea a quello medio di mercato per prodotti simili;
- il bene ceduto non deve essere soggetto ad aliquota più elevata rispetto a quello che ha formato oggetto della cessione cui si riferisce.

La circolare ministeriale 25/1979, con riferimento al primo requisito ha precisato che la cessione sussiste: " *a condizione che le medesime siano previste nelle pattuizioni originarie ... **sono soggette al tributo** (l'Iva) le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono pattuite successivamente alla contrattazione originaria ...*"

Va aggiunto che per detti beni l'Iva assolta in sede di acquisto è da considerarsi **detraibile** e che la fattura deve contenerne il **corrispettivo**, ovvero il valore normale, dovendosi considerare per tale:

- il **prezzo di vendita** se si tratta di prodotti o beni commercializzati;
- il **prezzo di acquisto** se si tratta di beni non prodotti o commercializzati dal cedente.

3) RIMBORSI SPESE IN NOME E PER CONTO

Si pensi, a titolo di esempio, alla casa di cura che fattura al degente gli addebiti sostenuti in nome e per conto del degente medesimo e relativi a farmaci, analisi mediche, ecc.

Oppure al professionista che anticipa spese di versamenti, marche da bollo per il proprio cliente.

L'accezione "in nome e per conto" utilizzata dalla norma presuppone l'esistenza di un rapporto di mandato con rappresentanza (articolo 1704 codice civile). In tale negozio giuridico gli atti compiuti al mandatario, nei limiti dei poteri conferiti, sono immediatamente riferibili al mandante e verso di lui producono effetti.

I requisiti fondamentali affinché si possa parlare in questo caso di esclusione IVA articolo 15 sono due:

- la presenza di un **accordo esplicito** tra le parti con cui una autorizza l'altra ad effettuare operazioni e spese in suo nome e per proprio conto;
- le spese in nome e per conto devono essere sempre e comunque **documentate**.

4) IMPORTO IMBALLAGGI E RECIPIENTI

Si tratta dei cosiddetti imballaggi non **a perdere** ma **a rendere**.

In questo caso l'esclusione IVA opera perché non si tratta di una cessione di beni o prestazione di servizi ma di uno strumento di garanzia per la parte venditrice. Si noti che se la resa **non è prevista dal contratto**, l'eventuale imballaggio deve essere fatturato e quindi, entrando nella base imponibile IVA, sarà soggetto all'aliquota di riferimento per quella particolare tipologia di cessione in quanto **operazione accessoria** a quella principale (articolo 12 del DPR 633/1972).

Cosa accade se, pur essendone pattuita la resa, l'imballaggio o il recipiente non viene restituito? L'operazione diventa imponibile ed il cedente, a mente dell'articolo 21 del decreto Iva, deve determinare il **valore dell'imballaggio** non reso ed emettere fattura nei confronti dell'inadempiente.

In questo caso il cedente può emettere un'unica fattura, per ciascun acquirente, entro il 31 gennaio **per tutti gli imballaggi non restituiti nell'anno precedente**. In questo caso dovrà però essere tenuto **l'apposito registro**.

5) RIVALSA IVA PER OMAGGI

A questo proposito, si consideri il combinato disposto con l'articolo 16 dello stesso decreto IVA che prevede l'obbligo di rivalsa dell'IVA per il prestatore o cedente di una determinata operazione.

L'Iva addebitata in via di rivalsa dal fornitore o prestatore non concorre alla formazione della base imponibile; diversamente, si realizzerebbe un effetto cumulo.

La cessione di omaggi dovrà essere fatturata con apposita indicazione "**Cessione gratuita ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972, con rivalsa dell'Iva, ai sensi dell'art. 18, comma 3, del D.P.R. n.633/1972**".

Come nel caso degli imballaggi anche in quello degli omaggi sarà necessario **tenere un apposito registro** in cui indicare il cessionario ed il numero di omaggi ceduto al fine di evitare che si configurano per l'agenzia delle entrate cessioni di beni o prestazioni di servizi in nero.

04. SOMME ADDEBITATE A TITOLO DI PENALITA'

Concludiamo riferendoci al secondo ed ultimo comma dell'articolo 15, che dispone:

RICORDA *Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto.*

Queste somme **non devono essere computate in diminuzione** dell'ammontare imponibile dell'operazione.

Tali somme hanno **natura risarcitoria**, la violazione commessa dal cedente o prestatore deriva dal non aver adempiuto a preciso obbligo contrattuale, la penalità rappresenta un risarcimento del danno **non rilevante ai fini Iva**.

In tal senso il cessionario o committente non deve emettere alcuna fattura in relazione alle somme addebitate alla controparte.

Quando l'addebito ha una ragione extracontrattuale si ricade nella casistica delle note di credito di cui all'articolo 26 del DPR 633/1972.