
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKL**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

CAPITOLO PRIMO

PRESUPPOSTO OGGETTIVO DELL'IMPONIBILITÀ

SOMMARIO

I. Cessioni di beni: 1. Premessa - 2. Atti a titolo oneroso che comportano trasferimento della proprietà, ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere: *A) Compravendita; B) Prestito di consumo; C) Espropriazione e requisizione; D) Diritti reali di godimento; E) Contratti di somministrazione* - 3. Operazioni assimilate a cessioni di beni: *A) Vendite con riserva di proprietà; B) Passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente; C) Cessioni gratuite di beni; D) Autoconsumo; E) Assegnazione ai soci e associati* - 4. Operazioni non considerate cessioni di beni - **II. Prestazioni di servizi:** 1. Prestazioni di servizi vere e proprie - 2. Operazioni equiparate a prestazioni di servizi: *A) Locazioni di beni mobili; B) Cessioni e concessioni di beni immateriali; C) Prestiti di denaro e di titoli; D) Somministrazioni di alimenti e bevande; E) Cessioni di contratti; F) Assegnazioni ai soci e associati* - 3. Autoconsumo di servizi - Prestazioni di servizi a titolo gratuito - 4. Operazioni che non costituiscono prestazioni di servizi - **III. Operazioni permutative - Dazioni in pagamento:** 1. Operazioni permutative - 2. Dazioni in pagamento - 3. Cessioni di residuati della lavorazione - **IV. Importazioni e acquisti intracomunitari** (rinvio).
(*Parte Seconda - Massimario* da n. 1 a n. 258).

I. Cessioni di beni**1. Premessa**

La prima categoria di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto è costituita dalle «cessioni di beni», naturalmente in quanto poste in essere nell'esercizio di imprese ovvero di arti o professioni da un soggetto IVA - aventi quindi ad oggetto beni di ogni genere - come precisa il primo comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 633 e salve le previste eccezioni - sia mobili che immobili, quale che sia del resto la forma con cui si attua tra le parti la cessione (per iscritto, per corrispondenza, verbalmente ecc.).

Il cit. art. 2 del D.P.R., nel suo primo comma, indica le operazioni che costituiscono tipicamente cessioni a titolo oneroso, in quanto caratterizzate dal trasferimento della proprietà o dalla costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulla cosa; nel secondo comma individua una serie di altre («inoltre») operazioni che, pur non producendo tale effetto giuridico, sono qualificate, ai fini IVA, come cessioni; ed infine, nel suo terzo comma, elenca una serie di atti che, in funzione del proprio oggetto, non sono considerate cessioni e pertanto sono escluse, comunque, dal campo di applicazione dell'imposta.

2. Atti a titolo oneroso che comportano trasferimento della proprietà¹, ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere

Secondo il primo comma dell'art. 2 del decreto fondamentale costituiscono, in

¹ In correlazione a tale principio fondamentale - dal quale si discostano soltanto le ipotesi *espressamente* previste dal 2° comma dell'art. 2 in esame e di cui si parlerà in seguito - *non* sono considerate «cessioni», neppure ai fini dell'iva, come si evince dall'abrogato art. 53 del decreto delegato, ed ora dal D.P.R. n. 441 del 1997, né le consegne dei beni a rappresentanti, sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti negozi e depositi dell'impresa, né le *consegne* a terzi, in lavorazione, deposito o comodato o in dipendenza di contratti estimatori o di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o ad ogni altro titolo *non traslativo della proprietà*.

primo luogo, cessioni di beni gli atti a titolo oneroso comportanti il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

È chiaro, di fronte alla dizione della norma, che imponibili ad iva sono gli atti che comportano l'effetto giuridico dell'acquisto derivativo-traslativo della proprietà o di altro diritto reale parziario o derivativo-costitutivo del diritto reale di godimento; sono, quindi, fuori del campo dell'iva i fatti che determinano un acquisto della proprietà o di altro diritto reale a titolo originario (es. occupazione, usucapione, accessione), e cioè un acquisto che si attua al di fuori ed indipendentemente da un rapporto di successione con un dante causa¹.

Va ricordato che il diritto di proprietà non è definito dal nostro codice civile; tuttavia, la formula contenuta nell'art. 832 c.c., che assume come centro logico i poteri del proprietario, può convertirsi in altra che riguardi la proprietà in sé e per sé: cosicché la proprietà, stando ai termini della formula legislativa, si manifesta come il potere di *godere* e di *disporre* delle cose in modo pieno ed esclusivo, con tutte le ulteriori determinazioni che il citato art. 832 contiene.

Il potere di *disporre* comprende, così il potere di disposizione *giuridica* (alienazione - con che il potere di disposizione resta trasferito all'acquirente - e costituzione di diritti, a favore di altri, sulla cosa propria), come il potere di disposizione *materiale* (distruzione, consumo, demolizione, ecc.). Il potere di *godimento* si risolve nell'utilizzazione *diretta del bene*².

Ai fini dell'imposta, che considera il diritto di proprietà nella fase dinamica, non rilevano né gli atti di disposizione materiale, né il potere di godimento consistente nella utilizzazione del bene da parte del proprietario; ma interessano soltanto il potere di disposizione giuridica su beni propri (alienazione ovvero costituzione di diritti reali di godimento a favore di terzi sulla cosa propria) e i trasferimenti dei diritti (di natura reale) che il soggetto abbia su beni altrui.

Agli effetti dell'iva, vengono in considerazione i beni (art. 810 e ss. c.c.) di ogni specie - mobili o immobili³, nuovi e usati - materiali (ivi compresi i gas, le energie⁴, il calore, il freddo, ecc.)⁵.

¹ Cfr. art. 5, della sesta direttiva ed ora art. 14 della direttiva 2006/112/CE, nonché art. 5, lett. a) della legge delega. Nella interpretazione dell'art. 5 n. 1 della sesta direttiva, la Corte di Giustizia (sentenze 8 febbraio 1990 C-320/88, 6 febbraio 2003 C-185/01) ha sottolineato che la nozione di cessione di bene ivi contenuta non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di bene materiale effettuata da una parte, che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse proprietario, non potendo la sussistenza di una cessione di beni imponibile ai fini iva essere soggetta alla realizzazione delle condizioni che variano da Stato a Stato, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile.

V. anche, nello stesso senso le sentenze 3 giugno 2010 C-237/09 e 18 luglio 2013 C-78/12. In tale ultima sentenza, la Corte di Giustizia ha affermato che un'operazione può essere qualificata come cessione di beni, ai sensi dell'art. 14, par. 1, della direttiva 2006/112 quando con tale operazione un soggetto passivo procede al trasferimento di un bene materiale che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse proprietario, senza che rilevi al riguardo la forma nella quale sia stato acquistato un diritto di proprietà sullo stesso; ed inoltre che la prova dell'effettiva realizzazione di una tale cessione di beni - cui è subordinata l'esistenza di un diritto a detrazione - non può dipendere dal modo di acquisizione del diritto di proprietà sui beni in questione. Spetta al giudice del rinvio, conformemente alle norme nazionali sulla produzione della prova, una valutazione globale di tutti gli elementi e delle circostanze di fatto della controversia, stabilire se le cessioni siano state effettivamente realizzate e se, eventualmente, può essere esercitato sul loro fondamento un diritto a detrazione.

² MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. II, parte, pag. 239.

³ Secondo le indicazioni contenute nella circ. 19 dicembre 2013, n. 36 dell'Agenzia entrate - con particolare riferimento agli *impianti fotovoltaici* - gli stessi si considerano beni immobili quando, dovendo essere dichiarati in catasto, costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 o D/10 oppure quando, risultando posizionati su pareti, su un tetto, oppure realizzati su aree di pertinenza comune o esclusiva di un fabbricato, sussista l'obbligo di menzione nella dichiarazione in catasto al termine della loro installazione (ovvero nel momento in cui l'impianto in questione incrementa il valore capitale o la redditività ordinaria dell'immobile di una percentuale pari o superiore al 15%).

Gli stessi impianti, invece, si considerano beni mobili quando la potenza nominale dell'impianto non è superiore a 3 chilowatt per ogni unità immobiliare servita dall'impianto, oppure quando la potenza nominale complessiva non è

Sono rilevanti, ai fini dell'imposizione, tutti gli atti giuridici (negozi giuridici, in particolare: contratti; atti giurisdizionali¹; atti amministrativi) che comportano ces-

superiore a tre volte il numero delle unità mobiliari le cui parti comuni sono servite dall'impianto, oppure quando per le installazioni fissate al suolo il volume dell'area destinata è inferiore a 150 metri cubi.

⁴ È stata ravvisata una cessione di energia nell'operazione denominata «servizio di scambio sul posto» della energia elettrica generata da un impianto fotovoltaico (quale regolata, a decorrere dal 1° gennaio 2009, dalla delibera n. 74/2008 dell'Autorità per l'energia elettrica e per il gas), con la quale il produttore cede l'intera energia autoprodotta nel sistema elettrico gestito dal Gestore dei servizi elettrici e acquista al contempo presso il fornitore l'energia necessaria per i propri fabbisogni, venendo rimborsato dallo stesso Gestore del costo sostenuto pari al minore tra il valore dell'energia elettrica prodotta e quella acquistata (maturando un credito in danaro in relazione a quella immessa in rete in misura superiore a quella acquistata). Attesa la necessità che, ai fini dell'iva, la cessione sia posta in essere nell'esercizio di attività commerciale abituale, il contributo in conto scambio corrisposto dal Gestore deve essere fatturato ed è soggetto ad imposta quando il cedente sia persona fisica od ente non commerciale se l'impianto fotovoltaico sia di potenza superiore a 20 kw (in quanto da ritenersi realizzato per esigenze diverse da quelle privatistiche di abitazione o sede dell'ente non commerciale) ovvero da imprenditore o da lavoratore autonomo (ris. 20 gennaio 2009, n. 13 dell'Agenzia entrate; cfr. anche circ. 19 luglio 2007, n. 46 dell'Agenzia entrate).

Con ris. 4 aprile 2012, n. 32 e con riferimento ad un ente non commerciale, l'Agenzia entrate ha precisato che gli impianti di cui sia responsabile tale ente non devono essere considerati cumulativamente quando ciascuno di essi sia di potenza non superiore a 20 kw e sia destinato a soddisfare le esigenze energetiche di una specifica sede nel quale il medesimo ente svolge la propria attività istituzionale: con la conseguenza che la gestione di una pluralità di impianti aventi le ora dette caratteristiche, non costituisce per l'ente esercizio di attività commerciale, anche se gli stessi impianti complessivamente considerati, superino la potenza massima di 20 kw.

Con la stessa risoluzione viene stabilito che anche lo «scambio a distanza» dell'energia elettrica (art. 27, co. 4 della legge 23 luglio 2009, n. 99) - al pari allo «scambio sul posto» di cui sopra - non configura l'esercizio di un'attività commerciale da parte dell'ente non commerciale (con conseguente sua irrilevanza ai fini iva) quando è possibile ritenere che l'energia elettrica derivante dagli impianti fotovoltaici di cui l'ente stesso è responsabile, a prescindere dalla loro collocazione, risulti destinata a soddisfare i bisogni energetici delle sue sedi istituzionali nel limite di 20 kw per ciascuna di esse.

Analogamente, con ris. 25 agosto 2010 n. 88, l'Agenzia entrate, con riferimento all'energia elettrica incentivata - derivante da impianti eolici di potenza nominale non inferiore ad 1 kw e non superiore a 20 kw, nonché da impianti alimentati da altre fonti rinnovabili diverse dalla fonte solare, di potenza nominale non inferiore ad 1 kw e non superiore a 1 Mw entrati in esercizio dopo il 31 dicembre 2007 - ritirata dal Gestore dei servizi energetici ed immessa in rete contro il pagamento a favore dei produttori della cd. tariffa fissa onnicomprensiva, secondo quanto previsto dal D.M. 18 dicembre 2008, ha ritenuto che tale operazione integri oggettivamente una cessione a titolo oneroso imponibile ad iva se il predetto corrispettivo è percepito da soggetto che svolga attività commerciale od agricola ovvero attività di lavoro autonomo ed anche da persona fisica o ente non commerciale quando l'energia sia prodotta da impianti di potenza superiore a 20 kw o, comunque, da impianti non posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente (rimanendo invece non imponibile, in difetto di una attività commerciale svolta abitualmente, la cessione al Gestore - contro corresponsione della tariffa onnicomprensiva incentivata - da parte di persona fisica e di ente non commerciale di energia prodotta da impianti di potenza sino a 20 kw posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente).

In relazione al nuovo sistema di incentivazione denominato «V conto energia» introdotto con il D.M. 5 luglio 2012, la c.d. «tariffa premio» - corrisposta dal GSE in relazione alla quantità di energia prodotta dall'impianto fotovoltaico e contemporaneamente auto consumata dal produttore - è esclusa dal campo di applicazione dell'iva rappresentando un contributo a fondo perduto, non sussistendo alcun rapporto sinallagmatico tra soggetto erogante e soggetto ricevente tale tariffa. La c.d. «tariffa onnicomprensiva» - erogata dal GSE al responsabile dell'impianto fotovoltaico in relazione all'energia immessa in rete - è rilevante ai fini iva, se erogata a favore di soggetto iva. La differenza tra tariffa onnicomprensiva e prezzo zonale orario - corrisposta dal GSE al responsabile dell'impianto fotovoltaico con potenza superiore a 1 Mw che abbia deciso di vendere l'energia direttamente sul mercato ad un prezzo orario zonale che risulti inferiore alla tariffa onnicomprensiva - si configura come integrazione di prezzo ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/72; conseguentemente l'aliquota applicabile all'importo erogato dal GSE a tale titolo di differenza è la stessa di quella applicata dal produttore di energia alla cessione sul mercato (circ. 19 dicembre 2013, n. 36 dell'Agenzia delle entrate).

⁵ Per quanto riguarda le più importanti categorie di beni immateriali (quali le licenze, i disegni, i marchi e simili) i relativi trasferimenti, anziché fra le cessioni, sono collocati tra le prestazioni di servizi, alle quali sono sostanzialmente riconducibili. La materia viene sviluppata nel successivo paragrafo (Prestazioni di servizi).

¹ In ordine alle vendite giudiziarie, il Ministero, con risoluzione del 10 febbraio 1973, n. 526739 (in «Boll. trib. inf.», 1973, 612; «Dir. prat. trib.» 1973, I, 369; «Riv. leg. fisc.», 1973, 634; «Inform. Pirola», 1973, 682) ha dichiarato che, se dette operazioni riflettono beni provenienti da imprese, è dovuta l'imposta sul valore aggiunto.

Nel confermare tale criterio, il Ministero con circolare 17 gennaio 1974, n. 6/505165 (in «Boll. trib. inf.», 1974, 418; «Tributi», 1974, fasc. 97, pag. 52; «Riv. leg. fisc.», 1974, 505; «Inform. Pirola», 1974, 517; «Dir. prat. trib.», 1974, I, 269; «Comm. trib. centr.», 1974, II, 107) - dopo aver precisato che la provenienza dei beni dall'impresa deve esplicitamente risultare dai processi verbali di sequestro o di pignoramento, nei quali l'ufficiale giudiziario procedente deve annotare le dichiarazioni rese dal rappresentante dell'impresa esecutata - soggiunge che tale impresa deve annotare nelle proprie scritture, a norma dell'art. 53, 3° comma, del decreto n. 633 del 1972, l'avvenuta consegna dei beni all'incaricato della vendita (cancelliere, ufficiale giudiziario, ecc.) il quale ha l'obbligo di emettere la fattura con l'addebito della relativa iva. Copia della fattura deve essere trasmessa all'impresa cedente (soggetto esecutato) la quale provvede alla registrazione del documento e agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo.

Sembra, invece, escludere la assoggettabilità ad iva della vendita forzata, in quanto trasferimento coattivo, *invito domino*, che attua una successione cd. espropriativa del diritto spettante al debitore esecutato, priva di carattere nego-

sione di beni purché a *titolo oneroso* e cioè verso un corrispettivo anche se non direttamente versato dal cessionario ma da un terzo¹⁻².

Peraltro, anche le *cessioni a titolo gratuito* (come si dirà in seguito) sono prese in considerazione ai fini dell'imponibilità ad iva, salvo che - entro determinati limiti di valore - non abbiano ad oggetto beni la cui produzione o il cui commercio non rientri nella specifica attività dell'impresa, ovvero che per il loro acquisto o la loro importazione non sia stata detratta l'iva a monte. La tassazione ha, in tal caso, lo scopo di evitare che i beni giungano al consumo con diverso carico d'imposta.

Per gli stessi motivi, è considerata «cessione» il *prelievo di beni* da parte dell'imprenditore per i bisogni propri e della sua famiglia, nonché per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa (cosiddetto *autoconsumo esterno*).

In relazione a quanto si è detto, merita particolare attenzione il punto relativo alla condizione che l'atto importi «trasferimento della proprietà del bene», ovvero «costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento».

In proposito, è da ricordare che, per il disposto dell'art. 1376 c.c. «nei contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa determinata, la costituzione o il trasferimento di un diritto reale ovvero il trasferimento di un altro diritto, la proprietà o il diritto si trasmettono e si acquistano *per effetto del consenso delle parti legittimamente manifestato*». In tema di contratti con effetti reali - come osserva la Relazione (numero 629) - «l'art. 1376 mantiene il principio secondo il quale il trasferimento si verifica per virtù del solo consenso».

Perché il contratto possa produrre *effetti reali*, occorre che si tratti di un contratto avente specificamente per oggetto il trasferimento della proprietà di un bene *determinato* oppure il trasferimento o la costituzione di un diritto reale, o il trasferimento di un altro diritto; in sostanza il precetto contrattuale deve essere rivolto al trasferimento, per effetto del solo contratto (e non subordinatamente ad altre circostanze o vicende), di un diritto a soggetto diverso dal trasferente, o quanto meno a quel

ziale, la dec. 14 aprile 1994, n. 1074, della Comm. trib. centr. (in «Codice Imposta Valore Aggiunto», sez. 1, art. 74-bis, n. 104). Peraltro, la Cassazione, con sent. 12 agosto 1997 n. 7528 (in «Corr. trib.» 1998, 994), ha più esattamente ritenuto che la vendita in sede di esecuzione forzata di un bene (facente parte di una azienda) vada assoggettata ad iva ed a imposta fissa di registro, atteso che l'art. 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 definisce al primo comma come cessioni di beni soggetti ad iva gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà, adottati nell'esercizio della impresa, senza distinzione tra la natura volontaria o coattiva del trasferimento. Nello stesso senso, Cass. 13 maggio 2009, n. 10966. La consegna del bene a seguito del provvedimento di assegnazione disposto dal giudice dell'esecuzione si configura come «cessione» assoggettabile ad iva e comporta per il debitore espropriato (cedente) l'obbligo di emettere fattura con addebito d'imposta per l'assegnatario (cessionario) (Cass., sez. trib., 13 febbraio 2001, n. 2065; sez. III, 31 maggio 2006, n. 1301; sez. trib. 18 giugno 2013, n. 15185).

La assoggettabilità ad iva delle operazioni di vendita di beni immobili in sede di esecuzione forzata (nella specie, a carico di società cooperativa) è stata confermata nella ris. 26 novembre 2001 n. 193/E dell'Agenzia entrate, sempre che il debitore esecutato debba qualificarsi come soggetto passivo iva ed i beni siano inerenti all'esercizio dell'impresa.

Coerentemente a tale riaffermato principio, è stato ritenuto, con ris. 17 gennaio 2006, n. 10 dell'Agenzia entrate, che - nel caso di espropriazione contro il terzo proprietario (art. 602 c.p.c.) - il trasferimento coattivo della proprietà di immobili pignorati in capo ai soggetti assegnatari è soggetto ad imposta di registro e non ad IVA quando il terzo esecutato sia una persona fisica non esercente attività di impresa.

¹ Tra gli atti che importano cessioni di beni - e come tali imponibili ad iva, ricorrendo le altre condizioni di legge - rientrano, più in genere, le sentenze che hanno l'effetto di trasferire la proprietà (ad es. art. 2932 c.c. per le sentenze che tengono luogo di un contratto non concluso in adempimento di un preliminare), ovvero di trasferire o costituire un diritto reale parziario (ad es., sentenza costitutiva di servitù coattiva ecc.).

È operazione imponibile ad iva, ricorrendone le altre condizioni di legge, anche l'acquisto di bene di interesse culturale operato dall'ente pubblico (Ministero beni e attività culturali, regioni, enti territoriali) a seguito di esercizio del diritto di prelazione ai sensi dell'art. 60 del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (ris. 20 ottobre 2008, n. 393 dell'Agenzia entrate).

² Per la realizzazione di una operazione a titolo oneroso, e quindi imponibile ad iva, è necessario che esista un legame diretto tra la cessione del bene ed il controvalore (o la contropartita), valutabile in danaro, ottenuto in cambio della stessa. È stata ritenuta configurabile una operazione imponibile ad iva - secondo la sent. 2 giugno 1994 C-33/93 della Corte di Giustizia - in una fattispecie nella quale una società che vende beni su catalogo, prevalentemente a rate, offre ai clienti un dono alla ricezione di un formulario che il cliente deve completare con i propri dati personali o a seguito della segnalazione di altro futuro cliente.

trasferimento parziale che è la costituzione di un diritto reale da parte del proprietario in conseguenza dello smembramento dello stesso contenuto della sua proprietà. Ogni altra figura contrattuale esula dalla previsione dell'art. 1376.

Il terreno sul quale detto art. 1376 ha avuto più frequenti occasioni di applicazione è, naturalmente, quello della compravendita.

A) *Compravendita*

La compravendita è disciplinata fondamentalmente dal codice civile, Libro IV, artt. 1470-1547, nonché in vari altri articoli sparsi nel c.c.; e inoltre in numerose leggi speciali, nonché in alcune norme di altri codici, per particolari ipotesi o per particolari aspetti della regolamentazione di essa.

La sua definizione è data dall'art. 1470: «La vendita è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo». Essa è un contratto traslativo, perché produce sempre il trasferimento di un diritto. È un contratto a titolo oneroso, in quanto ciascuna delle due parti procura a sé un vantaggio economico mediante la correlativa attribuzione di un altro vantaggio alla controparte. È un contratto a prestazioni corrispettive perché ciascuna parte, in tanto assume le obbligazioni e compie le attribuzioni patrimoniali fondamentali, per essa derivanti dal contratto, in quanto, correlativamente l'altra parte assume le proprie obbligazioni e compie le proprie attribuzioni patrimoniali, che pertanto stanno in rapporto sinallagmatico con le prime¹.

Il principio di carattere generale, contenuto nel più sopra citato art. 1376 c.c., vale, come si è detto, in particolare per la compravendita: l'art. 1476, n. 2 c.c., precisando che il venditore ha l'obbligo di far acquistare al compratore la proprietà della cosa o il diritto, se l'acquisto non è effetto immediato del consenso, lascia chiaramente intendere che l'acquisto del diritto per effetto del mero consenso costituisce la regola². Il concetto, secondo cui «il contratto di compravendita, abbia per oggetto una cosa mobile o una cosa immobile, è sempre consensuale, cioè si perfeziona col solo consenso sulla cosa e sul prezzo, senza che occorra la tradizione della cosa», è pacifico anche in giurisprudenza.

La vendita è, normalmente, un contratto con effetti reali, cioè, ordinariamente trasferisce il diritto venduto per effetto del semplice consenso e al momento stesso della formazione di questo.

Pertanto, in dipendenza di circostanze e clausole varie, il trasferimento del diritto può anche essere differito ad un momento successivo alla conclusione del contratto. In questi casi, si suol dire che si ha *vendita obbligatoria*. Tale figura giuridica è prevista dal sopracitato art. 1476 c.c. e di essa si dirà in seguito³.

B) *Prestito di consumo*

La relazione governativa allo schema del D.P.R. n. 633, dichiara esplicitamente che rientra nel concetto di cessione anche il prestito di consumo (cioè di cose fungibili, diverse peraltro dal danaro o dai titoli non rappresentativi di merci: per tale

¹ RUBINO, *La compravendita*, pag. 2.

² RUBINO, *Op. cit.*, pag. 298.

³ Vedi pp. 22 e 177. È da ricordare che la stipulazione del contratto preliminare di vendita - che comporta solo l'obbligazione di addivenire alla successiva manifestazione di volontà di trasferire il bene - non produce da sola effetti traslativi, sicché essa non costituisce cessione imponibile ad iva.

ipotesi, cfr. art. 3, comma 2°, n. 3 del D.P.R. n. 633, che qualifica i relativi prestiti come prestazioni di servizi). Al riguardo, è da porre in evidenza che tale rapporto giuridico costituisce un mutuo di cose¹ che, a norma dell'art. 1814 c.c., determina il trasferimento della proprietà a favore del mutuatario ed il cui corrispettivo eventualmente pattuito (il mutuo è naturalmente oneroso, ma può essere convenuto anche gratuitamente) a fronte della concessa disponibilità e proprietà della cosa data a prestito, è imponibile ad iva.

C) *Espropriazione e requisizione*

Nella categoria di atti che importano cessione a titolo oneroso di beni (art. 2 D.P.R. n. 633), deve ricomprendersi anche l'ipotesi di trasferimento di beni per effetto di espropriazione disposta dalla Pubblica Amministrazione; e ciò è ovvio (e, del resto, risulta confermato dai successivi artt. 6 e 13, 2° comma, lett. a) poiché, nell'ampio concetto di «cessione» devono rientrare tutti i trasferimenti pur se coattivi, in armonia anche a quanto è detto nell'art. 5, § 4, lett. a) della sesta direttiva (ora, art. 14, 2, lett. a) della direttiva 2006/112/CE), che considera come cessione «il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di una espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione od in suo nome o a norma di legge»².

L'espropriazione per pubblico interesse, com'è noto, trova il suo fondamento costituzionale negli artt. 42, 43, 44 della Costituzione. La norma generale è quella dell'art. 42, che al 2° comma, prevede la «espropriazione per motivi di interesse generale», cioè per il conseguimento di fini pubblici. L'art. 43 prevede, ai fini di utilità generale, la espropriazione mediante trasferimento allo Stato, ad enti pubblici o a comunità di lavoratori o di utenti, di determinate imprese o categorie di imprese, che si riferiscano a servizi pubblici essenziali o a fonti di energia o a situazioni di monopolio ed abbiano carattere preminente di interesse generale: questa norma costituisce la base delle «nazionalizzazioni». L'art. 44, pur non menzionando espressamente l'espropriazione, prevede «obblighi e vincoli alla proprietà terriera privata, fissa limiti alla sua estensione, ecc.».

L'espropriazione per causa di pubblico interesse è prevista dall'art. 834 c.c., col quale è stabilito che le norme relative sono determinate da leggi speciali.

L'espropriazione per causa di pubblica utilità (o, secondo l'articolo 42 della Costituzione, per interesse generale) era disciplinata dalla legge fondamentale del 25 giugno 1865, n. 2359, peraltro abrogata dall'art. 58 del D.Lgs. 8 giugno 2001 n. 327 il quale - in vigore dal 30 giugno 2003 (dal 30 giugno 2004 per le reti energetiche, art. 1 sexies D.L. 29 agosto 2003, n. 239) - regola l'espropriazione, contro il pagamento di indennità, anche a favore dei privati, dei beni immobili o dei diritti relativi ad immobili per l'esecuzione di opere pubbliche o di pubblica utilità, intendendo per tali anche la realizzazione degli interventi necessari per la utilizzazione da parte della collettività di beni o di terreni o di un loro insieme di cui non è prevista la materiale modificazione o trasformazione (art. 1 D.Lgs. cit.).

Altro procedimento espropriativo è quello della «requisizione in proprietà», che

¹ Non costituisce, invece, operazione imponibile all'iva il comodato (art. 1803, c.c.), per effetto del quale la cosa comodata non si trasferisce in proprietà al comodatario e la cui nota essenziale è la gratuità.

² Naturalmente ai fini dell'imposizione di iva occorre esaminare, caso per caso, l'esistenza o meno del presupposto soggettivo, che dovrà sussistere con riferimento all'espropriato, il quale deve rivestire, ai fini della tassabilità, la qualifica di soggetto di iva.

trae origine dall'art. 7 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E. Esso è previsto dall'art. 835 c.c. e riguarda, esplicitamente, sia i beni *mobili* che i beni *immobili*.

Le norme fondamentali relative alla disciplina delle requisizioni sono contenute nel R.D. 18 agosto 1940, n. 1741.

Ai fini dell'iva, le requisizioni in proprietà, contro il pagamento della relativa indennità, determinano un trasferimento del diritto di proprietà del bene a titolo oneroso ed integrano pertanto cessioni, sia pure a titolo coattivo (art. 2 D.P.R. n. 633/1972).

Anche le requisizioni in uso, in quanto atti che costituiscono un diritto reale in capo alla pubblica amministrazione rientrano nella categoria delle cessioni oggettivamente imponibili¹.

D) *Diritti reali di godimento*

Si è visto, all'inizio del presente paragrafo, che costituiscono cessione di beni anche «la costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere»: la precisa formulazione della legge impedisce che possa considerarsi cessione, imponibile agli effetti dell'iva, la costituzione d'ipoteca e di pegno, che sono considerati diritti reali di garanzia.

Com'è noto, i diritti di godimento conferiscono al titolare un più o meno ampio potere di utilizzazione, con effetti erga omnes, in ordine ad un bene di altrui proprietà e possono essere costituiti sia a favore di una persona determinata, sia a favore di un soggetto in quanto proprietario di un determinato fondo (es. servitù).

Per i diritti reali di godimento vale, nel nostro ordinamento, il principio del cd. «numero chiuso», ossia della tipicità legale, sicché il privato non può dar vita, con la sua volontà, ad un tipo di diritto reale che non rientri in una delle categorie fisse contemplate e disciplinate dalla legge. Ciò non toglie che, per mezzo di negozi possano costituirsi limitazioni al godimento di un proprio bene a favore di un altro soggetto e fuori dagli schemi tipici legali: ma non trattasi di diritto reale di godimento, e quindi - agli effetti dell'iva - la sua costituzione non costituisce cessione, ai sensi dell'art. 1 del decreto n. 633.

Nella categoria dei diritti reali di godimento, rientrano in primo luogo le *servitù*, la cui disciplina è contenuta negli artt. 1027 e segg. del c.c.: costituisce, quindi, cessione agli effetti dell'iva (sempreché ricorra il presupposto soggettivo) la costituzione od il trasferimento della limitazione imposta al godimento di un fondo per l'utilità di altro fondo appartenente a diverso proprietario (salva, per i terreni non utilizzati a fini edificatori, l'applicazione dell'art. 2, 3° comma, lett. c) del decreto).

Tra i diritti reali di godimento si comprendono inoltre l'*usufrutto*, l'*uso* e l'*abitazione* (art. 978 e segg. c.c.).

L'*usufrutto* è il diritto (reale) di far propri i frutti del bene altrui, immobile o mobile. L'*uso* è diritto (reale) analogo all'*usufrutto* ed ha per contenuto (se la cosa sia fruttifera) la raccolta dei frutti, ma solo nella misura necessaria ai bisogni personali dell'usuario e della sua famiglia; o (se la cosa sia infruttifera) il godimento della cosa. Il diritto (reale) di abitazione consiste nel potere di alloggiare in una casa, limitatamente ai bisogni propri e della propria famiglia.

Da ultimo va ricordato che si ritiene² che rientrino fra i diritti reali di godimento

¹ In tal senso ris. 31 ottobre 2000 n. 160/E dell'Agenzia entrate (in «Boll. Trib. inf. 2001, 543»).

² MESSINEO, *Manuale dir. civile e commerciale*, vol. II, parte I, VIII ediz., pag. 417 segg.

anche la *superficie* (nel suo aspetto di diritto reale di costruire su suolo altrui), l'*enfiteusi*, il diritto di concessione mineraria¹, la concessione di acqua².

E) *Contratti di somministrazione*

Rientrano fra le cessioni di beni, agli effetti della legge sull'iva, le «cessioni periodiche o continuative di *beni* in esecuzione di *contratti di somministrazione*» (cfr. art. 6, 2° comma, lett. a), del decreto n. 633).

Precisato l'oggetto della somministrazione nella fornitura di cose (v. art. 1559 cod. civ.), il relativo contratto si accosta, sotto tale profilo, al contratto di compravendita, nel quale, ugualmente, una parte trasferisce all'altra una o più cose, verso il corrispettivo del prezzo; la differenza, fra le due figure negoziali appare agevole ove si consideri che nota essenziale della somministrazione è quella di dare vita ad un rapporto di durata, che si concreta necessariamente in una *pluralità di prestazioni* le quali, benché autonome, sono tra di loro connesse da un vincolo di collegamento funzionale. All'incontro, nella compravendita, anche quando la consegna della cosa avviene ripartita nel tempo (cd. vendita a consegne ripartite) si ha sempre un'unica prestazione che si fraziona solo in sede di esecuzione e, quindi, un'unica obbligazione³.

Agli effetti dell'iva, il trattamento tributario della compravendita e del contratto di somministrazione di cose si differenzia soltanto nella determinazione del momento di effettuazione dell'operazione, fissato, rispettivamente (v. p. 180), alla data di consegna del bene (per la compravendita) e all'atto del pagamento del corrispettivo (per la somministrazione), giusta il cit. art. 6 del D.P.R.

3. Operazioni assimilate a cessioni di beni

Quanto si è detto finora riguarda le cessioni vere e proprie, in quanto importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento dei diritti reali di godimento, anche agli effetti civilistici.

Ma il decreto - al secondo comma dell'art. 2, con elencazione che deve ritenersi tassativa - dichiara che «*costituiscono* cessioni di beni»⁴ anche altri determinati atti o fatti giuridici che pur non rientrano nel concetto di «cessione» di cui al primo comma dell'art. 2 citato, perché non importano (o almeno non importano necessariamente), secondo le norme del diritto civile, il trasferimento immediato ed a titolo oneroso della proprietà, né costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento⁵.

¹ La concessione demaniale per lo sfruttamento di una miniera, attribuendo un diritto assimilabile a quelli reali di godimento su immobili, costituisce cessione di beni ai sensi dell'art. 2, 1° comma del D.P.R. n. 633/1972, come tale assoggettabile ad iva, salvo che non concerna terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria (art. 2, 3° comma, lett. c). (Comm. trib. di I grado di Grosseto 26 gennaio 1983 n. 4 in «Dir. prat. trib.», 1985, II, 101).

² Le concessioni di derivazione di acque pubbliche per scopo idroelettrico rimangono attratte nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro ed i relativi canoni demaniali non sono quindi da assoggettare ad iva. (R.M. 22 giugno 1991 n. 260669, in «Corr. trib.» 1991, 3607; «Boll. trib. inf.» 1991, 1508).

³ Cass. 13 dicembre 1962, n. 3343, in Giust. civ. Massim., 1962, 1559; in senso conforme: Cass., sez. I, 22 novembre 1971, n. 3371, in Giust. civ., 1972, I, 18.

⁴ Più propria si ravvisa la formulazione dell'art. 14.2 e dell'art. 16 della direttiva 2006/112/CE, in cui - lungi dall'affermare che tali atti «*costituiscono* cessioni» - viene usata la dizione che «sono *considerate* cessione di beni» le vendite con riserva della proprietà, ed i trasferimenti di beni in base a contratto di commissione, ovvero che «sono *assimilati* a cessioni effettuate a titolo oneroso» (le cessioni gratuite di beni e per l'autoconsumo).

Non trova, poi, testuale riscontro nella direttiva comunitaria la norma del decreto delegato relativa alle «assegnazioni ai soci» (n. 6 del secondo comma dell'art. 2).

⁵ Cfr. art. 5, della sesta direttiva ed ora artt. 14 e segg. della direttiva 2006/112.

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer