

QUANDO SI APPLICA L'IVA

1.

1.1.	PREMESSA	1.4.5.	Differenze tra cessioni e prestazioni
1.1.1.	Fonti normative europee	1.4.6.	Permute
1.1.2.	Fonti normative italiane	1.5.	SOGGETTI D'IMPOSTA
1.1.3.	Corte di Giustizia dell'Unione europea	1.5.1.	Abitualità
1.2.	CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'IVA	1.5.2.	Società commerciali e società semplici
1.2.1.	Distinzioni soggettive e oggettive	1.5.3.	Società di mero godimento e holding non operative
1.2.2.	Rapporti con altre imposte	1.5.4.	Gruppo IVA
1.3.	CESSIONI DI BENI	1.5.5.	Imprenditori individuali
1.3.1.	Cessioni dietro corrispettivo	1.5.6.	Reti e associazioni di imprese - consorzi
1.3.2.	Cessioni con animus donandi	1.5.7.	Enti non commerciali
1.3.3.	Altre cessioni senza corrispettivo	1.5.8.	Enti associativi
1.3.4.	Vendite con riservato dominio e locazioni-vendita	1.5.9.	Enti pubblici
1.3.5.	Passaggi tra committenti e commissionari	1.5.10.	Altri soggetti di imposta
1.4.	PRESTAZIONI DI SERVIZI	1.5.11.	Attività non commerciali
1.4.1.	Prestazioni corrispettive	1.6.	IMPORTAZIONI
1.4.2.	Contributi pubblici	1.6.1.	Importazioni non soggette ad imposta
1.4.3.	Altre tipologie di prestazioni	1.6.2.	Determinazione dell'imposta
1.4.4.	Prestazioni senza corrispettivo	1.6.3.	Applicazione dell'imposta

PREMESSA

1.1.

L'imposta sul Valore Aggiunto (IVA) è un'imposta sui consumi, riscossa gradualmente nelle varie fasi di produzione e distribuzione di un bene o di un servizio.

Chi vende od esegue una prestazione calcola in ogni caso l'IVA e la addebita al cliente (eventualmente includendola nel prezzo). L'effetto dell'IVA cambia in funzione di chi acquista il bene o il servizio:

- se l'acquirente è un **imprenditore** od un **professionista**, questi recupera l'IVA pagata mediante il meccanismo della detrazione (versando cioè allo Stato la differenza tra IVA sulle vendite o prestazioni ed IVA sugli acquisti, quest'ultima eventualmente forfettizzata o ridotta in presenza di particolari operazioni attive);
- se è un **consumatore** rimane colpito dall'imposta stessa.

Fonti normative europee

1.1.1.

L'IVA si applica sulla base di apposite **direttive dell'Unione europea**, che devono dar luogo ad atti normativi dei singoli Stati membri. Le leggi nazionali non sono identiche, in quanto la direttiva talora consente l'utilizzo di un criterio in deroga. In Italia è il caso del criterio di cassa per tutte le prestazioni di servizi e la nozione di prestazione estesa a qualsiasi contratto d'opera o di appalto, anche se hanno ad oggetto la produzione di un bene. In altri casi ciascuno Stato chiede al Consiglio europeo deroghe specifiche: per l'Italia è il caso della detrazione al 40% per le autovetture senza utilizzo strumentale esclusivo.

L'IVA è regolata dalla Dir. n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, una sorta di testo unico europeo, che è stata più volte aggiornata, e ad oggi alcune modifiche risultano già approvate, con effetto futuro, o stanno per esserlo. Inoltre, è stato emanato il Regolamento di esecuzione UE (n. 282/2011), integrato al 2020 dal Reg. n. 2018/1912, per l'interpretazione di alcune disposizioni, con particolare riguardo alla territorialità dei servizi. A differenza della direttiva, il regolamento è direttamente applicabile, senza bisogno di una specifica disposizione in ciascuno degli Stati membri.

Fonti normative italiane

1.1.2.

Le disposizioni nazionali in tema di imposta sul valore aggiunto sono:

- il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in vigore dal 1° gennaio 1973, e successive modificazioni;

- il D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (artt. da 37 a 60) - **acquisti e cessioni di beni intraunionali** (termine ufficiale per le ex operazioni intracomunitarie, a seguito del passaggio dalla Comunità all'Unione europea);
- il D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (artt. da 36 a 40-bis) - **regime del margine** per il commercio di **beni usati, oggetti d'arte, antiquariato, collezione**.

1.1.3. Corte di Giustizia dell'Unione europea

Una fonte interpretativa di rilievo comune nell'Unione europea è data dalle sentenze della Corte di Giustizia, che decide con:

- **procedimenti di infrazione** a carico dei singoli Stati che non hanno correttamente recepito le direttive, in base all'art. 258 del Trattato per il Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), su denuncia della Commissione Europea;
- **giudizi di rinvio pregiudiziale**, sollevati nell'ambito di una lite giudiziaria nazionale, in base all'art. 267 del TFUE.

Le massime enunciate dalla Corte si applicano non solo al caso di specie, ma ad analoghe controversie che dovessero nascere in qualsiasi Stato dell'Unione.

1.2. CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'IVA

Il campo di applicazione dell'IVA è così delineato:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a chiunque nell'esercizio di imprese commerciali od agricole nonché di arte o professione. Per gli artisti si tratta anche delle cessioni di opere d'arte dagli stessi prodotte e per tutti i lavoratori autonomi della cessione di beni strumentali acquistati nell'esercizio della propria attività;
- acquisti intraunionali di beni o servizi da parte dei soggetti di imposta e degli enti esclusivamente non commerciali;
- importazioni (Paesi extra UE) da chiunque effettuate.

Se si esclude il caso delle importazioni, la cui IVA è dovuta per una situazione oggettiva (introduzione del bene con passaggio della linea doganale), una operazione (interna) rileva ai fini IVA - cioè si considera "**soggetta**" quando sussistono **tre requisiti**:

- **soggetto** (attivo): imprenditore (art. 4, D.P.R. n. 633/1972) oppure artista o professionista (art. 5, D.P.R. n. 633/1972), che pone in essere l'operazione. Nel testo della legge "contribuente" o "soggetto passivo";
- **oggetto**: cessione di beni (art. 2, D.P.R. n. 633/1972) o prestazione di servizi (art. 3, D.P.R. n. 633/1972) = le due specie sono accomunate nel genere "operazione";
- **territorio**: l'operazione deve considerarsi effettuata in Italia (artt. 7, 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies, D.P.R. n. 633/1972).

Le operazioni **prive anche di un solo requisito** devono essere qualificate con uno di questi termini equivalenti:

- **non soggette**;
- **escluse**;
- **fuori campo** (fuori dal campo dell'applicazione dell'imposta).

Solo le **operazioni soggette** ad IVA possono essere:

- **imponibili**, con la conseguente ricerca dell'aliquota applicabile;
- **non imponibili** (artt. 8, 8-bis, 9, 71 e 72, D.P.R. n. 633/1972; art. 41 D.L. n. 331/1993);
- **esenti** (art. 10, D.P.R. n. 633/1972).

CASO 1 - Locazione di immobile da parte di un privato

Una persona fisica, che non svolge nessuna attività economica soggetta ad IVA è titolare di un immobile che destina alla locazione.

La stessa situazione si manifesta anche per i titolari di partita IVA, che dovessero concedere in locazione un immobile posseduto a titolo personale e pertanto non appartenente all'impresa.

Questa operazione si considera esclusa per mancanza del requisito soggettivo: il proprietario non sta operando nell'esercizio di impresa (art. 4, D.P.R. n. 633/1972).

La medesima operazione posta in essere da una società commerciale è soggetta ad IVA, in quanto tutti i beni intestati a questi soggetti si presume che appartengano all'attività. Se sussiste il requisito soggettivo, la locazione è in regime di esenzione (art. 10, c. 1, n. 8, D.P.R. n. 633/1972).

È pertanto errato affermare che il privato pone in essere una locazione esente.

CASO 2 - Cessione dell'azienda o dell'area non edificabile

Una società di persone, titolare di due aziende, ne conferisce una in s.r.l. Pur esistendo il requisito soggettivo per il conferente, la legge rimuove il requisito oggettivo, e pertanto questa operazione non è considerata cessione di beni, in quanto il nuovo soggetto subentra nella titolarità dell'azienda, e porrà in essere le successive cessioni nell'esercizio dell'impresa, assoggettandole ad IVA (art. 2, c. 3, lett. b, D.P.R. n. 633/1972).

Una società di capitali, nell'ambito della propria attività economica, vende un'area non suscettibile di utilizzazione edificatoria. Il legislatore ha scelto di escludere questa cessione dall'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto queste operazioni vedono prevalentemente come destinatari enti pubblici non soggetti di imposta o produttori agricoli a regime speciale (art. 2, c. 3, lett. c), D.P.R. n. 633/1972).

CASO 3 - Servizi di magazzinaggio in Italia resi a soggetto di imposta francese

Una società gestisce un autoporto e deve fatturare le sue prestazioni a due clienti, uno residente in Italia ed uno residente in Francia.

La regola generale dell'art. 7-ter, D.P.R. n. 633/1972 è quella di localizzare le prestazioni di servizi c.d. "generiche" (peraltro la maggior parte di quelle possibili nei rapporti internazionali) nel Paese del committente soggetto passivo di imposta.

Nei confronti del cliente italiano l'operazione è soggetta all'IVA, in regime di non imponibilità (art. 9, c. 1, n. 6, D.P.R. n. 633/1972); nei confronti del cliente francese l'operazione non è soggetta all'IVA italiana, per mancanza del requisito di territorialità, requisito che sussiste in Francia.

Le operazioni in cui esistono i tre requisiti comportano, di regola, gli **obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione**. Le operazioni prive anche di un solo requisito sfuggono, sempre di regola, all'intera disciplina IVA, ma non quelle prive del requisito di territorialità, che devono essere comunque fatturate.

Le **operazioni esenti** (art. 10, D.P.R. n. 633/1972), nonché quelle **fuori campo** riducono il pro-rata di detrazione (art. 19-bis, D.P.R. n. 633/1972) (➔14.5.).

Una sola operazione esente (cessioni di oro da investimento) è irrilevante per il pro-rata.

Distinzioni soggettive e oggettive

1.2.1.

La distinzione soggettiva tra **imprenditore o professionista** interessa attualmente solo per l'**autoconsumo di servizi** (art. 3, c. 3, D.P.R. n. 633/1972).

Dalla lettura della norma sussisteva anche una distinzione per l'irrilevanza degli **incassi degli eredi**, relativamente alle operazioni non fatturate e non riscosse alla data di apertura della successione, in quanto la disposizione che tiene ferma la soggettività del contribuente, anche dopo la morte, fa esplicito riferimento ai soli eredi dell'imprenditore (art. 35-bis, c. 2, D.P.R. n. 633/1972). Una lettura sistematica della disposizione consente invece di applicarla anche agli eredi del professionista, superando la distinzione tra le due categorie di soggetti (ris. 11 marzo 2019, n. 34/E).

Nelle norme europee abbiamo una sola nozione, che accomuna entrambe le categorie, di "soggetto passivo" esercente attività economica, in modo indipendente e in qualunque luogo, indipendentemente dallo scopo e dai risultati dell'attività (art. 9, Dir. n. 2006/112/CE).

Maggior rilievo assume la distinzione tra **cessione o prestazione**, specie per quanto riguarda l'effettivazione (art. 6, D.P.R. n. 633/1972,) che determina il momento in cui scatta l'obbligo di fatturazione.

Le prestazioni di servizi derivanti da **contratti di opera o appalto** per la produzione di beni, noleggio, leasing sono ad aliquota propria del bene cui si riferiscono (art. 16, c. 3, D.P.R. n. 633/1972), ma a tutti gli altri effetti continuano ad essere considerate prestazioni di servizi e non cessioni di beni.

CASO 4 - Fotocopiatura o stampa da file

L'attività di mera riproduzione (fotocopiatura o stampa da file) dà luogo ad una cessione di beni. Per la qualificazione come prestazione di servizi sono richieste attività complementari idonee a rivestire carattere predominante rispetto all'operazione di cessione dei beni (alla luce dell'importanza che rivestono per il destinatario, del tempo che la loro esecuzione richiede, del trattamento di cui i documenti originali necessitano e della parte del costo totale di tali prestazioni di servizi), in modo tale da costituire un fine a sé stante per il loro destinatario (Corte di Giustizia UE, causa C-88/09).

CASO 5 - Produzione e vendita di popcorn

Non è un servizio, ma cessione di beni, la fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto, ma senza altri servizi di supporto. È il caso, ad esempio, della vendita di popcorn nell'atrio di un cinema (Corte di Giustizia UE, cause riunite C-497-499-

501-502/09). La questione è disciplinata dall'art. 6, Reg. UE n. 282/2011: oltre a confermare la massima della Corte di Giustizia, precisa che la fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme, in cui i servizi prevalgono per qualificare l'operazione come servizio di ristorazione o catering.

1.2.2. Rapporti con altre imposte

Imposta di registro

La **tassa fissa di registro** compete in presenza di **operazioni "soggette"** ad IVA, con la sola eccezione delle operazioni esenti di affitto, cessione di immobili o di beni a IVA non detratta (artt. 5 e 40, D.P.R. n. 131/1986). Sono inoltre assoggettate all'imposta proporzionale di registro, con l'aliquota dell'1%, le locazioni di immobili strumentali poste in essere da soggetti IVA, anche se assoggettate all'imposta sul valore aggiunto per obbligo o per opzione, ivi compreso il caso di prevalenza della componente immobiliare in un affitto di azienda.

Imposta di bollo

L'**esenzione** dall'imposta di bollo per le fatture, note di credito ed estratti conto spetta solo in presenza di **operazioni "assoggettate"** ad IVA, cioè **imponibili** (art. 6, tab. B, D.P.R. n. 642/1972), anche se l'imposta non viene evidenziata in fattura, come nel caso dei regimi monofase, ad esempio quello dell'editoria. In quest'ultimo caso la situazione di assoggettamento ad IVA deve essere evidenziata in fattura.

1.3. CESSIONI DI BENI

1.3.1. Cessioni dietro corrispettivo

Per cessioni di beni si intendono gli **atti a titolo oneroso**, cioè eseguiti dietro corrispettivo, normalmente le vendite, sia di beni mobili che immobili, nonché gli atti che importano costituzione o trasferimento del diritto di proprietà o dei diritti reali di godimento su beni (diritti di superficie, enfiteusi, usufrutto, uso, abitazione). Anche l'esproprio dà luogo a cessione di beni (art. 6, c. 2, lett. a), D.P.R. n. 633/1972).

Rilevano ai fini IVA anche le **cessioni prive di un corrispettivo**, distinguendo al riguardo tra:

- operazioni gratuite, caratterizzate cioè da *animus donandi*;
- operazioni per le quali il destinatario del bene ha titolo per acquisirlo, in quanto titolare o socio dell'impresa o dello studio professionale.

1.3.2. Cessioni con animus donandi

Sono considerate cessioni di beni alcune ipotesi assimilate, anche agli effetti della immissione in consumo, per effetto della fuoriuscita dalla "sfera di impresa" (➔ **1.5.5**) (art. 2, c. 2, n. 4), D.P.R. n. 633/1972). È esclusa da tassazione la cessione del bene per il quale non sia stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis, cioè per la dispensa da adempimenti (➔ **6.1.2.**).

Cessioni gratuite ed omaggi

Sono soggette ad IVA le **cessioni gratuite** di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nella attività propria dell'impresa. L'IVA è un'imposta di consumo, e deve pertanto essere applicata quando i beni perdono la loro funzionalità per l'impresa, arte o professione.

Non si applica l'IVA negli **omaggi** di beni non oggetto dell'attività propria:

- costo unitario **non superiore a euro 50** (art. 2, c. 2, n. 4), D.P.R. n. 633/1972);
- costo unitario **superiore a euro 50**, in quanto considerati **spese di rappresentanza** con IVA indebitabile all'atto dell'acquisto (art. 19-bis1, c. 1, lett. h), D.P.R. n. 633/1972).

Cessioni gratuite per beneficenza e pro sinistrati nonché alle ONLUS - Sono soggette ad IVA, ma sono "**esenti**" (art. 10, c. 1, nn. 12) e 13), D.P.R. n. 633/1972).

Per evitare che le **donazioni al Banco Alimentare** e ad analoghe **associazioni** potessero comportare l'obbligo di assolvere il tributo o limitassero la detrazione dell'IVA a monte, si considerano distrutti i prodotti alimentari fuori listino, non idonei per errori di confezione o prossimi alla data di scadenza, ceduti gratuitamente a enti, associazioni riconosciute, fondazioni e ONLUS (art. 6, c. 15, Legge n. 133/1999).

Prodotti editoriali e dotazioni informatiche - Sono considerati distrutti i prodotti editoriali e le dotazioni informatiche **non più commercializzati** o non idonei alla commercializzazione, **ceduti gratuitamente** agli enti locali, agli istituti di prevenzione e pena, alle istituzioni scolastiche, agli orfanotrofi ed enti religiosi (art. 54, Legge n. 342/2000, D.M. 25 maggio 2001, n. 264).

Eccedenze alimentari, medicinali, prodotti non commercializzati o non idonei - Non opera la presunzione di cessione quando la distruzione di beni (cioè lo scarico dal magazzino) si realizzi con la loro **cessione gratuita** agli **enti** pubblici nonché gli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di **finalità civiche e solidaristiche** (art. 2, c. 1, lett. b), Legge n. 166/2016) ed abbia ad oggetto eccedenze alimentari, medicinali e articoli di medicazione, prodotti per l'igiene e la cura della persona o della casa, prodotti di cartoleria e di cancelleria non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo. Per la documentazione di queste cessioni (⇒24.2.4.).

Altre cessioni senza corrispettivo

1.3.3.

Nelle operazioni di estromissione dei beni dalla sfera di impresa o di lavoro autonomo l'assoggettamento ad IVA consegue al prelievo dei beni dell'imprenditore individuale (o del professionista) o all'assegnazione ai soci (nn. 5) e 6) dell'art. 2, c. 2, D.P.R. n. 633/1972). Il prelievo del bene è di natura meramente fisica e contabile, in quanto rimane nella titolarità giuridica della persona fisica, e l'appartenenza alla sfera di impresa consegue ad un atto di destinazione, mentre l'assegnazione ai soci determina un formale trasferimento di proprietà.

Autoconsumo

Con autoconsumo si intende la destinazione dei beni all'**uso o al consumo personale o familiare** dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione, o ad altre **finalità estranee all'esercizio dell'impresa**, dell'arte o della professione. Lo scopo della norma è quello di riapplicare l'imposta, a suo tempo detratta, al momento dell'immissione in consumo: pertanto **non ricorre** l'ipotesi di **autoconsumo** nel caso in cui l'**IVA non sia stata detratta** al momento dell'**acquisto** (divieto legale - art. 19-bis1, D.P.R. n. 633/1972 - o cedente "privato").

La finalità di "restituire" la detrazione a suo tempo operata è confermata dalle regole di determinazione dell'imponibile nell'autoconsumo, cessione gratuita o assegnazione (art. 13, c. 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972), che non fanno riferimento al valore normale (di rivendita), ma al prezzo di acquisto determinato nel momento in cui avviene l'autoconsumo, per tener conto delle migliorie o del deperimento del bene (⇒10.8.12.).

Esempio

I negozianti di generi alimentari prelevano quotidianamente dal negozio quanto necessario alla propria famiglia. In questo caso devono includere negli incassi giornalieri anche il costo di questi generi, IVA compresa (battendo il relativo scontrino).

Non ricorre ipotesi di autoconsumo nel caso in cui l'acquisto del bene non abbia dato diritto alla detrazione, anche se siano poi stati sostenuti interventi di riparazione e di recupero edilizio. In tale caso si dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali ultime spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2, D.P.R. n. 633/1972, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione (circ. 30 gennaio 2002, n. 9/E, risposta n. 4.1; Corte di Giustizia UE, cause C-322/99 e C-323/99).

Cessazione di attività - Altra ipotesi di autoconsumo richiamata dalla legge è la cessazione dell'attività: anche in questo caso si deve pagare l'IVA se e perché il soggetto di imposta ha usufruito della detrazione all'atto dell'acquisto.

Dismissione di immobili - È tassabile a titolo di autoconsumo la dismissione di un immobile appartenente ad un ente ecclesiastico precedentemente utilizzato come istituto scolastico, perché passa dalla sfera di impresa a quella istituzionale, estranea all'esercizio dell'attività rilevante ai fini IVA (ris. 6 dicembre 1989, n. 550984).

Cessione di immobile - È tassabile la cessione di un immobile commerciale dismesso dall'ente locale, per essere destinato a finalità istituzionali (circ. 14 giugno 1993, n. 8).

Cessioni gratuite di attività produttive dismesse - Non sono tassabili se effettuate a favore di enti locali territoriali (Comuni, Province, Regioni), enti pubblici, aree di sviluppo industriale o società di promozione a prevalente partecipazione pubblica (art. 4, c. 23, D.L. n. 510/1996)

Decesso del titolare - Questo motivo di cessazione dell'attività non è di per sé tassabile (ris. 24 ottobre 1978, n. 361708), in quanto gli eredi che non continuano l'attività (nel qual caso diventano soggetti di imposta in proprio) dovranno assoggettare ad IVA le cessioni dei beni esistenti a tale data (art. 35-bis, c. 2, D.P.R. n. 633/1972).

Assegnazione di beni ai soci (sia in sede di liquidazione della società che in costanza del rapporto societario)

La motivazione è la stessa sopra richiamata per l'autoconsumo. Rientrano in questa disposizione anche le assegnazioni ai soci delle cooperative edilizie.

A differenza dell'autoconsumo, la disposizione dell'art. 2, c. 2, n. 6), D.P.R. n. 633/1972, non esprime l'esonero per le assegnazioni di beni con l'imposta non detratta all'atto dell'acquisto, ma la sostanziale assimilazione con l'ipotesi del numero 5) - assoggettamento ad imposta solo se l'IVA era stata detratta all'acquisto o sulle spese incrementative - si trova sia nella disposizione sulla determinazione dell'imponibile (art. 13, c. 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972), sia nelle istruzioni per le assegnazioni ai soci, che sono state agevolate solo per le imposte dirette e che pertanto illustrano i criteri ordinari per l'IVA (circ. 1 giugno 2016, n. 26/E, § 7).

1.3.4. Vendite con riservato dominio e locazioni-vendita

Le operazioni aventi ad oggetto:

- vendite con riserva di proprietà;
- locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, danno luogo ad una **cessione immediatamente rilevante** ai fini IVA, anche se il trasferimento della proprietà di manifesterà al termine del contratto, quando il debitore avrà adempiuto alle proprie obbligazioni (art. 2, c. 2, nn. 1) e 2), D.P.R. n. 633/1972).

Il **leasing** non rientra in questa disposizione, perché il riscatto a fine contratto non è obbligatorio per entrambe le parti: se vi fosse un impegno anche da parte dell'utente si dovrebbero fatturare alla consegna del bene tutti i canoni e il corrispettivo dell'opzione d'acquisto. È stata pertanto vista con notevole perplessità la posizione dell'Agenzia delle Entrate che - in merito alla possibilità di ottenere un credito di imposta per investimenti agevolati - ha posto la condizione che il leasing preveda l'obbligo e non solo la facoltà di esercizio dell'opzione di acquisto, c.d. riscatto (ris. 7 gennaio 2009, n. 4/E).

La Corte di Giustizia UE (causa C-164/16) considera locazione-vendita, quindi tassabile in IVA al momento della consegna del bene e non a quello del riscatto, il contratto di leasing se - a motivo della ridotta entità del corrispettivo dell'opzione d'acquisto - l'esercizio di questa facoltà costituisce l'unica scelta economicamente razionale. Questo orientamento non è stato ancora recepito nella nostra legislazione.

1.3.5. Passaggi tra committenti e commissionari

Sono inoltre assimilate alle cessioni i passaggi di beni (art. 2, c. 2, n. 3, D.P.R. n. 633/1972):

- dal committente al commissionario, nel **mandato di vendita**;
- dal commissionario al committente, nel **mandato di acquisto**.

In altri termini il commissionario agisce ai soli fini IVA come grossista in proprio anziché come intermediario del commercio (art. 1731 c.c.). Questa disposizione è prevista per semplificare il meccanismo della fatturazione e della detrazione di imposta. In bilancio e per le imposte sui redditi il ricavo è costituito soltanto dalla provvigione. Nel frattempo, la merce è un bene di terzi in deposito (registrazioni ex art. 53, D.P.R. n. 633/1972, regolamento con D.P.R. n. 441/1997).

CASO 6 - Regime IVA del commissionario di vendita

Nei mercati ortofrutticoli il prezzo di vendita dei prodotti cambia anche all'interno della stessa giornata. Il commissionario vende in nome proprio ma per conto terzi (committente): è pertanto un intermediario *undisclosed*, in quanto pur non indicando in fattura il nominativo del suo mandante, è obbligato a rendere conto del prezzo conseguito, che retrocede al suo mandante, trattenendo il proprio compenso, cioè la provvigione.

Se ha venduto per 1.000 e il suo compenso è di 100:

- ai fini contabili e delle imposte dirette, ha un ricavo di 100;
- ai fini IVA deve fatturare ai terzi per 1.000, ed ha pertanto un volume d'affari di pari importo. Il suo mandante gli fattura la merce per 900, cioè per 1.000 meno la provvigione. La provvigione non deve essere fatturata, in quanto risulta per differenza tra le due fatture (art. 3, c. 4, lett. h, D.P.R. n. 633/1972).

PRESTAZIONI DI SERVIZI

1.4.

Prestazioni corrispettive

1.4.1.

Il secondo gruppo di operazioni soggette ad IVA è rappresentato dalle prestazioni di servizi, termine estremamente generico perché la legge vi fa rientrare le prestazioni verso corrispettivo (anche in natura) dipendenti da contratti di:

- opera (art. 2222 c.c.),
- appalto (art. 1655 c.c.),
- trasporto (art. 1678 c.c.);
- mandato (art. 1703 c.c.),
- spedizione (art. 1737 c.c.),
- agenzia (art. 1742 c.c.),
- mediazione (art. 1754 c.c.),
- deposito (art. 1766 c.c.)

e in genere da **obbligazioni di fare, di non fare e di permettere**, quale ne sia la fonte, cioè da atti del percipiente che presuppongono un corrispettivo sinallagmatico, cioè una prestazione ed una controprestazione, termine quest'ultimo da considerare secondo la normativa civilistica, che vi comprende come elemento principale quello di pagare il corrispettivo (art. 3, D.P.R. n. 633/1972).

È soggetto ad IVA anche il corrispettivo per la **cessione di uno studio professionale** (o di un ramo di esso), in quanto compensa un'obbligazione di fare, non fare o permettere (ris. 29 marzo 2002, n. 108/E, confermata dalla ris. 16 febbraio 2006, n. 30/E).

In ogni caso la prestazione tassabile deve nascere da una **obbligazione reciproca** ("sinallagma") tra committente ed esecutore del servizio.

Esempio

Sono fuori campo IVA le somme incassate da un suonatore di strada, anche se l'interessato sollecita un versamento di denaro e riscuote somme sotto forma di obolo, il cui ammontare non è determinato o determinabile (Corte di Giustizia UE, causa C-16/93).

Il **risarcimento** (art. 2043 c.c.) non è il corrispettivo di una prestazione di servizi, ma è la conseguenza di un fatto, doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, ed è pertanto fuori campo IVA. Sono inoltre prestazioni di servizi, se rese dietro corrispettivo (art. 3, c. 2, D.P.R. n. 633/1972):

- le **concessioni di beni in locazione**, affitto, noleggio e simili;
- le **cessioni, concessioni, licenze** e simili relative ad **invenzioni industriali, modelli, disegni**, processi, formule e simili, a marchi ed insegne, nonché a **diritti d'autore** relativi ai disegni ed opere per l'architettura ed alle opere dell'arte cinematografica (esclusi quindi gli altri diritti d'autore) e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese ai fini di pubblicità commerciale;
- i **prestiti di denaro** diversi da quelli obbligazionari e dai depositi presso le banche o la posta;
- le **somministrazioni** di alimenti e bevande ovunque effettuate (sia in pubblici esercizi che nelle mense aziendali, in uffici o scuole);
- le **cessioni di contratti**, ad eccezione di quelli relativi a cessioni di beni escluse dall'IVA (terreni agricoli, crediti, aziende). Sono soggette ad IVA le cessioni dei titoli di importazione dei cereali o delle licenze di importazione delle carni (ris. 20 maggio 1983, n. 382554) o delle quote di pesca del tonno rosso (ris. 22 febbraio 2011, n. 20/E).

Contributi pubblici

1.4.2.

Non costituiscono corrispettivi di prestazioni bensì erogazioni di somme a fondo perduto i contributi per l'esecuzione di opere che restano di proprietà e nella gestione del beneficiario dei contributi pubblici (circ. 10 agosto 1988, n. 46). In questa ipotesi l'esecuzione dell'opera è condizione per la concessione del contributo, ma non può configurare una prestazione (obbligo di fare) a favore del soggetto che eroga il contributo.

Criterio distintivo (circ. 20 maggio 2015, n. 20/E) - Lo Stato e gli enti pubblici operano in base alle regole del:

- **diritto amministrativo** quando corrispondono sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari oppure attribuiscono vantaggi economici di qualsiasi genere (operazioni non corrispettive) - art. 12, Legge n. 241/1990 (disciplina dei provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici). Questi contributi alle imprese (diversi da quelli per l'acquisto di beni strumentali) devono essere erogati previa ritenuta del 4% con obbligo di rivalsa (art. 28, c. 2, D.P.R. n. 600/1973);

- **diritto dei contratti**, ed in particolare - ma non in modo esaustivo - del codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 50/2016), quando il pagamento di un importo ha per oggetto il corrispettivo di una obbligazione sinallagmatica.

Nell'attività di pubblico trasporto bisogna distinguere tra i contratti di servizio (anche in project financing - ris. 31 ottobre 2000, n. 161/E), che hanno ad oggetto prestazioni sinallagmatiche corrispettive, così che la quota a carico dell'ente è soggetta ad IVA, e il regime di concessione (in via di superamento), nel quale si evidenzia una elargizione di fondi non condizionata ad una necessaria controprestazione, avendo tali convenzioni l'unico scopo di "conseguire l'equilibrio economico dei bilanci dei servizi di trasporto" (ris. 16 marzo 2000, n. 34/E, confermata dalla ris. 27 dicembre 2002, n. 395/E).

Nella costruzione di opere pubbliche - che verranno trasferite all'ente erogante - mediante un contratto di affidamento in concessione, l'importo corrisposto dall'ente ha natura di corrispettivo, da assoggettare ad IVA, a fronte di una determinata prestazione resa dal soggetto individuato mediante la procedura ad evidenza pubblica. Altri indizi di questa qualificazione sono dati dalla previsione di clausole risolutive espresse e nella sussistenza di penalità da inadempimento (risposta ad interpello 12 febbraio 2019, n. 46).

1.4.3. Altre tipologie di prestazioni

Il "**commissionario di servizi**" acquista in nome proprio ma per conto di terzi. Al pari del commissionario in merci non deve fatturare il proprio compenso, ma deve farsi fatturare i servizi e rifatturarli al committente maggiorandoli della commissione. (art. 3, c. 3, terzo periodo, D.P.R. n. 633/1972).

Può essere il caso di uno spedizioniere o di un'agenzia di pubblicità o di viaggi (riferimento D.M. n. 340/1999).

Il servizio tra commissionario e committente ha la stessa natura del servizio tra l'effettivo prestatore e il commissionario (ris. 11 febbraio 1998, n. 6/E). Così anche la Corte di Giustizia UE, causa C-108/00. Il caso riguardava una prestazione pubblicitaria, imponibile dall'impresa editrice alla commissionaria italiana. Mantenendo la sua natura, conseguiva l'addebito senza IVA al committente estero (criterio oggi assorbito dalle regole delle prestazioni generiche dell'art. 7-ter, D.P.R. n. 633/1972).

1.4.4. Prestazioni senza corrispettivo

Alcune fattispecie di prestazioni senza corrispettivo devono essere assoggettate ad IVA (art. 3, c. 3, D.P.R. n. 633/1972).

Operazioni di valore superiore a euro 50 - Costi con IVA detraibile

In primo luogo sono escluse dal tributo le operazioni senza corrispettivo di importo limitato. Non assume pertanto rilievo, ad esempio, la consumazione gratuita di una tazza di caffè o di un pasto in un locale se il relativo costo non eccede tale importo.

Per l'assoggettamento ad IVA del servizio gratuito occorre che sia stata detratta l'imposta sui beni e servizi relativi all'esecuzione della prestazione. In caso contrario i costi per produrre il servizio senza corrispettivo non sono mai entrati nella sfera di impresa, e il loro utilizzo non deve essere assoggettato al tributo.

Detraibilità parziale

L'**utilizzo privato**, da parte del titolare, dei suoi familiari o dei dipendenti, delle **autovetture** la cui imposta sia stata detratta solo per il 40% non dà luogo ad una prestazione di servizi tassabile, in quanto lo scopo di tassare l'autoconsumo viene conseguito con l'indetraibilità del 60% dell'imposta sull'acquisto dei relativi beni e servizi. In tal senso l'autorizzazione europea alla limitazione della detrazione delle auto (Consiglio UE, art. 2, n. 2007/441/CE, e successive proroghe).

La stessa deroga all'autoconsumo di servizi vale per i costi relativi alla **telefonia mobile**, nella misura in cui la detrazione sia stata limitata all'utilizzo per finalità aziendali.

Servizi degli imprenditori

Il soggetto che eroga la prestazione gratuita deve essere un imprenditore.

Pertanto, un lavoratore autonomo che esegue prestazioni gratuite a sé stesso o ad altri non pone in essere un'operazione rilevante ai fini IVA.

Autoconsumo e destinazione a finalità estranee

L'autoconsumo è l'effettuazione del servizio per l'uso personale o familiare dell'imprenditore (art. 3, c. 3, D.P.R. n. 633/1972).

Altra ipotesi è quella del servizio gratuito per finalità estranee all'esercizio dell'impresa o della professione. Pertanto, la concessione di beni in comodato ai clienti, ad esempio per la conservazione ed esposizione dei prodotti aziendali, non costituisce operazione tassabile, in quanto finalizzata al con-

seguimento di proventi soggetti all'imposta (circ. 24 dicembre 1997, n. 324/E, § 3.1, che conferma anche il diritto di detrazione).

Pubblicità Progresso

Sono escluse dall'assoggettamento ad IVA le prestazioni di divulgazione pubblicitaria gratuita per le attività istituzionali di enti ed associazioni con finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché per la diffusione di messaggi di pubblico interesse, richieste o patrocinate dallo Stato, da enti pubblici e dagli enti del Terzo settore di natura non commerciale. Questa definizione è disciplinata dal relativo codice (D.Lgs. n. 117/2017): sino all'operatività del Registro Unico Nazionale del **Terzo Settore** (RUNTS), queste disposizioni si applicano a favore delle Organizzazioni di Volontariato, Associazioni di Promozione Sociale e ONLUS iscritte nei relativi registri.

Prestazioni gratuite ai dipendenti

Sono altresì escluse le prestazioni gratuite a favore del personale dipendente che abbiano la seguente natura: somministrazioni nelle mense aziendali, prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria.

Assegnazioni di servizi ai soci

Sono tassabili le prestazioni prive di corrispettivo, ma non gratuite. Si tratta in primo luogo delle assegnazioni ai soci aventi per oggetto **prestazioni di servizi**, come la messa a disposizione di un fabbricato a favore del socio dell'immobiliare o l'esercizio da parte del socio del riscatto del leasing, in quanto cessionario del relativo contratto. (art. 3, c. 3, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972).

L'**assegnazione di un appartamento** ai soci in uso gratuito o con un corrispettivo inferiore al valore normale qualifica la società come soggetto di "mero godimento", e quindi fuori dal campo di applicazione dell'imposta, relativamente ai beni che si trovano in questa condizione (art. 4, c. 5, D.P.R. n. 633/1972). La situazione di mero godimento non si manifesta nel caso in cui l'immobile sia di natura strumentale: l'utilizzo da parte del socio comporta l'effettuazione di una operazione rilevante ai fini IVA, in regime di esenzione (art. 10, c. 1, n. 8), D.P.R. n. 633/1972), in assenza di un contratto che espliciti l'opzione per l'imponibilità.

Differenze tra cessioni e prestazioni

14.5.

La distinzione tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, all'interno del genere "operazioni", anche se entrambe costituiscono il cosiddetto "presupposto oggettivo" dell'IVA, riveste particolare importanza specie per quanto riguarda il **momento di "effettuazione" dell'operazione**, da cui discendono obblighi di fatturazione e/o di registrazione (nonché decorrono eventuali variazioni di aliquote); esso si differenzia tra le cessioni di beni, che si considerano normalmente effettuate al momento della consegna o spedizione, e le prestazioni di servizi, per le quali la regola generale è il momento del pagamento.

Così il pubblico esercizio deve considerare "prestazione di servizi" l'attività di miscita di vini e liquori, con esigibilità dell'IVA all'atto del pagamento, mentre se lo stesso esercizio effettua anche la vendita di vini e liquori in recipienti chiusi siamo in presenza di una "cessione di beni" e l'esigibilità dell'imposta va fatta per l'importo delle consegne effettuate in ciascuna giornata, anche se i clienti pagassero successivamente.

Cambiamento di aliquota

Nel caso in cui venisse a mutare l'aliquota dell'imposta tra la data del documento di consegna e la data di fatturazione:

- nulla cambia nella cessione di beni, in quanto l'operazione è già stata effettuata al momento della consegna;
- si applicherà la nuova aliquota nella prestazione di servizi, operazione per la quale - a questi fini - la consegna è irrilevante, dovendosi avere riguardo solo al primo momento tra pagamento e fatturazione.

Usufrutto e locazione

La distinzione tra usufrutto (cessione di beni, in quanto diritto reale) e locazione (prestazione di servizi, in quanto diritto obbligatorio) può comportare l'applicazione di regimi completamente diversi, di imponibilità e di esenzione, che hanno notevoli ricadute sul diritto alla detrazione dell'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile.

È stato riqualificato nella locazione immobiliare un usufrutto di 15 anni ai soci della società ristrutturatrice (ris. 30 ottobre 2008, n. 405/E), richiamando la sentenza della Corte di Giustizia UE, causa

C-326/99. Peraltro, l'assimilazione alla locazione, oggetto della sentenza, derivava da una modifica alla legge IVA olandese, e non da una mera interpretazione.

1.4.6. Permute

Le permutate sono considerate fiscalmente una **doppia operazione**. La legge IVA ipotizza anche una "permuta" tra cessioni e prestazioni di servizi o addirittura tra prestazioni di servizi.

Esempio

Il medico che cura la moglie del commercialista e quest'ultimo che presta consulenza al primo: entrambi devono provvedere all'emissione delle relative fatture, nel caso in cui questa compensazione derivi da un impegno qualificabile tra le obbligazioni contrattuali (art. 11, D.P.R. n. 633/1972).

Si è ravvisata una permuta anche nel contratto con cui un Comune concede la **gestione di un centro sportivo** per una durata trentacinquennale quale corrispettivo della costruzione dell'opera (ris. 29 aprile 1986, n. 322461).

In deroga ai principi generali la concessione di costruzione e gestione di **appalti pubblici** di cui all'art. 19, c. 2, Legge n. 109/1994 (art. 80, c. 55, Legge n. 289/2002), non costituisce operazione permutativa. In questo caso la norma parla in modo esplicito di controprestazione, individuandola unicamente nel diritto di gestire funzionalmente e di sfruttare economicamente le opere realizzate.

La caratteristica di doppia operazione della permuta implica che **in ciascuna operazione deve essere considerata la natura del soggetto** che effettua l'operazione. Così nella permuta tra imprese vi sarà emissione di fattura da parte di entrambi i contraenti, nella permuta di beni tra un'impresa ed un privato la fattura sarà emessa solo dall'impresa e nella permuta di beni cui partecipano solo privati nessuno emetterà la fattura. I privati rilasceranno semplici ricevute ("IVA esclusa per mancanza dei requisiti degli artt. 4 e 5, D.P.R. n. 633/72").

Per i particolari sul valore imponibile ("valore normale") e sul momento di "effettuazione" nelle permutate rimandiamo a quanto verrà precisato nel capitolo sulla fatturazione (➔ 10.11.). Per le problematiche relative alla tassazione con l'imposta di registro nei trasferimenti immobiliari si veda la circ. 21 febbraio 2014, n. 2/E, § 1.1: se entrambi i trasferimenti sono soggetti ad IVA è dovuta una sola imposta di registro in misura fissa; se uno dei due trasferimenti è fuori campo si applica un'imposta fissa e una proporzionale.

1.5. SOGGETTI D'IMPOSTA

1.5.1. Abitualità

Per l'assoggettamento ad IVA di qualsiasi operazione deve comunque sussistere nel cedente del bene o prestatore del servizio la condizione dell'abitudine (art. 4, c. 1, D.P.R. n. 633/1972).

1.5.2. Società commerciali e società semplici

Riveste in ogni caso la qualifica di soggetto di imposta una società commerciale (in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni o in accomandita per azioni) od un ente commerciale (art. 4, c. 2, D.P.R. n. 633/1972). La società di fatto (non iscrivibile nel registro delle imprese) è assimilata per legge a quelle commerciali.

Le società semplici non sono soggetti di imposta nel caso in cui la loro attività consista nella locazione di immobili o nell'affitto di aziende agricole (ris. 23 novembre 2007, n. 340/E). Sono invece soggetti di imposta se l'attività agricola viene esercitata in proprio, anche su fondi presi in affitto.

1.5.3. Società di mero godimento e holding non operative

Non si considerano soggetti di imposta le società commerciali la cui attività si limita all'istituzione 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 tali **beni** siano **destinati al godimento dei soci** (anche tramite associazione sportiva - es. campi da golf), **a titolo gratuito o dietro corrispettivi inferiori al valore normale** (art. 4, c. 5, terzo periodo, D.P.R. n. 633/1972).

Una seconda situazione di mero godimento riguarda le **holding non operative**, cioè le società che abbiano il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, 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.

Non è un soggetto di imposta il **trust**, se la sua attività si limita all'acquisto e alla vendita di azioni (Corte di Giustizia UE, causa C-155/94).

Le esclusioni dal campo di applicazione dell'IVA per questi soggetti hanno per obiettivo di **evitare la detrazione dell'imposta sugli acquisti**.

Le società titolari unicamente di queste attività sono escluse dal sistema IVA (ivi compresa l'attribuzione della relativa "partita"), pur rimanendo società agli effetti civilistici e delle imposte sui redditi.

Se la titolarità di questi beni è all'interno di una struttura altrimenti operativa si viene a creare una "sfera" privata distinta da quella di impresa (circ. 24 dicembre 1997, n. 328/E, § 1.2).

Gruppo IVA

1.5.4.

Il "gruppo IVA" è un unico soggetto di imposta, al quale vanno riferite le operazioni attive e passive di una pluralità di imprese giuridicamente autonome, ma legate da vincoli finanziari, economici e organizzativi (artt. da 70-bis a 70-duodecies, D.P.R. n. 633/1972, applicabili dal 1° gennaio 2019).

Tale regime è di fatto utilizzabile da un numero estremamente ridotto di grandi imprese.

Non deve essere confuso con l'"IVA di gruppo", in cui ogni aderente emette e riceve fatture come se fosse autonomo, e solo al momento della liquidazione periodica e della dichiarazione annuale la capogruppo procede alla compensazione dei saldi a debito e a credito (➔20.5.).

Il **gruppo opera con un'unica partita IVA**, riferibile a soggetti con diverso codice fiscale, a ciascuno dei quali vanno gli effetti economici, di bilancio e per le imposte dirette. La conseguenza più evidente dell'appartenenza al gruppo IVA consiste nella irrilevanza - per questo tributo - delle operazioni tra società aderenti, che non sono più giustificate con fattura IVA, ma soltanto da **documenti contabili**, senza effetto per questo tributo.

Le cessioni e le prestazioni fatte dalla singola società a soggetti estranei al gruppo si considerano effettuate dal soggetto "gruppo"; gli acquisti fatti dalle singole società si considerano **acquisti del gruppo**. Le operazioni tra una sede e la sua stabile organizzazione in uno Stato diverso dalla sede, aderenti ad un gruppo IVA, non beneficiano della irrilevanza della prestazione, in quanto il gruppo è un soggetto distinto da ciascuno dei suoi partecipanti (Corte di Giustizia UE, causa C-7/13).

Lo scopo primario del gruppo è quello di limitare l'indetraibilità conseguente alla fatturazione con IVA da parte di alcune società nei confronti di soggetti esenti che non possono detrarre. Questo obiettivo è stato - di fatto - limitato dall'esistenza nel nostro ordinamento del **pro-rata generale di detrazione**, che costringe alla separazione di attività (caso classico le società di leasing - attività imponibile - appartenenti ai gruppi bancari): in questo caso ogni attività separata forma un gruppo autonomo, che quindi deve fatturare alla o alle altre attività separate del gruppo.

Le prime istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sono state diramate con la circ. 31 ottobre 2018, n. 19/E.

I tre vincoli dei partecipanti - Per l'adesione al gruppo IVA devono sussistere contemporaneamente tre vincoli:

- **finanziario** - controllo, diretto o indiretto o quando le società sono controllate, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto residente nel territorio dello Stato o di uno Stato con accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni. Questo vincolo sussiste anche nei gruppi bancari cooperativi. L'esistenza di questo vincolo costituisce presunzione della sussistenza anche degli altri due;
- **economico** - esistenza di almeno una delle seguenti condizioni: a) attività principale dello stesso genere; b) attività complementari o interdipendenti; c) attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più dei partecipanti;
- **organizzativo** - coordinamento in via di diritto o di fatto tra gli organi decisionali, anche se il coordinamento è svolto da un altro soggetto.

Soggetti esclusi per legge - Non possono partecipare al gruppo le **sedi** e le **stabili organizzazioni** all'estero, i soggetti la cui **azienda** sia **sottoposta a sequestro giudiziario**, i soggetti sottoposti a **procedura concorsuale** o posti in **liquidazione ordinaria**. Se questi eventi si verificano in corso d'anno, così come la perdita del requisito finanziario o il riconoscimento del venir meno di uno degli altri due requisiti, la partecipazione al gruppo cessa per le operazioni compiute e gli acquisti e le importazioni annotati a partire da tale data.

Sono esclusi, o meglio **sospesi per un anno solare**, quei soggetti il cui **controllo** viene **acquisito dopo il 1° luglio dell'anno precedente**.

Soggetti esclusi su richiesta - Il gruppo IVA è un regime *all-in, all-out*, applicabile solo se tutte le società partecipano. Previo interpello probatorio (art. 11, c. 1, lett. b), Legge n. 212/2000) è possibile evitare l'adesione al gruppo nel caso in cui non sussista il vincolo economico o quello organizzativo. Al contrario non sussiste questo vincolo nelle partecipazioni acquisite nelle imprese in crisi per recupero crediti: con questo interpello si può invece dimostrare l'esistenza del vincolo economico.

Opzione - Deve essere espressa in modalità telematica da tutte le società appartenenti al gruppo. Se presentata **dal 1° gennaio al 30 settembre** ha effetto dall'**anno successivo**; **dal 1° ottobre al 31 dicembre** dal **secondo anno successivo**.

L'opzione è **vincolante per un triennio** e si **rinnova tacitamente**, salvo revoca espressa. Le opzioni e le revocche espresse in precedenza dalle singole società si azzerano con l'adesione al gruppo, ma questo soggetto le può esprimere a proprio nome: il caso più rilevante riguarda la separazione di attività.

Adempimenti - La formalizzazione delle operazioni nei confronti dei terzi avviene sotto la responsabilità del rappresentante di gruppo, cioè della controllante di primo livello.

I crediti delle singole società antecedenti l'ingresso del gruppo non vengono trasferiti, ma devono essere richiesti a rimborso, indipendentemente dalle condizioni ordinarie per conseguirlo.

I soggetti partecipanti al gruppo IVA sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione e controllo. Per le società veicolo di cartolarizzazione, la responsabilità dei **patrimoni separati** è limitata alle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni riferibili a ciascun patrimonio separato (risposta ad interpello del 15 novembre 2019, n. 487).

1.5.5. Imprenditori individuali

Per l'attribuzione fiscale dei beni dell'impresa personale occorre fare riferimento all'art. 65, D.P.R. n. 917/186. Gli **immobili strumentali** acquistati **dal 1° gennaio 1992** appartengono all'impresa solo se indicati in inventario o nel registro dei beni ammortizzabili; quelli utilizzati per la propria attività (strumentali per destinazione) **acquistati in precedenza** sono **beni di impresa**, anche se non iscritti in contabilità, a meno che non siano stati estromessi, avvalendosi delle disposizioni agevolative, che hanno riguardato solo le imposte dirette nelle ultime versioni (art. 1, c. 121, Legge n. 208/2015, termine prorogato dall'art. 1, c. 690, Legge n. 160/2019).

Appartengono all'impresa individuale i beni (materie e prodotti) che danno luogo a ricavi ed i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, oltre ai beni personali che il soggetto abbia inteso riferire all'impresa, mediante inclusione nel libro dei beni ammortizzabili o nell'inventario.

L'esercizio di attività imprenditoriale può desumersi anche da un solo affare, in dipendenza della sua **rilevanza economica e della molteplicità degli atti** che il suo coinvolgimento a fini di lucro comporta.

Esempio

Sussiste il requisito soggettivo in una grossa **lottizzazione**, andando la stessa oltre i limiti dell'occasionalità (ris. 29 aprile 1983, n. 341564) o nella costruzione di 49 (o anche 31) box per auto da parte di un soggetto "privato" (ris. 20 giugno 2002, n. 204/E, ris. 7 agosto 2002, n. 273/E).

Analogo esercizio di impresa è stato riconosciuto per una media operazione immobiliare (5 appartamenti, 8 garage e 3 posti auto) finalizzata non all'uso proprio o della famiglia, ma alla realizzazione e vendita delle unità immobiliari, avvalendosi di un'organizzazione produttiva idonea e svolgendo un'attività protrattasi nel tempo (risposta ad interpello del 24 ottobre 2019, n. 426).

Esempio

Spetta il requisito soggettivo ai proprietari o gestori di almeno cinque **cavalli da corsa**, impiegati regolarmente durante l'anno in corse di trotto, galoppo e siepone, organizzate dall'Unione nazionale per l'incremento delle razze equine (UNIRE), se si iscrivono, entro il mese di dicembre, in apposito elenco tenuto presso l'UNIRE, che controlla l'esistenza e il permanere dei requisiti per l'iscrizione (art. 44, Legge n. 342/2000). Si applica l'IVA con aliquota ordinaria anche sui premi conseguiti in base all'art. 3, Legge n. 315/1942.

1.5.6. Reti e associazioni di imprese - consorzi

Reti di imprese

Le "reti di imprese" sono disciplinate dall'art. 3, c. 4-ter e 4-quater, D.L. n. 5/2009. 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**, operante in nome proprio, che rileva anche ai fini IVA, da iscrivere con il codice "59 - Rete di imprese". Le caratteristiche delle reti sono state individuate dalla a circ. 18 giugno 2013, n. 20/E. Nel contratto di rete stipulato esclusivamente tra imprenditori agricoli (art. 1-bis, c. 3, D.L. n. 91/2014) viene ad esistenza una divisione in natura di tutti i prodotti, senza effetti traslativi tra i partecipanti, alle condizioni evidenziate dal MIPAAF (ris. 21 giugno 2017, n. 75/E).

Nel caso della **"rete-contratto"** gli effetti giuridici della struttura comune si producono direttamente nella sfera dei soggetti partecipanti.

Raggruppamenti temporanei di imprese

È la definizione del codice dei contratti pubblici (art. 48, D.Lgs. n. 50/2016), che sostituisce la precedente nozione di A.T.I. - Associazione Temporanea di Imprese.

Il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione tra le imprese riunite, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali (art. 48, c. 16, D.Lgs. n. 50/2016). Pertanto, ciascuna impresa fatturerà direttamente la sua parte di lavoro alla stazione appaltante (Agenzia delle Entrate, principio di diritto 17 dicembre 2018, n. 17).

Solo se per la natura delle opere da eseguire l'appalto non è separabile tra le varie imprese, il raggruppamento viene considerato autonomo soggetto IVA, e pertanto le singole imprese dovranno emettere fattura a carico del soggetto collettivo (ris. 30 ottobre 1982, n. 350845).

ConSORZI

Nel **consorzio** che agisce **in nome e per conto degli associati** (mandato con rappresentanza) ciascun consorziato emette fattura al cliente finale (ris. 5 gennaio 1985, n. 399932) e il consorzio emetterà fattura agli associati per il compenso della propria attività di intermediazione, anche sotto forma di rimborso spese. Eventuali somme riscosse a cura del consorzio daranno luogo a semplici ripartizioni, e non a corrispettivi con gli aderenti (circ. 17 dicembre 1987, n. 79).

Il **consorzio** che agisce **in nome proprio e per conto dei consorziati-mandanti**, situazione ricorrente negli appalti indivisibili, assume propria soggettività ai fini IVA, fatturando l'intera opera al committente. Pertanto, le quote spettanti ai consorziati danno luogo ad una fattura emessa da ciascuno di essi nei confronti del consorzio: È lo stesso criterio visto per il commissionario di servizi (art. 3, c. 3, ultimo periodo).

Nei consorzi **cessionari di opere pubbliche**, con "delega amministrativa" per l'esecuzione di opere demaniali o in cui il consorzio non abbia la gestione delle opere, gli effetti sono riferiti all'ente pubblico con la conseguente indetraibilità dell'IVA (circ. 10 agosto 1988, n. 46). Diverso è il caso in cui le opere rimangano di proprietà del consorzio, che ne curerà la gestione dietro corrispettivo, cui consegue il diritto alla detraibilità dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi (conforme ris. 25 maggio 1989, n. 550087).

Tutte le attività istituzionalmente proprie, svolte ai sensi delle vigenti disposizioni legislative statali e regionali da **consorzi di bonifica**, di irrigazione e di miglioramento fondiario, anche di secondo grado, non costituiscono attività commerciale (art. 1, c. 1-bis, D.L. n. 125/1989). Questa mancanza di soggettività opera anche nel caso in cui la normativa locale determini il contributo consortile non solo in base alla superficie del terreno ma anche sui volumi d'acqua utilizzati (risposta ad interpello del 22 novembre 2018, n. 80).

Enti non commerciali

15.7.

L'esercizio di impresa è determinato dalle seguenti operazioni (art. 4 c. 4 e 5, D.P.R. n. 633/1972):

- a. cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita (es. farmacie comunali) escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive cedute prevalentemente ai propri associati;
- b. erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica, vapore;
- c. gestione di fiere ed esposizioni di carattere commerciale;
- d. gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e. trasporto e deposito di merci;
- f. trasporto di persone;
- g. organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h. servizi portuali e aeroportuali;
- i. pubblicità commerciale;
- l. telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

L'ordine professionale non è assimilabile ad una associazione, e pertanto la cessione di pubblicazioni ai propri iscritti, dietro corrispettivo, costituisce attività commerciale (ris. 5 agosto 2004, n. 112/E).

Gestione del bar

La gestione del bar è considerata di **natura commerciale**, in quanto la commercialità è esclusa solo nei confronti delle associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'interno (art. 4, c. 6, D.P.R. n. 633/1972). Per non applicare l'IVA, la somministrazione deve essere effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, sempreché tale attività

sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti dei soci, associati o tesserati di analoghi circoli facenti capo alla medesima organizzazione nazionale.

Non sussiste il requisito di commercialità per un "bar didattico" all'interno di un istituto alberghiero in quanto l'attività è effettuata in modo limitato sia in termini di tempo (unicamente nei giorni di scuola e durante le sole lezioni "sala e vendita"), di quantità e dei fruitori, personale della scuola e studenti (risposta ad interpello del 29 ottobre 2019, n. 446).

Locazione di immobili

Le mere locazioni di immobili da parte degli **enti non commerciali (o dei privati)** rientrano nel campo di **applicazione dell'IVA** solo se poste in essere nell'ambito di **altre attività aventi natura commerciale**, come ad esempio nel caso di locazioni effettuate da aziende autonome (circ. 21 giugno 1991, n. 32). L'attività svolta da enti non commerciali concernente la locazione di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è idonea di per sé a far assumere agli enti stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo. Infatti, l'utilizzazione di tali beni finalizzata alla riscossione di canoni, concretizza lo sfruttamento economico di beni patrimoniali e non l'esercizio di impresa. In tal senso rilevano anche i rapporti tra gli enti pubblici e la società di "cartolarizzazione" incaricata della dismissione dei loro patrimoni immobiliari (ris. 20 dicembre 2001, n. 215/E).

Organismi di mediazione

Quelli disciplinati ai sensi del D.Lgs. n. 28/2010 per la risoluzione delle controversie civili, esercitano attività di impresa, e pertanto sono soggetti passivi, anche quando vengono istituiti dagli ordini professionali e nel loro ambito (ris. 29 novembre 2011, n. 113/E).

1.5.8. Enti associativi

Non sono soggette ad IVA, anche se eseguite verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari (quote sociali differenziate), le cessioni o prestazioni ai soci **effettuate in conformità alle finalità istituzionali** espressamente previste dallo statuto e rivolte alla realizzazione degli scopi sociali dalle associazioni (art. 4, c. 4, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972):

- politiche;
- sindacali e di categoria;
- religiose;
- assistenziali;
- culturali;
- sportive dilettantistiche;
- di promozione sociale;
- di formazione extra-scolastica della persona.

Sono soggette ad IVA le operazioni estranee alle finalità istituzionali e le operazioni nei confronti di non soci o di eventuali soci "temporanei", normalmente estranei alla vita sociale (circ. 3 agosto 1979, n. 25).

Rientrano nell'esclusione da IVA le prestazioni istituzionali rese ad associazioni che svolgono la stessa attività e fanno parte della medesima organizzazione locale o nazionale nonché ai rispettivi **soci o tesserati delle organizzazioni nazionali**. Sarà così esclusa da IVA la quota di ingresso in piscina pagata da un tesserato iscritto alla federazione nuoto tramite altra società sportiva.

I **soci di circoli esteri** devono sempre pagare l'IVA per l'utilizzo delle strutture dei circoli italiani, non potendosi applicare queste regole nei loro confronti (ris. 6 luglio 1996, n. 108/E).

Non è soggetto ad IVA il contributo straordinario pagato dalle associazioni sportive alla propria federazione per la partecipazione ad un campionato (risposta ad interpello del 30 ottobre 2019, n. 453).

In merito alle prestazioni relative alla pratica dello **sport dilettantistico** è previsto nella normativa europea un regime di esenzione (e non di esclusione), che prescinde dallo status di soci (art. 132, par. 1, lett. m), Dir. n. 2006/112/CE). È sufficiente che la natura non profit dell'ente che mette a disposizione le strutture. In tal senso la Corte di Giustizia UE, causa C-495/12.

G.A.S. - Gruppi di acquisto solidale

Sono soggetti associativi senza scopo di lucro costituiti al fine di svolgere attività di acquisto collettivo di beni e distribuzione dei medesimi, senza applicazione di alcun ricarico, esclusivamente agli aderenti, con finalità etiche, di solidarietà sociale e di sostenibilità ambientale, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e con esclusione di attività di somministrazione e di vendita.

Le attività rivolte verso gli aderenti non si considerano commerciali, e sono pertanto fuori dal campo di applicazione dell'imposta (art. 1, c. 266 e 267, Legge n. 244/2007).

Associazioni di promozione sociale

Le associazioni di promozione sociale sono state disciplinate dalla Legge n. 383/2000, che ne definisce l'attività di utilità sociale a favore degli associati o di terzi, senza finalità di lucro, e richiede l'iscrizione in appositi registri nazionali o regionali (Reg. n. 471/2001).

Queste strutture confluiranno nel Registro Unico Nazionale disciplinato dal Codice del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017). Peraltro, questo "codice" detta disposizioni fiscali solo ai fini delle imposte dirette, ad eccezione di un sistema di forfait redditi/esonerò IVA per le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato con ridotti ricavi commerciali.

Per le associazioni di promozione sociale le cessioni o prestazioni rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati sono equiparate a quelle rese ai propri soci (art. 20, Legge n. 383/2000).

Effettività del rapporto associativo

Per impedire che l'associazione sia lo schermo di una attività imprenditoriale, occorre rispettare queste condizioni, ai fini della verifica dell'effettività del rapporto associativo (art. 4, c. 7, D.P.R. n. 633/1972):

- **divieto di distribuire**, anche in modo indiretto, **utili o avanzi di gestione**, nonché fondi, riserve o capitale, durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione siano imposte per legge;
- **obbligo di devoluzione per finalità sociali** del patrimonio dell'ente al suo scioglimento;
- **disciplina del rapporto sociale**, escludendo la possibilità di avere soci temporanei. Diritto di voto paritetico per i soci maggiorenni, sia per le modifiche statutarie che per la nomina degli organi direttivi;
- **obbligo** di redigere e approvare un **rendiconto annuo, sia economico che finanziario**;
- **libera eleggibilità degli organi amministrativi**, sovranità dell'assemblea, pubblicità delle convocazioni, deliberazioni, rendiconti;
- possibilità di **trasferimento della quota** solo per causa di morte e non rivalutabilità.

Le norme sull'elettorato e le assemblee non si applicano alle associazioni religiose riconosciute, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Tutte le associazioni devono innanzitutto dotarsi di uno **statuto con atto pubblico**, autenticato o registrato.

La natura "democratica" del circolo deve esistere anche in quello di appartenenza, con evidenza nel tesserino del giocatore.

Anche il contributo dell'azienda al circolo ricreativo è escluso da IVA purché non sia corrisposto per specifiche prestazioni di natura commerciale (ris. 13 febbraio 1984, n. 345782).

Perdita della qualifica di ente non commerciale

Nonostante le previsioni statutarie, l'art. 149, D.P.R. n. 917/1986, ma rilevante anche ai fini IVA (art. 4, c. 9, D.P.R. n. 633/1972), prevede la **perdita della qualifica di ente non commerciale** per chi esercita prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta. La perdita della qualifica opera dal medesimo periodo di imposta, con iscrizione in inventario (commerciale) di tutti i beni compresi nel patrimonio dell'ente.

Sono previsti **quattro criteri di prevalenza**, riferiti all'attività commerciale rispetto a quella istituzionale:

- **immobilizzazioni**, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- **ricavi** rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni istituzionali;
- **redditi** rispetto alle entrate istituzionali;
- **componenti negative** (cioè acquisti e spese).

A questo effetto non rilevano le attività "decommercializzate", come la raccolta di fondi o i contributi per attività convenzionate (circ. 12 maggio 1998, n. 124/E, § 1.3).

La norma non si applica agli **enti ecclesiastici riconosciuti** come persone giuridiche agli effetti civili e alle **associazioni sportive dilettantistiche**.

Modello EAS e futuro Registro Unico del Terzo Settore

Queste agevolazioni, rilevanti sia ai fini IVA che delle imposte dirette sono subordinate alla trasmissione telematica di determinate informazioni all'Agenzia delle Entrate, utilizzando il **modello EAS**, istituito con l'art. 30, D.L. n. 185/2009. Per gli **enti di nuova istituzione** la presentazione del modello deve avvenire entro 60 giorni dalla loro costituzione. Le **modifiche** vanno segnalate **entro il 31 marzo dell'anno successivo**, la perdita dei requisiti di non commercialità entro 60 giorni.

Quando sarà operativo il registro degli enti del Terzo Settore, da istituire in conformità al D.Lgs. n. 117/2017, questo obbligo verrà meno per le associazioni che acquisiranno questa iscrizione, in quanto tenute ad una serie di altri obblighi di documentazione, tra cui la pubblicità del loro bilancio.

Vi saranno peraltro associazioni che non si iscriveranno in tale registro, come quelle sportive, ma anche quelle che ritengono di non aver bisogno di questa iscrizione, ad esempio perché non sollecitano offerte fiscalmente deducibili o detraibili. In tal caso resta fermo l'obbligo del modello EAS.

Acquisti degli enti non profit

Le operazioni effettuate dalle **organizzazioni di volontariato** riconosciute ai sensi di tale legge, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi, e sono quindi fuori campo IVA (art. 8, c. 2, Legge n. 266/1991, destinata a confluire nella normativa sul Terzo Settore).

La circ. 25 febbraio 1992, n. 3 aveva dichiarato non soggetti ad IVA gli acquisti di beni mobili registrati (ad esempio ambulanze), sicuramente destinabili all'attività di volontariato. Peraltro, una simile conclusione era in contrasto con la norma di legge, in quanto la cessione dei beni (acquistati dalle organizzazioni di volontariato) è un'operazione effettuata dal fornitore e non dall'associazione. Questa illegittima posizione è stata revocata dalla circ. 30 novembre 2000, n. 217/E, all'entrata in vigore della norma che ha concesso un contributo pari all'IVA per questi acquisti (art. 96, Legge n. 342/2000 - in futuro art. 76 del D.Lgs. n. 117/2017 - Codice del Terzo Settore).

ONLUS

La ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale) era stata istituita dal D.Lgs. n. 460/1997, e dovrà essere ricollocata in una delle nuove categorie del Registro Unico, che non prevede una voce equivalente.

Le disposizioni IVA del provvedimento inseriscono questo soggetto in tre norme che già si esprimono con la terminologia aggiornata di "enti del Terzo Settore di natura non commerciale", che sarà operativa dal periodo di imposta successivo all'operatività del Registro:

- art. 3, c. 3, D.P.R. n. 633/1972, come possibili destinatari della "**Pubblicità Progresso**", gratuita e non assoggettata ad IVA;
- art. 10, D.P.R. n. 633/1972, come soggetti che possono effettuare **operazioni esenti di natura educativa o socio-sanitaria** (nn. 15, 19, 20, 27-ter);
- art. 19-ter, D.P.R. n. 633/1972, per rinvio alla conformità delle **scritture contabili** di questi soggetti (art. 20-bis, D.P.R. n. 600/1973 - non aggiornato - individua ancora le ONLUS) ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA.

1.5.9. Enti pubblici

Proventi come pubblica autorità

Non sono considerate attività commerciali le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito dell'attività di pubblica autorità (art. 4, c. 5, D.P.R. n. 633/1972).

L'esclusione da IVA non deve essere lesiva della libertà di concorrenza (Corte di Giustizia UE, cause C-231/87 e C-129/88) fermo restando che l'IVA deve essere comunque applicata per le attività oggettivamente commerciali (➔ 1.5.7.).

Le società controllate al 100% dai comuni sono soggetti IVA a pieno titolo se svolgono un'attività economica (Corte di Giustizia UE, causa C-182/17).

Concessioni cimiteriali comunali - Sono **fuori campo IVA** (art. 1, c. 14, D.L. n. 417/1991), mentre quelle gestite da un'impresa privata sono soggette ad IVA, in quanto l'esclusione della norma opera solo per gli enti pubblici (ris. 29 novembre 2002, n. 376/E).

Cessioni di aree edificabili e locazioni di immobili

Non sussiste il requisito soggettivo di attività commerciale per la **cessione di aree edificabili espropriate** dall'ente pubblico o acquisite con atti negoziali nell'ambito di attività svolta in veste di pubblica autorità. È esclusa l'esistenza dell'attività di impresa per le **locazioni di immobili** (diversi da quelli relativi a specifiche attività commerciali) e per la cessione di immobili aventi natura strumentale per l'esercizio di attività istituzionali (circ. 14 giugno 1993, n. 8).

Svolgono attività di impresa, soggetta ad IVA, i comuni che concedono in locazione (o con altri contratti) il proprio patrimonio immobiliare, ma solo se esiste una **struttura destinata allo svolgimento dell'attività di gestione di tali beni** (ris. 1° luglio 2009, n. 169/E). La rilevanza dell'operazione (115

posti auto) dà luogo alla soggettività IVA se l'ente predispone un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi (ris. 11 ottobre 2007, n. 286). L'interpretazione sulla non soggettività per le cessioni di aree ha poi assunto veste normativa: le assegnazioni di aree edificabili acquisite dai comuni in via espropriativa non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali (art. 36, c. 19-bis, D.L. n. 331/1993).

Sono però **soggette a IVA** le assegnazioni di aree da parte di **enti pubblici**, anche se affidatari dei comuni. L'esclusione soggettiva opera solo per le cessioni dirette da parte dei comuni (ris. 30 luglio 2003, n. 160/E).

La cessione di **aree industriali** da parte dell'ente Provincia, acquisite per espropriazione o a trattativa privata, non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, in quanto lo sviluppo della struttura produttiva e l'incremento dell'occupazione sono finalità proprie di una provincia (ris. 13 dicembre 2001, n. 206/E).

Sono fuori campo IVA i corrispettivi introitati dall'Ente per la concessione in piena proprietà di **aree già assegnate in diritto di superficie** (ris. 26 luglio 2001, n. 121/E, a commento dell'art. 3, c. 60, lett. e), Legge n. 662/1996).

Canoni di concessione

L'attività di una regione finalizzata alla riscossione di canoni demaniali per l'autorizzazione al **taglio del bosco non è rilevante ai fini IVA**, e deve pertanto considerarsi fuori dal campo di applicazione del tributo. È invece **soggetto ad IVA lo sfruttamento del bosco**, con la vendita del legname da parte dell'ente (ris. 4 dicembre 2000, n. 185/E).

Anche la **vendita di legname** da parte del **Corpo Forestale dello Stato** è soggetta ad IVA, per la rilevanza delle operazioni e perché esse non derivano dall'esplicazione di funzioni proprie delle pubbliche autorità (ris. 3 dicembre 2007, n. 352/E).

È attività tassabile la concessione in **gestione degli impianti pubblicitari di proprietà del comune**, con un corrispettivo parzialmente scomputato con l'impegno al rifacimento di alcuni impianti. L'assoggettamento ad IVA opera anche nel caso in cui il corrispettivo - in attesa del contratto definitivo - sia stato qualificato come indennità di occupazione (ris. 29 dicembre 2010, n. 139/E).

Concessione dello stadio comunale alla società sportiva professionistica, comprendente anche la partecipazione ai proventi - Costituisce prestazione di servizi rilevante ai fini IVA, nell'ambito di una attività commerciale dell'ente, con la conseguente applicabilità dell'IVA e della tassa fissa di registro (ris. 10 luglio 2008, n. 292/E).

Parcheggi e pedaggi stradali - L'attività di **gestione dei parcheggi** da parte di un comune su aree di proprietà è fuori dal campo di applicazione dell'imposta (ris. 6 giugno 2002, n. 174/E). È **fuori campo IVA**, anche sulla base della sentenza della Corte di Giustizia UE, causa C-446/98, il corrispettivo spettante al comune per la concessione di un parcheggio pubblico (ris. 14 dicembre 2001, n. 210/E). La concessione ad una società per azioni di gestione di tutti i parcheggi del comune non determina esercizio di attività commerciale da parte dell'ente, che non deve pertanto fatturare il canone di concessione (ris. 12 marzo 2004, n. 36/E).

Il **corrispettivo della sosta** riscosso da aziende speciali, ancorché partecipate dal comune, è **soggetto a IVA**. È invece **escluso** il canone corrisposto al comune in **percentuale dell'incasso** (ris. 15 novembre 2004, n. 134/E).

La **costruzione e vendita di un autosilo** da parte di un comune realizza attività commerciale, con IVA dovuta e detraibile sugli acquisti (ris. 12 marzo 2004, n. 36/E). La detrazione spetta solo per la quota di opere che daranno luogo a corrispettivi imponibili, ferma la condizione della contabilità separata ex art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972 (ris. 6 giugno 2002, n. 173/E).

Un ente di diritto pubblico che esercita un'attività consistente nell'**offrire accesso ad una strada** dietro pagamento di un **pedaggio** non deve essere considerato in concorrenza con gli operatori privati che riscuotono pedaggi su altre strade, in base ad un contratto con l'ente di diritto pubblico interessato, in forza di disposizioni legislative nazionali (Corte di Giustizia UE, causa C-344/15).

Proventi di natura tributaria

Il **diritto sulle pubbliche affissioni** è un'entrata tributaria oggettivamente fuori campo IVA. Il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) hanno natura corrispettiva, ma vengono introitati nell'ambito di un'attività autorizzativa e sono fuori campo per carenza del requisito soggettivo.

La **tariffa di igiene ambientale (TIA o TIA1)**, istituita dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997, che aveva sostituito la TARSU, era stata considerata soggetta ad IVA, ad avviso dell'amministrazione finanziaria

(ris. 17 giugno 2008, n. 250/E), ma la giurisprudenza ne ha statuito la natura tributaria, e quindi fuori dal campo di applicazione dell'IVA (Cass. SS.UU. n. 5078/2016).

La successiva evoluzione della tariffa (c.d. **TIA2** - art. 238, D.Lgs. n. 152/2006) ha invece dato luogo al riconoscimento della sua natura corrispettiva, con il conseguente assoggettamento ad IVA (Cass. n. 15706/2019).

Per mettere almeno un punto fermo dal 2013, l'art. 14, D.L. n. 201/2011, aveva istituito la **TARES** (tributo comunale sui rifiuti e sui servizi), in sostituzione di tutti i precedenti prelievi attinenti alla raccolta e allo smaltimento dei rifiuti, attribuendo - come dice il nome - natura fiscale e quindi fuori dal campo di applicazione dell'IVA. La TARES è stata poi sostituita dalla **TARI**, avente caratteristiche sostanzialmente identiche.

C'è un solo caso di possibile natura corrispettiva (art. 1, c. 668, Legge n. 147/2013), per i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità dei rifiuti conferiti. In questo caso il regolamento può prevedere l'applicazione di una tariffa di natura corrispettiva (c.d. **TARIP**, cioè "puntuale"), in luogo del tributo. Questa tariffa è riscossa direttamente dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani e, data la sua natura, è assoggettata ad IVA.

Enti portuali - Hanno poteri autoritativi con funzioni statali e quindi sono da considerare **enti non commerciali**. Peraltro, sono soggetti a IVA i **canoni di concessione**, in quanto questa attività è considerata commerciale (ris. 16 marzo 2004, n. 40/E). L'autorità portuale che concede il **servizio di stazione marittima** agisce nell'esercizio di una attività economica e non meramente autorizzativa, e pertanto il corrispettivo è soggetto ad IVA e imponibile ad aliquota ordinaria. Non sono imponibili (art. 9, c. 1, n. 6, D.P.R. n. 633/1972) i servizi resi dal concessionario agli utenti e alle linee di navigazione (ris. 26 aprile 2010, n. 32/E).

Altri enti pubblici

Le **unità sanitarie locali**, ora "aziende", sono state riconosciute soggetti di imposta con ris. 9 luglio 1981, n. 381908 e ris. 26 settembre 1983, n. 343095. Lo stesso vale per gli **Enti ospedalieri**, anche nel caso della cessione di un'area fabbricabile (ris. 15 marzo 1990, n. 550716 e n. 551518). È esclusa la soggettività nella percezione delle quote di partecipazione (ticket) alla spesa sanitaria (art. 4, c. 5, D.P.R. n. 633/1972).

Restano esclusi da IVA i corrispettivi spettanti alle ASL per le prestazioni di igiene pubblica (certificazioni, attestazioni, accertamenti, rilascio di cartelle cliniche), in quanto effettuate nella veste di pubblica autorità (circ. 29 febbraio 1992, n. 12; circ. 2 agosto 2001, n. 75/E). Sono soggette ad IVA le attività che possono essere attuate anche da soggetti privati o che vengono eseguite in base a rapporti privatistici.

Le prestazioni sanitarie a favore di soggetti non aventi diritto al regime SSN danno luogo ad attività commerciale (quesito 1 della ris. 13 marzo 2002, n. 86/E), così come le cessioni di sangue e plasma (quesito 4). Le locazioni di immobili per strutture sanitarie possedute dagli enti sono fuori campo IVA, così come le cessioni immobiliari (quesiti 2 e 3), nonché il recupero di spese per l'utilizzo di spazi all'interno della struttura ospedaliera (quesito 5).

Enti pubblici soggetti ad IVA per le loro prestazioni dietro corrispettivo

- I.S.C.O. (ris. 9 febbraio 82, n. 330028);
- Organismi militari (ris. 27 maggio 83, n. 354394) ma non per le cessioni occasionali di materiali fuori uso;
- Università (ris. 25 ottobre 82, n. 351485; ris. 5 giugno 1995, n. 151/E);
- Istituto Superiore di Sanità (ris. 21 luglio 1987, n. 362538; ris. 9 aprile 2002, n. 112/E, per i corrispettivi conseguiti sulla base di contratti di diritto privato);
- C.N.R. (ris. 9 dicembre 1982, n. 352293);
- I.C.E. (ris. 8 febbraio 1983, n. 354603 e 23 luglio 1984, n. 395239);
- E.I.S.S. (ris. 3 agosto 1983, n. 341671);
- Istituto Nazionale della Nutrizione (ris. 7 ottobre 1983, n. 343253);
- I.N.A.I.L. (ris. 11 giugno 1984, n. 345270);
- Agenzia delle Dogane - per le prestazioni "commerciali" rese dai suoi laboratori chimici (circ. 24 dicembre 2001, n. 63/D);
- Consorzio obbligatorio per la manutenzione di una strada, anche se beneficiario di contributi pubblici (ris. 23 settembre 2002, n. 307/E);
- UNIRE, per la fornitura del segnale televisivo delle corse dei cavalli, con il conseguente diritto alla detrazione (ris. 19 aprile 2002, n. 122/E);
- INPDAP, per l'erogazione di mutui agli iscritti. L'operazione è peraltro esente e può usufruire della dispensa da adempimenti (ris. 2 gennaio 2003, n. 1/E).

Non svolge attività di impresa l'**ISPESL**, in quanto le relative omologazioni di prodotti industriali hanno natura autorizzativa (ris. 2 agosto 1984, n. 397166).

Sono analogamente fuori campo IVA i compensi per le certificazioni ed il rilascio o rinnovo di attestati di idoneità da parte dell'**Aero Club d'Italia**, in quanto esplicazione di attività pubblica autoritativa, propria dello Stato, delegata ad un ente pubblico (ris. 3 maggio 1989, n. 550472).

Le somme dovute all'amministrazione provinciale per l'esecuzione dei **controlli sugli impianti termici** sono da considerare fuori dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto remunerano un'attività svolta in veste di pubblica autorità. In caso di mancato pagamento, queste somme possono anche essere rimosse mediante ruolo esattoriale (ris. 6 dicembre 2000, n. 186/E).

Non è attività commerciale, soggetta a IVA, quella relativa al rilascio dietro corrispettivo di un tesserino per la raccolta dei funghi da parte di un demanio collettivo, in quanto attività autorizzativa di natura pubblicistica (ris. 30 luglio 2002, n. 251/E).

Per specifica norma di legge è esclusa la natura commerciale delle operazioni poste in essere da:

- filiazioni di **università o istituti di cultura superiore stranieri** (art. 34, c. 8-bis, D.L. n. 69/1989;
- **collegi universitari** (art. 8, c. 3, D.L. 90/1990).

Altri soggetti di imposta

1.5.10.

Autoproduttori di energia elettrica con impianti fotovoltaici - Devono venderla al gestore dei servizi elettrici (GSE) e riacquistarla dalla società di distribuzione locale. Non assumono lo status di soggetti di imposta i privati o gli enti non commerciali per la cessione di energia fotovoltaica, se l'**impianto non supera 20 KW** ed è al **servizio dell'abitazione** o della **sede dell'ente** (circ. 19 luglio 2007, n. 46/E; ris. 25 agosto 2010, n. 88/E; ris. 4 aprile 2012, n. 32/E). Se l'autoproduttore esercita **attività di lavoro autonomo** è richiesta la separazione di attività (ris. 20 gennaio 2009, n. 13/E). L'argomento della autoproduzione di energia fotovoltaica è stato ripreso, negli stessi termini, dalla circ. 19 dicembre 2013, n. 36/E.

Ad avviso della Corte di Giustizia europea anche un privato che produce energia in quantità inferiore a quella da lui consumata dovrebbe essere considerato un soggetto passivo (Corte di Giustizia UE, causa C-219/12). Occorre peraltro evidenziare che la nostra nozione di "esercizio di impresa" è più restrittiva rispetto a quella di "attività economica" prevista dalla direttiva ai fini del requisito soggettivo.

Enti che producono "cultura" e la "vendono" a prezzi politici (in quanto usufruiscono di contributi pubblici non soggetti ad IVA) - Devono essere considerati enti commerciali, senza alcuna limitazione al diritto di detrazione, non applicandosi l'art. 19-ter (ris. 3 dicembre 1985, n. 325007).

Condominio - Non riveste la qualifica di soggetto d'imposta, in quanto non esercita di norma alcuna attività commerciale. L'amministratore non è pertanto tenuto a chiedere la partita IVA (ris. 24 maggio 1986, n. 321703). Nulla è innovato per effetto della Legge n. 449/1997, che all'art. 21, c. 11, qualifica il condominio come sostituto di imposta, senza altri effetti in tema di soggettività fiscale.

Attività non commerciali

1.5.11.

Non sono considerate commerciali le seguenti attività (art. 4, c. 5, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972):

1. operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla **Banca d'Italia** e dall'Ufficio italiano dei cambi (le cui competenze sono ora direttamente attribuite alla Banca d'Italia);
2. gestione di **mense e spacci** direttamente gestiti da **militari** e corpi di polizia e riservati ai medesimi o al personale dei ministeri da cui dipendono, per motivi di servizio;
3. prestazioni dei consorzi o cooperative di garanzia mutualistica ("**consorzi fidi**" - esclusione confermata dall'art. 13, c. 48, D.L. n. 269/2003) o di controllo di qualità, compresa l'applicazione di **marchi di qualità**;
4. cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle **manifestazioni propagandistiche dei partiti** rappresentati alle assemblee nazionali e regionali.

Non è attività commerciale quella avente ad oggetto la **custodia e il pascolo di animali** sui terreni montani destinati ad alpeggio (art. 66, c. 12, D.L. n. 331/1993).

IMPORTAZIONI

1.6.

Le importazioni si qualificano mediante un fatto oggettivo: l'IVA è dovuta per l'introduzione di un bene con **passaggio dalla linea doganale dell'Unione europea** (art. 67, D.P.R. n. 633/1972), chiunque sia l'importatore.

Se il bene è **destinato** ad uno **Stato diverso da quello in cui ha attraversato la frontiera europea**, si possono determinare due situazioni:

- il bene prosegue in condizione di **merce estera** sino alla dogana interna, dove saranno eseguite le operazioni doganali, con il documento di transito T1 (il T2 accompagna la merce che va da uno Stato all'altro dell'Unione europea, ma deve attraversare un territorio extra-UE);
- il bene prosegue in condizione di **merce comunitaria**, se alla dogana di introduzione vengono pagati i dazi, mentre l'IVA sarà assolta a destino. Questa modalità viene definita di **immissione in libera pratica**.

L'immissione in libera pratica è considerata importazione (art. 67, c. 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972), ma il pagamento dell'imposta è sospeso se si tratta di beni destinati ad essere trasferiti in altro Stato UE (art. 67, c. 2-bis e 2-ter, D.P.R. n. 633/1972), eventualmente dopo l'esecuzione delle "manipolazioni" autorizzate dall'autorità doganale. Queste operazioni non modificano la natura del bene, ma sono intese a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararlo per la distribuzione o la rivendita, come la cernita o il confezionamento.

Un'altra importante sospensione di imposta nell'immissione in libera pratica, con possibile destinazione finale anche in Italia, consegue all'introduzione in un **deposito fiscale** (⇒ 8.2.).

È considerata importazione l'immissione in consumo di **beni provenienti dai territori europei dove non si applica l'IVA**: Campione d'Italia e acque italiane del lago di Lugano, Isole Canarie, Dipartimenti francesi di Oltremare e Monte Athos (art. 67, c. 1, lett. d, D.P.R. n. 633/1972).

1.6.1. Importazioni non soggette ad imposta

Non sono soggette ad IVA (art. 68, D.P.R. n. 633/1972 - le lettere di seguito indicate sono quelle della norma):

- a. le importazioni con utilizzo del **plafond** degli esportatori abituali (7.5.);
- b. le importazioni di **campioni** di modico valore, appositamente contrassegnati;
- c. le importazioni dei beni la cui **cessione è esente da IVA** o non è soggetta in esecuzione di trattati internazionali;
- d. la reintroduzione dei beni allo Stato originario, da parte dello stesso soggetto che li aveva esportati, se ricorrono le condizioni per la **franchigia doganale**;
- f. l'importazione di beni destinati ad associazioni riconosciute o fondazioni con **finalità esclusive di assistenza o beneficenza** (o analoghe) o le popolazioni colpite da **calamità naturali o catastrofi**;

g-bis. le **importazioni in rete di gas, elettricità, calore o freddo** (in quanto l'imposta è assolta in *reverse charge* dal soggetto passivo rivenditore). Nel caso in cui l'importatore non sia stabilito in Italia, l'imposta è dovuta dal soggetto passivo residente che acquista l'energia, in *reverse charge* ex art. 17, c. 2, D.P.R. n. 633/1972, ma le operazioni doganali sono a cura del soggetto estero, che deve identificarsi con il codice EORI (*Economic Operators Identification and Registration system*) senza necessità di acquisire una partita IVA italiana (risposta ad interpello del 27 dicembre 2018, n. 140).

1.6.2. Determinazione dell'imposta

L'IVA si applica con le aliquote proprie dei beni, sul valore definito dalla normativa doganale, aumentato dei dazi dovuti, esclusa l'IVA, con l'aggiunta delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione nella UE, risultante dal documento di trasporto (art. 69, D.P.R. n. 633/1972).

I programmi standard per elaboratore pagano l'IVA sul prezzo del supporto e del programma. I **programmi personalizzati costituiscono prestazioni di servizi**, che esulano dalla disciplina doganale, la cui imposta viene assolta con le regole della territorialità (⇒ 2.5.2.).

Se i beni hanno formato oggetto di **rivendita** nel territorio dello Stato, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima cessione.

La base imponibile per i beni reimportati a seguito di **esportazione temporanea**, di regola a scopo di lavorazione, è al netto del valore di uscita. La reimportazione deve essere però eseguita dal soggetto che li aveva esportati o da un terzo per suo conto, e se lo scarico dell'importazione avviene per identità.

Con le regole di territorialità per i servizi c.d. "generici", l'imposta sul corrispettivo della lavorazione commissionata a soggetti extra-UE da un soggetto di imposta italiano dovrebbe essere assolta in *reverse charge* all'ultimazione della prestazione, cioè di regola **prima che la merce lavorata entri nel territorio doganale**. In questo caso l'importatore esibisce in dogana la fattura estera integrata, e non paga l'imposta sul maggior valore di rientro. Se invece la prima operazione è quella doganale, l'importatore deve comunque integrare la fattura estera, senza un ulteriore computo dell'IVA, indicando che l'imposta è stata assolta con la bolletta doganale, con i relativi riferimenti (circ. 29 luglio 2011, n. 37/E, § 5.1).

Applicazione dell'imposta

1.6.3.

L'IVA doganale è dovuta per singola operazione, relativamente alla quale si svolgono le funzioni di **accertamento, liquidazione e riscossione** (art. 70, D.P.R. n. 633/1972).

Gli importatori con la qualifica di AEO (*Authorized Economic Operator*) beneficiano di procedure semplificate e di regola autogestite.

L'**imposta sulle importazioni di oro** e relativi semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, così come quella relativa ai metalli non ferrosi e dei rottami viene accertata e liquidata in dogana, ma è assolta in *reverse charge*.