

1. CESSIONE DI BENI

DEFINIZIONE ▶	La categoria delle cessioni di beni comprende gli atti sia a titolo oneroso che a titolo gratuito aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà di beni materiali.
OPERAZIONI SOGGETTE AD IMPOSTA ▶	Oltre alle cessioni di beni materiali, sono rilevanti ai fini IVA le seguenti operazioni: - vendite con riserva di proprietà; - locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti; - cessioni gratuite; - autoconsumo di beni; - assegnazione di beni ai soci o associati.
OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IMPOSTA ▶	Non sono soggette ad imposta le seguenti operazioni: - cessione di denaro quando non abbia natura di controprestazione; - trasferimento di beni in dipendenza di operazioni societarie; - trasferimento di aziende o di rami di esse; - cessioni di terreni non edificabili; - cessione di valori bollati e postali; - cessione di beni oggetto di manifestazioni a premio; - cessione di beni effettuate nell'ambito dei gruppi IVA.
CASI PARTICOLARI ▶	Sono soggette ad un regime IVA specifico le operazioni poste in essere da: - associazione in partecipazione; - organizzazioni di volontariato; - gruppi di acquisto solidale. - buoni acquisto.
RIFERIMENTI ▶	DPR 633/72, art. 2; dir. 28.11.2006 n. 2006/112/UE, art. 14

▶ DEFINIZIONE

Le norme (comunitarie e nazionali) individuano con precisione la categoria di cessione di beni. La norma nazionale definisce, come regola generale, le cessioni di beni come “gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere” (salvo, poi, introdurre specifiche deroghe), mentre la direttiva comunitaria stabilisce che “si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario” (art. 2 co. 1 del DPR 633/72 e art. 14 par. 1 della dir. n. 2006/112/CE).

Sotto il profilo dell'effetto, la norma dà rilevanza al **trasferimento di proprietà** e, quindi, al passaggio del titolo giuridico formale, a differenza della norma comunitaria, che reputa sufficiente il passaggio del potere (sostanziale) di disposizione sul bene (art. 14 par. 1 della dir. 28.11.2006 n. 2006/112/CE).

Oltre alle cessioni “in senso proprio”, assumono rilevanza ai fini IVA anche alcune operazioni che non integrano i presupposti dell'onerosità o dell'effetto traslativo/costitutivo della proprietà (o di altro diritto reale di godimento).

Alcune operazioni, invece, non costituiscono cessioni di beni e, in quanto tali, sono **escluse da IVA** (art. 2 co. 2 del DPR 633/72).

Requisito di economicità dell'operazione

Da una lettura critica dei dati normativi emerge la necessità che, salvo specifiche deroghe, l'operazione si inserisca all'interno di un rapporto economico che prevede **reciprocità di prestazioni**: alla cessione del bene o alla prestazione del servizio deve, cioè, fare riscontro una controprestazione che, all'interno di un determinato rapporto giuridico, trova la sua causa in detta cessione o prestazione (Corte di Giustizia C-277/05).



Attenzione

Non è stata ritenuta sussistente la natura di controprestazione nel caso di cessione di un immobile nei confronti di un Comune ad estinzione di un debito tributario. Al riguardo, la Corte di Giustizia ha ritenuto che "l'obbligo di pagamento in capo al contribuente, quale titolare di un debito d'imposta, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, quale creditore di tale debito, ha natura unilaterale, poiché il pagamento del tributo da parte di detto contribuente determina unicamente l'estinzione ex lege del debito, anche se effettuato, come nel caso di specie, attraverso la dazione di un bene immobile.

Tuttavia, la Corte, pur negando la rilevanza IVA dell'operazione, ha ritenuto che l'uscita del bene dal patrimonio dell'impresa costituisca una ipotesi di autoconsumo soggetta ad IVA (Corte di Giustizia C-36/16).



Attenzione

Occorre ancora notare che la (necessaria) **controprestazione** non va individuata solo nei pagamenti in danaro, ma può assumere varia natura, purché suscettibile di valutazione economica. Il dato normativo (art. 11 co. 1 del DPR 633/72) prevede che possano essere realizzate cessioni di beni in corrispettivo di altre cessioni di beni, ovvero di prestazioni di servizi (e viceversa), nonché prestazioni effettuate e ricevute in cambio di altre prestazioni. In tali casi, le operazioni poste in essere vanno considerate distintamente ai fini dell'applicazione dell'IVA, essendo **esclusa la possibilità di compensazione di corrispettivi** anche in presenza di permutate.

Corrispettivo pagato con carte di credito utilizzate fraudolentemente

Il trasferimento fisico di un bene ad un acquirente che utilizzi fraudolentemente una carta di credito quale strumento di pagamento costituisce una "cessione di beni" ai fini IVA se soddisfa i criteri oggettivi sui quali è basata tale nozione e non è viziato da frode all'IVA (Corte di Giustizia UE 21.11.2013 causa C-494/12).

L'**utilizzo fraudolento della carta di credito** come strumento di pagamento non incide sul fatto che l'operazione possa essere qualificata come cessione di beni. Infatti, il predetto utilizzo non rientra nei criteri oggettivi sui quali è basata la nozione in esame, ma si ricollega all'intenzione della persona che ha partecipato, come acquirente, all'operazione in esame, nonché alle operazioni volte a dare concreta attuazione a tale intenzione.

I giudici comunitari hanno, inoltre, affermato che non incidono sulla determinazione della base imponibile né la circostanza che l'acquirente non abbia pagato direttamente, al fornitore, il prezzo convenuto, bensì tramite l'emittente

della carta, né le modalità di pagamento applicate nei rapporti tra acquirente e fornitore.

La Direttiva comunitaria non richiede, affinché una **cessione di beni o una prestazione di servizi** possa dirsi effettuata “a titolo oneroso”, che il corrispettivo di tale cessione o prestazione sia versato direttamente dal destinatario.



Attenzione

Infatti, ai sensi dell'art. 73 della dir. n. 2006/112/CE, il corrispettivo di una cessione di beni può essere versato non soltanto dall'acquirente, ma anche da un terzo (nella specie, l'emittente della carta).

▷ *Cfr., per maggiori approfondimenti sulle modalità di determinazione della base imponibile, il cap. 12 “Base imponibile”.*

Cessioni disposte per atto della pubblica autorità

Le cessioni di beni per atto della pubblica autorità (es. sentenze e decreti del giudice dell'esecuzione) sono rilevanti ai fini IVA (es. espropriazione, requisizione e vendita forzata di beni mobili o immobili).

Al riguardo:

- il momento impositivo coincide con il pagamento del corrispettivo (art. 6 co. 2 lett. a) del DPR 633/72);
- la base imponibile è costituita dall'indennizzo comunque denominato (art. 13 co. 2 lett. a) del DPR 633/72).

Le somme corrisposte a titolo di **indennità di occupazione temporanea**, rivestendo natura risarcitoria, non si considerano cessioni di beni e, quindi, sono escluse da IVA (RM 10.10.90 n. 430797).

Furto di beni

È escluso che il furto di beni integri una “cessione” (art. 14 della dir. n. 2006/112/CE e Corte di Giustizia UE 14.7.2005 causa C-435/03).

Non ricorrono, infatti, i presupposti:

- del “trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario”;
- dell'onerosità.

In caso, invece, di furto di **beni vincolati al regime del deposito doganale**, la nascita dell'obbligazione doganale all'importazione fa sorgere anche il fatto generatore e la conseguente esigibilità dell'IVA (Corte di Giustizia UE 11.7.2013 causa C-273/12).

► OPERAZIONI SOGGETTE AD IMPOSTA

1. Cessioni con riserva di proprietà

Sono assimilate alle cessioni in senso stretto, di cui all'art. 2 co. 1, le cessioni con riserva di proprietà (art. 2 co. 2 n. 1 del DPR 633/72).

Si tratta dell'ipotesi (disciplinata dall'art. 1523 c.c.), in cui l'acquirente acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata del prezzo.

Momento impositivo

Anche nell'ipotesi in cui l'**effetto traslativo della proprietà** si produca posteriormente, l'art. 6 co. 1 del DPR 633/72, non ammette deroghe; la vendita si considera, quindi, effettuata, ai fini IVA, con la consegna o spedizione del bene mobile, ovvero con la stipula del rogito, se si tratta di vendita di un bene immobile.

▷ *Cfr. per maggiori approfondimenti sul momento impositivo, il cap. 7 "Effettuazione delle operazioni".*

2. Locazioni con clausola di trasferimento della proprietà

Sono assimilate alle cessioni in senso stretto anche le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti (art. 2 co. 2 n. 2 del DPR 633/72).

In pratica, il contratto si configura quale locazione, ma alla sua scadenza la proprietà viene acquisita dal conduttore per effetto del **pagamento dei canoni pattuiti** (art. 1526 u.c. c.c.).

Affinché la locazione con clausola di trasferimento della proprietà sia qualificata, ai fini IVA, come cessione e non come prestazione è necessario che tale **clausola sia vincolante per entrambe le parti**; ciò non avviene, per esempio, nella locazione finanziaria, ove l'effetto traslativo della proprietà del bene concesso in leasing è vincolante solo per il locatore.

Non è, infatti, sufficiente qualificare il contratto di leasing come "traslativo" per escluderlo dalla categoria delle prestazioni di servizi e qualificarlo, conseguentemente, come cessione di beni, a meno che le parti non abbiano previsto il trasferimento della proprietà dei beni con effetto vincolante alla scadenza del contratto (Cass. 15.10.2013 n. 23329).

In senso contrario si è espressa la Corte di Giustizia, secondo la quale, il contratto di leasing deve essere qualificato come cessione di beni laddove "si possa dedurre dalle condizioni finanziarie del contratto che l'esercizio dell'opzione risulta l'unica scelta economicamente razionale che il locatario potrà fare, giunto il momento, se il contratto è stato eseguito fino al suo termine" (Corte di Giustizia C-164/16).

**Attenzione**

Secondo i giudici di legittimità, l'acquisizione di beni investimento tramite la stipula di contratti di locazione finanziaria può essere assimilata "all'acquisto di beni ammortizzabili". Tuttavia, le decisioni sono applicabili esclusivamente agli effetti delle disposizioni riguardanti il rimborso dell'Iva e non incidono sulla qualificazione dell'operazione (cfr. Cass. 10.5.2019 n. 12457).

Momento impositivo

Analogamente a quanto riportato con riferimento alle vendite con riserva di proprietà, ancorché l'**effetto traslativo della proprietà** si produca posteriormente, non sono ammesse deroghe al principio generale, sicché la locazione si considera effettuata, ai fini IVA, con la consegna o spedizione del bene mobile, ovvero con la stipula del rogito, se si tratta di vendita di un bene immobile (art. 6 co. 1 del DPR 633/72).

▷ Cfr. in merito al momento impositivo, il cap. 7 “Effettuazione delle operazioni”.

3. Passaggi di beni tra committente e commissionario (o viceversa)

Sono equiparate alle cessioni in senso stretto i passaggi di beni dal committente al commissionario (o viceversa) in virtù di un contratto di commissione all’acquisto o alla vendita. Si tratta di una finzione giuridica in quanto si presuppone l’esistenza, ai soli fini IVA, di un doppio trasferimento del bene oggetto del rapporto di commissione, ossia dal committente al commissionario e da quest’ultimo all’acquirente (commissione alla vendita), ovvero dal venditore al commissionario e da questi al committente (commissione all’acquisto).

In sostanza, riconducendo il rapporto di commissione (alla vendita o all’acquisto) allo schema negoziale del **mandato senza rappresentanza**, il passaggio “interno” del bene dal committente al commissionario (o viceversa) viene qualificato come cessione “assimilata”, ancorché, di fatto, non vi sia alcuna materiale *traditio* del bene intermediato tra i due soggetti contraenti.

Il presupposto oggettivo d’imposta risulta pertanto ampliato, dal momento che la qualificazione come cessione dei passaggi dei beni dal committente al commissionario (o viceversa) esula dallo schema degli atti che importano il trasferimento del diritto di proprietà o il trasferimento di diritti reali di godimento.

Con il rapporto di commissione **si trasferisce la detenzione del bene**, intesa come disponibilità esclusivamente economica (e non anche giuridica) del bene stesso; il committente, proprietario del bene affidato al commissionario, non perde affatto la disponibilità giuridica dello stesso, potendo in ogni momento revocare l’ordine di concludere l’affare, salvo il diritto del commissionario ad una parte della provvigione pattuita ex art. 1734 c.c.

Momento impositivo

Riguardo alla determinazione del momento impositivo del duplice **trasferimento dei beni per effetto del contratto di commissione**, assume rilevanza l’effettuazione dell’operazione nel solo caso della commissione alla vendita (art. 6 co. 2 lett. b) del DPR 633/72).



Attenzione

In base a tale disposizione, il **passaggio del bene dal committente al commissionario** si considera effettuato all’atto della vendita del bene da parte di quest’ultimo, da individuarsi secondo gli ordinari criteri (es. consegna o spedizione per i beni mobili) e, comunque, entro un anno nell’ipotesi di vendita con effetti differiti; ne deriva, quindi, l’irrilevanza della precedente consegna “interna” del bene al commissionario, posto che, nel contratto di commissione alla vendita (ma lo stesso vale anche per quello all’acquisto), non si verifica alcuna materiale *traditio* del bene tra i due soggetti contraenti.

▷ Cfr. il cap. 12 “Base imponibile”. Per maggiori approfondimenti sul momento impositivo, si veda il cap. 7 “Effettuazione delle operazioni”.

4. Cessioni gratuite ed omaggi

Le cessioni gratuite sono assimilate alle cessioni di beni a titolo oneroso ai fini della applicazione dell'imposta.

Non si considerano, invece, soggette ad imposta le cessioni gratuite di:

- **campioni di modico valore,**
- beni per i quali, all'atto dell'acquisto, **non è stata detratta l'imposta.**



Attenzione

Le cessioni di beni a titolo di sconto, ossia in ottemperanza ad un obbligo contrattualmente stabilito, come nel caso delle cessioni "tre per due" non si considerano effettuate a titolo gratuito (escluse da IVA ex art. 15 co. 1 n. 2 del DPR 633/72). Infatti, tali cessioni "anche se pattuite successivamente alla contrattazione originaria, conservano il titolo in base al quale sono state concesse e non possono essere considerate gratuite nei sensi previsti dal cennato art. 2, giacché queste ultime, a differenza delle prime, non sono né potrebbero essere mai legate ad altre operazioni" (CM 3.8.79 n. 25/364695).

Sono, altresì, escluse le cessioni gratuite di beni che non formano oggetto dell'attività propria, ed hanno un costo unitario di acquisizione inferiore a 50,00 euro.

Occorre tenere presente che i **beni destinati ad essere ceduti gratuitamente**, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, si considerano spese di rappresentanza.

Pertanto, l'imposta relativa all'acquisto di tali beni è detraibile soltanto nella ipotesi in cui il costo unitario non superi i 50,00 euro (art. 19-bis 1 co. 1 lett. h), DPR 633/72).

Di conseguenza, all'atto della cessione di tali beni, sono escluse dall'applicazione dell'imposta non avendo potuto detrarre l'IVA all'atto dell'acquisto.

4.1 Alimenti e bevande

La detraibilità, per i beni di **costo unitario non superiore a 50 euro**, vale anche nel caso in cui gli omaggi siano costituiti da alimenti e bevande (es. bottiglie di vino), tant'è che gli stessi, rientrando tra le spese di rappresentanza, sono assoggettati alla disciplina prevista dal citato art. 19-bis1 co. 1 lett. h), con la conseguente detraibilità dell'imposta per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro, nonostante la lett. f) dell'art. 19-bis1 preveda l'indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa all'acquisto di alimenti e bevande (circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54, § 16.6).

4.2 Omaggi ai dipendenti

I beni acquistati per essere ceduti come omaggi ai propri dipendenti non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza; di conseguenza, la relativa **IVA è indetraibile**, mentre la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72 (RM 16.10.90 n. 666305).

**Attenzione**

Se gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa, spetta la detrazione dell'imposta, mentre la cessione gratuita è imponibile ex art. 2 co. 2 n. 4.



TIPO DI OMAGGIO	DETRAZIONE	CESSIONE GRATUITA
Beni oggetto dell'attività	Sì	Imponibile
Beni non oggetto dell'attività	No	Esclusa

4.3 Confezioni omaggio di beni

Se l'omaggio è rappresentato da una confezione di beni, ai fini dell'individuazione del regime IVA applicabile, occorre avere riguardo al **costo dell'intera confezione**, anziché al costo dei singoli beni.

Qualora la fattura sia riferita a beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, nella stessa occorre indicare distintamente, secondo l'aliquota applicabile (art. 21 co. 3 del DPR 633/72):

- la natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione;
- il **corrispettivo** e gli altri dati necessari per determinare la base imponibile;
- l'**aliquota e l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile**.

**Attenzione**

Con riferimento alle **confezioni natalizie o pasquali** contenenti beni soggetti ad aliquote diverse, al fine di evitare che il soggetto passivo riporti in fattura, oltre ai dati di cui sopra, l'elenco analitico di tutti i prodotti inseriti nella confezione, consente di adottare una procedura semplificata, a condizione che venga depositato, presso il competente ufficio delle Entrate (compresa la comunicazione, per conoscenza, al Comando della Guardia di Finanza), l'elenco aggiornato delle confezioni con la specificazione delle aliquote applicabili ai singoli prodotti (CM 24.3.92 n. 19/440105).

Se tale condizione risulta soddisfatta, la fattura emessa può riportare esclusivamente:

- il tipo di **confezione**;
- il **prezzo** complessivo;
- gli importi imponibili alle diverse **aliquote**;
- i corrispondenti importi dell'**IVA**;
- gli estremi dell'**autorizzazione ministeriale**;
- gli estremi dell'**avvenuto deposito** presso l'ufficio delle Entrate.

4.4 Applicazione dell'imposta alle cessioni gratuite

In alcune ipotesi le cessioni gratuite possono beneficiare del regime di esenzione di cui all'art. 10 del DPR 633/72:

- le cessioni gratuite di beni effettuate nei confronti degli enti pubblici, **associazioni riconosciute o fondazioni** aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e delle **ONLUS** (art. 10 n. 12 del DPR 633/72); tali cessioni devono

essere provate attraverso gli obblighi formali previsti dall'art. 16, co. 3 della L. 19.8.2016 n. 166. In caso contrario, la cessione si considera imponibile (CM 23.7.98 n. 193/E, § 1.5);

- le cessioni gratuite di beni, effettuate nei confronti delle popolazioni colpite da **calamità naturali o catastrofi** dichiarate tali ai sensi della L. 8.12.70 n. 996 o della L. 24.2.92 n. 225 (art. 10 n. 13 del DPR 633/72).

▷ *Cfr. il cap. 9 “Operazioni esenti”.*

4.5 Base imponibile

La base imponibile, per le cessioni in esame, è pari, al **prezzo di acquisto dei beni o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili**, determinato nel momento di effettuazione della cessione gratuita (art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72; sent. Corte di Giustizia UE 2.6.94 causa C-33/93).

4.6 Modalità di certificazione delle cessioni gratuite

La rivalsa dell'IVA non è obbligatoria per le cessioni gratuite in oggetto (art. 18 co. 3 del DPR 633/72).

In assenza di rivalsa, l'operazione può essere certificata, alternativamente (CM 27.4.73 n. 32/501388, § VI):

- emettendo, in un unico esemplare, un'**autofattura** con l'indicazione del prezzo di acquisto o di produzione dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di “**autofattura per omaggi**”. Tale documento, che deve essere annotato sul registro IVA delle vendite (di cui all'art. 23 del DPR 633/72), può essere emesso singolarmente per ciascuna cessione, ovvero mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese;
- annotando, su un apposito “**registro degli omaggi**”, tenuto a norma dell'art. 39 del DPR 633/72, l'ammontare globale dei prezzi di acquisto o di produzione dei beni ceduti gratuitamente, riferiti alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.



Attenzione

Anche se imponibili IVA, le cessioni gratuite non vanno annotate nel registro degli acquisti. In tal caso, infatti, i “corrispettivi” relativi al valore normale (ora prezzo di acquisto o di produzione) dei beni ceduti gratuitamente incrementerebbero illegittimamente l'imposta detraibile. Le cessioni in oggetto vanno, quindi, registrate “a debito”, in modo che il valore (ora prezzo di acquisto o di produzione) dei beni concorra alla formazione dell'imponibile, da riportare nella dichiarazione annuale (Cass. 4.8.92 n. 9254).

4.7 Retrocessione di beni alla curatela fallimentare

I beni strumentali che, nell'ambito di un **accordo transattivo**, la società acquirente si impegna a retrocedere a titolo gratuito alla curatela fallimentare della società cedente vanno regolarmente assoggettati a IVA, ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72 (ris. Agenzia delle Entrate 6.8.2009 n. 205).

Trattandosi di cessione gratuita, la rivalsa è facoltativa (art. 18 del DPR 633/72). Laddove la rivalsa sia esercitata, la curatela del fallimento ha il diritto di computare in detrazione dell'imposta pagata in relazione all'operazione in oggetto.

5. Autoconsumo di beni

La destinazione di 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'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione è equiparata ad una cessione di beni.

5.1 Autoconsumo "esterno" e autoconsumo "interno"

L'imponibilità riguarda l'**autoconsumo "esterno"**, dal momento che quello "**interno**", che ricorre quando i beni sono utilizzati nell'ambito dell'attività esercitata, è irrilevante ai fini IVA.



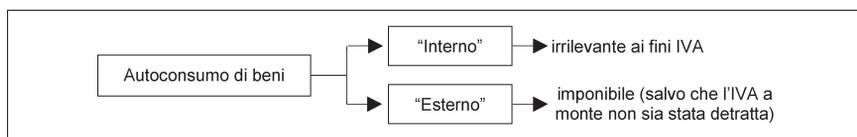
Attenzione

Riguardo alle evidenze probatorie dell'effettivo impiego dei beni nella produzione, è stato precisato che la norma non prescrive alcun adempimento specifico dalla cui inosservanza possa derivare l'insorgere della presunzione legale di cessione, per cui l'utilizzazione dei beni stessi nel ciclo economico aziendale può essere dimostrata secondo le regole e con tutti i mezzi offerti dagli artt. 2697 ss. del c.c. In concreto, quindi, l'utilizzazione per la produzione si può evincere dalle ordinarie scritture contabili, laddove richieste e, in caso contrario, da coefficienti tecnici o da riscontri diretti (CM 23.7.98 n. 193/E, § 1.3.1).

L'imponibilità è esclusa quando l'IVA "a monte" sul bene "autoconsumato" non sia stata detratta perché indetraibile (oggettivamente, ex art. 19-bis1 del DPR 633/72, o soggettivamente, per esempio per effetto del pro rata di cui all'art. 19 co. 5 del DPR 633/72) o per scelta del soggetto passivo.

Abbandonando il prevalente orientamento, secondo cui la cessione (anche assimilata) di beni è esente da IVA solo nei casi previsti dall'art. 10, co. 1 27quinquies (e quindi, nei casi di indetraibilità oggettiva), l'A.F. ha finalmente riconosciuto che l'**autoconsumo** e, quindi, anche l'assegnazione ai soci deve essere considerata rilevante solo nel caso in cui l'imposta sia stata detratta all'acquisto del bene o dei componenti utilizzati per la sua produzione.

Il nuovo orientamento, fissato nella ris. 17.6.2002 n. 194, discende dalle indicazioni della Corte di Giustizia (C-183/91, cause riunite C-322/99 e C-323/99; C-515/07), e vale anche se l'IVA non è stata detratta perché non applicabile, trattandosi di acquisto da privati (C-415/98, punto 44) o assoggettato ad altro regime impositivo (ad esempio, acquistato prima del 1.1.1973: ris. 17.4.98 n. 28).



Regime IVA dell'autoconsumo

Base imponibile

Per la determinazione della base imponibile occorre applicare l'art. 13, co. 2, lettera c) del decreto IVA che, con riferimento all'art. 74 dir. 2006/112/CE,

prescrive l'applicazione del **prezzo di acquisto dei beni o di beni simili**, o, in mancanza del prezzo di acquisto, del prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

La ratio di questa norma, modificata in sostituzione della previgente disposizione che reclamava l'applicazione del "valore normale" (art. 14 Decreto IVA), consiste nel recupero dell'imposta detratta nel momento di acquisto del bene, se esso viene estromesso nella condizione originaria, ovvero della quota residua, se il bene è stato utilizzato nel frattempo, cioè, dalla **data di acquisto** a quella di uscita dalla sfera economica dell'operatore. In più, la norma della direttiva distingue in dipendenza della **provenienza del bene estromesso**: se esso è stato acquistato, la base imponibile è determinata in riferimento al "prezzo d'acquisto determinato al momento del prelievo", per tale intendendo il **valore residuo del bene al momento del prelievo** (Corte di Giustizia, 8.5.2013, causa C-142/12); viceversa, se il bene estromesso non è acquistato ma prodotto all'interno dell'attività dell'operatore, si applica il valore del bene determinato al momento della destinazione, che corrisponde al prezzo sul mercato di un bene simile tenuto conto dei costi di trasformazione di tale bene (Corte di Giustizia, 8.11.2012, causa C-299/11).

Autoconsumo e rettifica

Occorre premettere la differenza tra i due istituti, consistente nel momento di applicazione: si manifesta autoconsumo, laddove il bene oggetto dell'estromissione sia stato già utilizzato nella sfera economica dell'operatore, cioè, abbia già superato il momento del c.d. "primo utilizzo". La rettifica, invece, si manifesta quando il bene sia estromesso prima che si sia verificato il suo "primo utilizzo", ai sensi dell'art. 19-bis2, DPR 633/72 (v. istruzioni compilazione Dichiarazione IVA).

Per i **beni immobili**, tuttavia, la questione si complica considerando che essi sono considerati ammortizzabili ex art. 19-bis2, co. 8, secondo periodo, DPR 633/72).

Di conseguenza, per essi occorre procedere a **rettifica**, nel caso in cui l'estromissione si manifesti nel periodo di attenzione, cioè 10 anni, per i decimi ancora in corso a tale data (CM 1.3.2007 n. 12). Terminato il periodo di rettifica, si procede con le regole dell'autoconsumo.

5.2 Utilizzo promiscuo dell'immobile

È detraibile l'IVA assolta sull'acquisto di immobili ad uso abitativo destinati all'esercizio di un'attività economica (Corte di Giustizia UE 21.4.2005 causa C-25/03).

Identica posizione era stata precedentemente espressa dai giudici comunitari con riferimento ad altri due procedimenti (Corte di Giustizia UE 8.5.2003 causa C-269/00 e 8.3.2001 causa C-415/98), ove si è affermato che il soggetto passivo può detrarre integralmente l'imposta sull'acquisto di un **immobile utilizzato promiscuamente per fini privati e per svolgere la propria attività d'impresa** (o di lavoro autonomo), a condizione che l'autoconsumo (utilizzo del bene per esigenze personali) sia tassato.

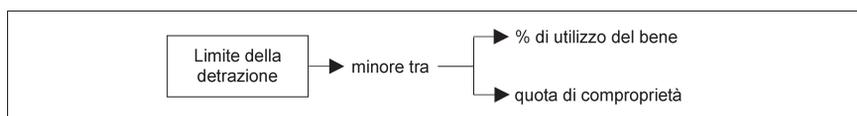


Utilizzo promiscuo di un immobile in comunione

I giudici comunitari hanno stabilito che al fine di salvaguardare il principio di neutralità, che impone agli Stati membri di esentare da IVA gli acquisti di beni/servizi effettuati nell'ambito di un'attività economica tassata, l'utilizzo promiscuo di un immobile acquistato in comunione con un altro soggetto, di cui uno soltanto sia titolare di partita IVA, dà diritto, a colui che possiede lo status di soggetto passivo, di detrarre l'imposta nel limite del minor valore tra la percentuale di utilizzo del bene e la quota di comproprietà (Corte di Giustizia UE 21.4.2005 causa C-25/03).

Nel caso di specie, due coniugi tedeschi hanno acquistato in comunione un terreno sul quale è stato edificato, in comproprietà, un immobile ad uso abitativo. La quota di proprietà del marito è del 25%, mentre quella restante del 75% è della moglie. Il marito esercita un'attività di lavoro autonomo (attività di scrittore), utilizzando in modo esclusivo un locale dell'immobile, di superficie pari al 12% della superficie complessiva dell'immobile. Le fatture relative alla costruzione del fabbricato sono state emesse nei confronti dei due coniugi, senza distinguere la quota-parte del prezzo e della relativa imposta corrispondente alle quote di comproprietà.

Privilegiando l'aspetto sostanziale rispetto a quello formale, l'intestazione della fattura emessa dal costruttore ad entrambi i coniugi non pregiudica l'esercizio del diritto in esame da parte del coniuge che riveste la qualifica di soggetto IVA, così come non lo pregiudica la circostanza che dal suddetto documento non risultino le frazioni del prezzo e della relativa imposta corrispondenti alla quota di comproprietà del coniuge titolare di partita IVA.



Limite al diritto di detrazione

In pratica, il diritto di detrazione, nel caso di un immobile acquistato in comunione dai coniugi che non esercitano insieme un'attività d'impresa, deve essere attribuito distintamente a ciascun comproprietario, se soggetto passivo IVA. Riguardo al **limite della detrazione**, dato dal minor valore tra la percentuale di utilizzo del bene e la quota di comproprietà, il soggetto passivo deve calcolare, in termini percentuali, la superficie destinata allo svolgimento dell'attività economica, applicando poi la percentuale così determinata all'imposta addebitata in fattura dall'impresa costruttrice per la realizzazione dell'immobile; tale importo è interamente detraibile, purché non sia superiore alla quota di proprietà di pertinenza del soggetto passivo stesso.



Diritto alla detrazione da parte di soggetto passivo IVA
Importo detraibile = Superficie destinata allo svolgimento dell'attività (%) x Imposta addebitata in fattura dall'impresa costruttrice per l'immobile

▷ Cfr. il cap. 20 "Detrazione".

L'eventuale superamento del limite in oggetto non è di per sé precluso, ma implica l'**obbligo di autofatturazione dell'autoconsumo**, (art. 2 co. 2 n. 5 del DPR 633/72; Corte di Giustizia UE 8.5.2003 causa C-269/00 e 8.3.2001 causa C-415/98).

È stata, in particolare, evidenziata la facoltà del soggetto passivo che acquista un bene immobile di decidere la sua destinazione come patrimonio privato o patrimonio aziendale (si vedano anche Corte di Giustizia UE 11.7.91 causa C-97/90 e 4.10.95 causa C-291/92).



Attenzione

L'irrelevanza, in ordine al successivo utilizzo del bene, dell'inserimento dello stesso nel patrimonio personale o aziendale del soggetto passivo è dovuta alla "neutralità" della scelta nel sistema applicativo del tributo sul valore aggiunto. Infatti, se il bene viene incluso nella sfera privata, la detrazione è preclusa, mentre la successiva (ed eventuale) cessione resta detassata; per contro, in ipotesi di inserimento nel patrimonio aziendale, spetta la detrazione dell'imposta "a monte", mentre l'eventuale autoconsumo o cessione sono tassati.

L'utilizzo promiscuo del bene rende, quindi, legittimi due distinti comportamenti:

- da un lato, il soggetto passivo può individuare, all'atto dell'acquisto, la **quota-parte del bene che sarà utilizzata per fini privati**, non detraendo la corrispondente quota d'imposta e, quindi, escludendo dal sistema impositivo l'eventuale successiva cessione;
- dall'altro, **il soggetto passivo può inserire il bene acquistato nel patrimonio aziendale**, detraendo in misura piena la relativa imposta e assoggettando a IVA l'eventuale cessione o utilizzo per fini estranei all'attività economica esercitata. Tale possibilità è stata confermata, da ultimo, dalla sent. Corte di Giustizia UE 14.7.2005 causa C-434/03, ove è stato affermato che "un soggetto passivo ha, da una parte, il diritto di scegliere di destinare interamente alla sua impresa un bene di investimento che utilizza in parte per l'impresa e in parte ai fini estranei ad essa nonché, all'occorrenza, il diritto di dedurre integralmente e immediatamente l'IVA dovuta sull'acquisto di tale bene e, dall'altra, in linea di principio, l'obbligo corrispondente a tale diritto, di versare l'IVA sull'importo delle spese sostenute per l'utilizzo del detto bene a fini estranei dell'impresa".

Detrazione per i beni d'investimento

La Corte di Giustizia UE ha affermato che il principio di cui sopra, secondo cui il soggetto passivo può detrarre integralmente l'IVA assolta sugli acquisti utilizzati anche per finalità estranee all'attività d'impresa, fermo restando l'obbligo di tassare tale uso come **operazione imponibile**, si applica solo per i beni d'investimento. Per contro, per gli altri beni e servizi, l'imposta può essere detratta in funzione del principio di inerenza, tenuto cioè conto della loro specifica destinazione rispetto all'attività economica esercitata (sent. 12.2.2009 causa C-515/07). Si considerano beni d'investimento quando sono utilizzati nell'attività economica e sono soggetti al **processo di ammortamento** in considerazione del loro carattere durevole e del loro valore (Corte di Giustizia UE 1.2.77 causa C-51/76).

La nozione di bene d'investimento rileva anche ai fini dell'istituto della rettifica della detrazione (di cui agli artt. 184 ss. della dir. 2006/112/CE, corrispondente all'art. 19-bis2 del DPR 633/72), sebbene l'art. 189 della citata direttiva consente agli Stati membri la facoltà di definirne il concetto.

▷ *Cfr. il cap. 21 "Rettifica della detrazione".*

Il divieto di detrazione, per la parte di IVA che eccede la quota di comproprietà, risulta in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale nazionale, secondo cui, per qualificare un bene come aziendale, assume rilevanza solo la destinazione funzionale impressagli dall'imprenditore, la quale non richiede che detto **soggetto sia anche proprietario dei beni utilizzati nel proprio processo produttivo** (Cass. 9.4.2001 n. 5306 e C.T.C. 12.3.2003 n. 1740).

Il conduttore (e, quindi, si può agevolmente sostenere, anche il comproprietario) può detrarre l'imposta relativa ai lavori eseguiti sull'immobile inserito nel patrimonio aziendale, a prescindere dalla circostanza che sia o meno proprietario (in tutto o in parte) del bene al quale le spese sostenute si riferiscono.

▷ *Cfr. anche il cap. 20 "Detrazione".*

5.3 Autoconsumo per cessazione dell'attività

All'atto della cessazione dell'attività d'impresa (o di arte e professione), l'imprenditore individuale (o l'esercente arte o professione) deve emettere fattura per autoconsumo con riferimento ai **beni sottratti dall'attività economica** e ricondotti alla sua sfera patrimoniale privata, scontando la relativa imposta.

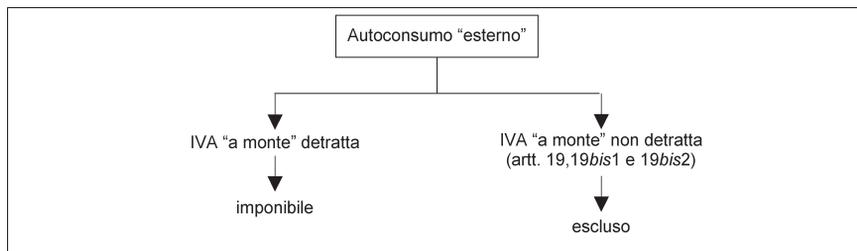
Nel meccanismo di funzionamento dell'imposta, il passaggio è indispensabile e funzionale alla chiusura della posizione IVA, in quanto assicura che l'acquisizione di beni destinati al consumo familiare o ad usi comunque estranei all'attività d'impresa (o all'esercizio dell'arte o professione) avvenga solo una volta che è stata assolta l'imposta. Ove questo passaggio sia effettuato, in base a quello che risulta il processo fisiologico di applicazione del tributo, l'eventuale (e successivo) trasferimento dei beni provenienti dall'attività economica, posto in essere dal "privato" sconta l'imposta di registro.



Attenzione

Se i beni sono stati acquistati da un soggetto passivo, la loro destinazione a **finalità estranee all'attività economica** è tassata se l'imposta assolta in rivalsa all'atto dell'acquisto è stata detratta. L'autoconsumo "esterno" non assu-

me, invece, rilevanza impositiva quando i beni sono stati acquistati da “privati consumatori”, per tali intendendosi anche i soggetti passivi che non hanno potuto detrarre l’IVA all’atto dell’acquisto (o dell’importazione) per effetto delle disposizioni contenute negli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR 633/72.



Regime IVA dell’autoconsumo “esterno”

Base imponibile e momento impositivo

Per le ipotesi di autoconsumo o, comunque, di destinazione estranea all’attività d’impresa, la base imponibile, in linea con l’art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72, è costituita dal **prezzo di acquisto dei beni o di beni simili**, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal **prezzo di costo**, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni (Corte di Giustizia UE 8.5.2013 causa C-142/12). Dal punto di vista temporale, il prelievo rappresenta non solo il momento in cui deve essere quantificato il prezzo di acquisto o di costo, ma anche il momento in cui l’operazione si considera effettuata e la relativa imposta diventa esigibile per l’Erario. In tale momento, il prezzo d’acquisto da assoggettare a IVA corrisponde al valore residuo dei beni, che tiene quindi conto dell’eventuale deprezzamento o apprezzamento intervenuto rispetto alla data di acquisto (art. 63 della dir. n. 2006/112/CE; Corte di Giustizia UE 8.5.2013 causa C-142/12).

Locazione a terzi di immobili dopo la cessazione dell’attività

Nell’ultima dichiarazione IVA annuale si deve tener conto anche dell’imposta dovuta sui beni oggetto di autoconsumo per effetto della cessazione dell’attività (art. 2 n. 5 del DPR 633/72).

A tal fine, l’autoconsumo deve considerarsi effettuato alla data di cessazione dell’attività, coincidente con la data di **chiusura delle operazioni di liquidazione** desumibile anche dai comportamenti concludenti posti in essere dal contribuente, posto che a partire dalla stessa i beni devono considerarsi acquisiti al consumo personale o familiare ovvero destinati a finalità estranee all’esercizio d’impresa (circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54, § 16.3).

L’eventuale locazione a terzi di un immobile dopo la cessazione dell’attività e, quindi, dopo l’acquisizione dello stesso, tramite l’applicazione dell’imposta all’autoconsumo esterno, nel patrimonio personale dell’imprenditore cessato, esula quindi dal campo di applicazione dell’IVA (circ. Agenzia delle Entrate 54/2002, § 16.3).

6. Assegnazione di beni ai soci e associati

Sono assimilate alle cessioni di beni le assegnazioni ai soci effettuate a qualunque titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica (art. 2 co. 2 n. 6 del DPR 633/72).



Attenzione

L'assimilazione in esame risponde all'esigenza di impedire che i beni, attraverso la costituzione di una società o di un ente, possano giungere al consumo finale, mediante le successive assegnazioni ai soci, associati e partecipanti, completamente detassati, ove l'IVA "a monte" sia stata detratta.

Salvo i casi di assegnazione di denaro (o crediti in denaro) o di azienda (o ramo d'azienda), le assegnazioni di beni fatte, "a qualunque titolo", ai soci, associati e partecipanti da società di ogni tipo ed oggetto e da enti (pubblici e privati) costituiscono sempre **cessioni di beni** (es. distribuzione di utili, liquidazione del patrimonio sociale, rimborso a seguito di recesso, liquidazione della quota del socio defunto agli eredi, ecc.).

Più in generale, l'assimilazione alle operazioni imponibili implica che le assegnazioni in esame siano escluse da IVA quando riguardano:

- beni oggettivamente esclusi da IVA (C.T.C. 27.6.94 n. 2923);
- beni per i quali l'IVA "a monte" non è stata detratta (ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2002 n. 194).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in coerenza con le disposizioni di cui all'art. 5 della VI Direttiva (ora art. 16 della dir. n. 2006/112/CE), e con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia (sentenza 17.5.2001, *Fischer e Brandenstein*, cause riunite C-322/99 e C-323/99), l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di **destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa** (circ. n. 40/E del 13.5.2002).



Attenzione

Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le **disposizioni sull'autoconsumo** (art. 2, co. 2, n. 5, DPR 633/72), laddove prevedono la non applicazione dell'IVA per "quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19".

Trattasi dei casi in cui tali beni non abbiano consentito la detrazione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA nell'ordinamento interno nonché dei casi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR 633/72.



Attenzione

Sempre con la citata circolare n. 40/E del 2002 è stato precisato che, in caso di acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta, al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece, si è

provveduto alla detrazione dell'imposta, il contribuente - in conformità ai principi desumibili dalle sopra richiamate sentenze della Corte di Giustizia - all'atto dell'estromissione di tali beni, dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la **rettifica della detrazione** a norma dell'art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.

Tale principio è stato successivamente ribadito con la ris. 194/E del 17.6.2002. Pertanto, sulla base dei principi generali, rilevano agli effetti dell'imposta, tutte le assegnazioni di beni per le quali la società abbia detratto, integralmente o parzialmente, l'IVA addebitata in via di rivalsa al momento dell'acquisto, dell'importazione o dell'effettuazione degli investimenti prima indicati. Viceversa esulano dall'ambito applicativo del tributo le fattispecie di assegnazione di beni in relazione alle quali era preclusa la detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto (Agenzia delle Entrate, circ. 26/E dell'1.6.2016, Capitolo I, Parte II, paragrafo 7).

6.1 Base imponibile

La base imponibile deve essere determinata ricorrendo al prezzo di acquisto o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili assegnati (Agenzia delle Entrate, circ. 26/E dell'1.6.2016; circ. 37/E del 16.9.2016).

Laddove, invece, l'assegnazione riguardi atti rientranti nella categoria delle "prestazioni di servizi" (es. contratto di locazione), la base imponibile è costituita dall'ammontare delle spese sostenute per l'esecuzione dei servizi (art. 13 co. 2 lett. c del DPR 633/72).

▷ *Cfr. il cap. 12 "Base imponibile".*

6.2 Rettifica della detrazione per le assegnazioni non soggette a IVA

Nei casi in cui l'assegnazione non costituisca cessione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, in ragione delle caratteristiche dei beni attribuiti ai soci, occorre rettificare la detrazione sull'imposta eventualmente assolta all'atto dell'acquisto di tali beni, in presenza dei presupposti fissati dall'art. 19-bis2 del DPR 633/72 (Agenzia delle Entrate, circ. 26/E dell'1.6.2016 e circ. 37/E del 16.9.2016).

▷ *Cfr. il cap. 21 "Rettifica della detrazione".*

6.3 Interventi di manutenzione e recupero sui beni assegnati

Per le assegnazioni di beni non soggette a IVA, occorre verificare le conseguenze derivanti:

- dall'**acquisto senza applicazione dell'IVA**, e
- dall'effettuazione sull'immobile di **interventi di manutenzione**, riparazione, recupero, ecc. sui quali, invece, l'IVA è stata detratta.

In tali casi, dovrà essere operata la rettifica della detrazione al verificarsi delle seguenti condizioni (circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2002 n. 40, § 1.4.11 e ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2002 n. 194):

- **i lavori abbiano natura incrementativa** e non abbiano ancora esaurito la loro utilità al momento dell'assegnazione o della trasformazione;

- i lavori non integrino la realizzazione di una nuova unità immobiliare, né abbiano una consistenza tale da potere essere successivamente destinati a costituire un'autonoma unità immobiliare.

7. Estromissione agevolata di beni immobili

L'art. 1, co. 690, della L. 27.12.2019 n. 160 proroga i termini previsti dall'art. 1, co. 121 della L. 208/2015 che consente **l'estromissione dell'immobile strumentale per natura o destinazione per gli imprenditori individuali**. Agli effetti dell'Imposta sul valore aggiunto, la norma non prevede alcuna forma di agevolazione e l'estromissione darà luogo ad un'ipotesi di autoconsumo per destinazione a finalità estranee all'impresa (art. 2, co. 2, n. 5, DPR 633/72).

► OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IMPOSTA

1. Cessioni gratuite escluse

Sono poste al di fuori del campo di applicazione dell'IVA le cessioni gratuite di:

- **campioni di modico valore** appositamente contrassegnati (art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72);
- **prodotti alimentari non più commercializzati o non più idonei alla commercializzazione**, in quanto prossimi alla scadenza, ovvero per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari, qualora:
 - ceduti gratuitamente;
 - ritirati, presso i luoghi di esercizio dell'impresa, da enti, fondazioni e ONLUS;
- **prodotti editoriali e 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 co. 1 della L. 21.11.2000 n. 342); in base all'art. 3 del DM 25.5.2001 n. 264, tali cessioni, essendo equiparate, ai fini IVA, alla distruzione di beni, devono essere adeguatamente provate agli effetti delle presunzioni di cessione, ossia attraverso il libro giornale o il documento di trasporto o tramite apposita annotazione su un registro IVA (acquisti o vendite).

▷ Cfr., per maggiori approfondimenti, il cap. 9 "Operazioni esenti".

1.1 Campioni di modico valore appositamente contrassegnati

Non è soggetta ad IVA la cessione di campioni gratuiti di beni, la cui produzione o il cui commercio rientri nell'**attività propria dell'impresa**, che, unitariamente considerati, siano di modico valore, anche se il valore complessivo della fornitura sia di consistente entità (ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83).

Ai fini dell'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta di tali cessioni, devono essere rispettate le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di campioni gratuiti, ceduti per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali;
- i beni devono essere appositamente **contrassegnati in maniera indelebile**, sia per evitare che possano formare successivamente oggetto di com-

mercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza. Il requisito dell'indelebilità della dicitura implica l'invalidità della mera apposizione di un adesivo sul prodotto (RM 19.11.73 n. 503097);

- i campioni devono essere di modico valore, secondo le indicazioni fornite con le RR.MM. 30.7.91 n. 430288, 7.2.91 n. 430047, 23.4.80 n. 381445 e 20.11.80 n. 360021.

1.2 Beni ceduti gratuitamente alle ONLUS

Le cessioni di beni a titolo gratuito nei confronti di ONLUS non sono soggette ad imposta qualora si tratti di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, per i quali sia necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione in quanto soggetti ad:

- **imperfezioni;**
- **alterazioni;**
- **danni;**
- **vizi.**

Tali difetti devono essere tali da non consentire la commercializzazione o la vendita dei suddetti beni, pur rendendone possibile la loro utilizzazione (art. 13 co. 3 del DLgs. 4.12.97 n. 460).

I beni oggetto di cessione gratuita alle ONLUS si considerano distrutti agli effetti dell'IVA e, diversamente dalle "ordinarie" cessioni gratuite effettuate nei confronti delle ONLUS (soggette al regime di esenzione di cui all'art. 10 n. 12 del DPR 633/72), sono escluse da IVA.

La disposizione non si applica ai beni di lusso, mentre la cessione di derrate alimentari e i prodotti farmaceutici sono rilevanti agli effetti dell'IVA (art. 13 co. 2 del DLgs. 460/97).



OPERAZIONE	REGIME IVA	NORMA DI RIFERIMENTO
Cessioni a titolo gratuito	In linea di principio, escluse o imponibili	Art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72
Cessioni a titolo di sconto	Escluse o imponibili (se soggette ad aliquota più elevata)	Art. 15 co. 1 n. 2 del DPR 633/72
Cessioni di campioni gratuiti (di modico valore appositamente contrassegnati)	Escluse	Art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72
Cessioni di beni per manifestazioni a premio	Escluse	Art. 2 co. 3 lett. m) del DPR 633/72
Cessioni gratuite di prodotti alimentari non più commercializzati o non più idonei alla commercializzazione ritirati, presso i luoghi di esercizio dell'impresa, da enti, fondazioni e ONLUS	Escluse	Art. 6 u.c. della L. 133/99

OPERAZIONE	REGIME IVA	NORMA DI RIFERIMENTO
Cessioni gratuite di prodotti editoriali e dotazioni informatiche non più commercializzati (o non idonei alla commercializzazione) a favore di enti locali, istituti di prevenzione e pena, istituzioni scolastiche, orfanotrofi ed enti religiosi	Escluse	Art. 54 co. 1 della L. 342/2000
Cessioni gratuite, a favore delle ONLUS, di beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, per i quali sia necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione	Escluse	Art. 1 co. 130 della L. 244/2007
Cessioni gratuite di beni a favore di enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni (aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica) e di ONLUS	Esenti	Art. 10 n. 12 del DPR 633/72
Cessioni gratuite di beni a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi	Esenti	Art. 10 n. 13 del DPR 633/72

1.3 Cessioni gratuite a favore di enti locali e pubblici

Non sono soggette a IVA le cessioni di beni relativi ad **attività produttive dismesse**, effettuate gratuitamente nei confronti (art. 4 co. 23 del DL 1.10.96 n. 510, conv. L. 28.11.96 n. 608):

- degli enti locali territoriali;
- degli enti pubblici;
- delle aree di sviluppo industriale (ASI);
- delle società di promozione a prevalente partecipazione pubblica.

Non costituiscono attività commerciale e, quindi, non sono soggette a IVA:

- le successive cessioni gratuite dei beni come sopra ricevuti;
- ovvero, la loro gratuita concessione in uso a terzi sotto qualsiasi forma.

2. Cessioni di denaro o crediti in denaro

Sono escluse da IVA le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro (art. 2 co. 3 lett. a) del DPR 633/72).

Laddove, infatti, l'erogazione di denaro (o la cessione del relativo credito) non costituisca il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, la stessa, non rappresentando la controprestazione dell'operazione, resta esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

La rilevanza o meno ai fini impositivi di una determinata erogazione di denaro deve essere, quindi, verificata caso per caso.

Lo stesso regime si applica alle **cessioni di contratti aventi per oggetto denaro o crediti in denaro** (art. 3 co. 4 lett. c) del DPR 633/72).

Sono assimilati al denaro gli assegni circolari, bancari e postali, i vaglia cambiali e postali, le cambiali, ecc.



REGIME IVA DELLE CESSIONI DI DENARO O CREDITI DI DENARO	
Fattispecie	Regime IVA
Contributi pubblici	esclusi
Premi fedeltà	esclusi
Premi di incentivazione	esclusi
SMS solidali	esclusi
Caparra confirmatoria	esclusi
Contributi a fondo perduto	esclusi

2.1 Cessione di crediti a garanzia di un leasing immobiliare

La cessione di crediti a garanzia di un leasing immobiliare è soggetta all'imposta proporzionale di registro, in quanto la stessa è esclusa da IVA (art. 2 co. 3 lett. a) del DPR 633/72; ris. Agenzia delle Entrate 4.7.2008 n. 278).



Il caso affrontato dall'Agenzia riguarda un'operazione immobiliare che si estrinseca in quattro distinti contratti:

- la società Omega cede ad alcune società di leasing un immobile strumentale;
- la società Alfa stipula un contratto di locazione finanziaria in pool con le predette società di leasing, avente ad oggetto il fabbricato strumentale;
- la società Alfa stipula con la società Omega un contratto di sub-locazione immobiliare;
- la società Alfa cede, pro solvendo, alle società di leasing tutti i crediti maturati e maturandi in dipendenza del contratto di sub-locazione stipulato con la società Omega.

L'Agenzia delle Entrate ha respinto la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, secondo cui la cessione dei crediti, in quanto strumentale ed accessoria rispetto all'operazione finanziaria di cui è parte (nella specie, il leasing finanziario), costituirebbe un'operazione esente da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72 e, quindi, in base al principio di alternatività IVA-registro di cui all'art. 40 co. 1 del DPR 26.4.86 n. 131, soggetta ad imposta fissa di registro.



Attenzione

La causa contrattuale esclude, infatti, che il contratto di cessione dei crediti abbia natura finanziaria, posto che, in base alle pattuizioni intervenute tra la società Alfa e il pool di società di leasing, tale cessione ha la funzione di garantire l'esatto adempimento delle obbligazioni assunte in dipendenza del contratto di leasing.

2.2 Contributi erogati da enti pubblici

I contributi pubblici non rilevano ai fini dell'IVA qualora assumano la natura di movimentazione finanziaria, svincolata da qualsiasi rapporto obbligatorio tra

soggetto erogante ed esecutore dei corsi (ris. Agenzia delle Entrate 25.7.2005 n. 100).

Sono, inoltre, esclusi:

- i contributi erogati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ad una società per la realizzazione di un **programma di alfabetizzazione informatica e della lingua inglese**, ritenendo che tale erogazione abbia natura di movimentazione finanziaria e non si ponga in un rapporto sinallagmatico (ris. Agenzia delle Entrate 11.6.2002 n. 183);
- i versamenti erogati dagli enti pubblici per l'esecuzione di **corsi di formazione** assumono natura contributiva con intenti di liberalità, si sostanziano in una cessione di denaro non soggetta ad IVA per carenza del presupposto oggettivo (risposta 7.11.2002 prot. n. 2002/74521 alla nota 9.1.2002 n. 1027/15/15);
- i contributi erogati dai Comuni per l'esecuzione di opere di edilizia agevolata; nella specie, si tratta di contributi regionali attribuiti da un Comune ad un ente regionale per finanziare la **realizzazione di edifici da locare agli studenti** (ris. Agenzia delle Entrate 3.12.2008 n. 472);
- l'erogazione di fondi comunitari ad un consorzio per il finanziamento dei propri **programmi di attività volti ad incentivare la politica agricola nel settore olivicolo**, (ris. Agenzia delle Entrate 11.3.2009 n. 61);
- contributi regionali erogati ad una cooperativa di produzione di latte e fontina e destinati alla **promozione/sostegno di un settore economico meritevole di tutela in ragione di considerazioni politiche** (C.T.R. Aosta 8.3.2011 n. 1/02/2011).



Attenzione

La natura contributiva (e non corrispettiva) delle sovvenzioni pubbliche, escluse da IVA, non preclude, in linea di principio, la detrazione per gli acquisti di beni/servizi posti in essere dal soggetto beneficiario di tali sovvenzioni, fermo restando il requisito dell'inerenza. Pertanto, ai fini della detrazione è necessario che l'impiego dei beni/servizi acquistati avvenga nello svolgimento di un'attività imponibile (o a questa equiparata ai fini della detrazione (art. 19 co. 2 del DPR 633/72)).

Ai fini della individuazione della natura di un'erogazione in denaro quale corrispettivo o contributo, occorre verificare se l'ente pubblico opera all'interno di un rapporto contrattuale sinallagmatico. Ciò non si verifica quando le erogazioni sono effettuate in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti, come ad esempio nel caso degli aiuti di Stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti (ad esempio contributi a valere sulle imposte dirette in favore delle confessioni religiose firmatarie di accordi con lo Stato o di associazioni, destinatarie del 5 o dell'8 per mille dell'IRPEF). Nei casi in cui la norma che individua, in modo diretto o indiretto, i beneficiari delle somme (che possono svolgere anche una attività commerciale, in via esclusiva o meno) definisce l'erogazione come **aiuto** o come **agevolazione**, può pertanto affermarsi che l'insieme di regole da applicare è quello proprio dei contributi pubblici e non quello dei contratti (circ. Agenzia delle Entrate 21.11.2013 n. 34).

Qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui l'esatta qualificazione delle erogazioni, la natura giuridica, anche agli effetti tributari, delle somme erogate dall'amministrazione deve essere individuata caso per caso, alla luce dei seguenti criteri generali, la cui applicazione deve essere effettuata secondo l'ordine gerarchico/sequenziale proposto:

- **acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziaria.** In tal caso, occorre verificare l'eventuale sussistenza di un rapporto di scambio per cui all'amministrazione finanziaria deriva un vantaggio diretto ed esclusivo dal comportamento richiesto al privato;
- **previsione di clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento,** i quali rappresentano strumenti tipici che regolano le ipotesi in cui il sinallagma contrattuale non si realizza a causa di uno dei contraenti;
- **criterio residuale.** L'assenza di un rapporto di scambio o di clausole di inadempimento non necessariamente comporta che si sia in presenza di una erogazione non corrispettiva. Occorre, infatti, valutare se l'attività finanziata può comunque concretizzare un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo ad una responsabilità contrattuale.

2.3 Premi fedeltà e premi di incentivazione

Sono esclusi da IVA:

- i **premi fedeltà**, corrisposti ai clienti a titolo gratuito, ossia senza l'obbligo di alcuna controprestazione da parte di questi ultimi (RM 23.9.74 n. 502713, RM 4.12.86 n. 416531 e Cass. 5.3.2007 n. 5006);
- i **premi di incentivazione**, corrisposti alla forza vendita senza l'assunzione di specifici obblighi di vendita (RM 11.2.89 n. 650989).

▷ *Cfr., in merito all'istituto della rettifica della detrazione, il cap. 21 "Rettifica della detrazione".*

Ristrutturazione dell'immobile in cambio del suo utilizzo

Una prestazione di servizi di ristrutturazione e di arredamento di un appartamento si considera effettuata a titolo oneroso allorché, in forza di un contratto concluso con il proprietario, il prestatore (Corte di Giustizia UE 26.9.2013 causa C-283/12):

- da un lato, s'impegna a effettuare tale prestazione a proprie spese;
- dall'altro, ottiene il diritto di disporre dell'appartamento per utilizzarlo per la propria attività economica per la durata del contratto, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione, mentre il proprietario rientra nel possesso dell'appartamento ristrutturato alla scadenza del contratto.

È, peraltro, irrilevante la circostanza che la prestazione di servizi di cui trattasi andrà a vantaggio del proprietario dell'appartamento soltanto dopo la scadenza del contratto, poiché, dal momento della conclusione dello stesso, le parti s'impegnano, l'una nei confronti dell'altra, ad effettuare prestazioni reciproche. Non è stata, pertanto, accolta la posizione del giudice del rinvio, il quale ha escluso che la suddetta messa a disposizione degli appartamenti abbia natura di locazione.

3. Cessione di valori bollati e postali

Sono **escluse da IVA** le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari (art. 2 co. 3 lett. i del DPR 633/72).

L'esclusione dall'imposta ha carattere oggettivo, sicché la stessa prescinde dalla qualifica, pubblica o provata, del soggetto che effettua le suddette cessioni, fermo restando che deve trattarsi di valori ancora utilizzabili, venduti al valore facciale (CM 30.1.93 n. 13/478125).



Attenzione

Sono, invece, imponibili le cessioni di francobolli per collezione, privi di corso legale nello Stato di emissione (RM 10.11.75 n. 500842).

4. Cessione di beni oggetto di manifestazioni a premio

La cessione di beni nell'ambito di manifestazioni a premio non costituisce una cessione rilevante ai fini dell'imposta. Di conseguenza l'imposta relativa agli acquisiti di tali beni **non è detraibile** (art. 19 co. 2 del DPR 633/72).

L'indetraibilità, riferita esclusivamente ai **beni e servizi messi in palio** (e non anche agli altri beni e servizi funzionali allo svolgimento della manifestazione a premio, per i quali l'imposta è e rimane, salvo preclusioni di carattere oggettivo o soggettivo, detraibile), trova fondamento nell'irrelevanza, ai fini IVA, della successiva assegnazione dei premi ai soggetti aggiudicatari. L'art. 2 co. 3 lett. m) del DPR 633/72 dispone, infatti, che non si considerano cessioni di beni quelle soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al RDL 19.10.38 n. 1933, conv. L. 5.6.39 n. 937 (e successive modificazioni e integrazioni).

Il divieto di estensione del regime di indetraibilità ai beni e servizi funzionali allo svolgimento della manifestazione a premio è stato previsto, con una norma interpretativa, dall'art. 5 della L. 18.2.99 n. 28, secondo cui le parole "beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio", contenute nell'art. 19 co. 2 del DPR 633/72, fanno esclusivo riferimento ai premi messi in palio dai soggetti promotori.

▷ *Cfr., per maggiori approfondimenti, il cap. 20 "Detrazione".*

4.1 Cessioni di beni a titolo di sconto

Occorre distinguere gli sconti merce, esclusi dalla base imponibile IVA, dai beni ceduti senza corrispettivo a seguito di una manifestazione a premio, solitamente riguardanti beni diversi da quelli oggetto di produzione o di commercio del fornitore.

Premesso che il **concorso a premio** si differenzia dall'operazione a premio, poiché nella prima ipotesi il premio viene assegnato ad uno o più partecipanti in base alla casualità o alla bravura, mentre nella seconda ipotesi il premio viene riconosciuto a tutti i soggetti che hanno adempiuto alle condizioni richieste dal relativo regolamento, la distinzione degli sconti merce dai premi erogati in relazione ad una manifestazione a premi è rilevante, in quanto (CM 24.3.98 n. 89/E):

- da un lato, l'IVA assolta sui beni utilizzati nell'ambito delle manifestazioni a premio è indetraibile ex art. 19 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72 (introdotto dall'art. 19 co. 1 della L. 449/97);

- dall'altro, l'art. 2 co. 3 lett. m) del DPR 633/72 esclude dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni dei premi ai vincitori delle manifestazioni in esame.

La finalità di tale esclusione risiede, con tutta evidenza, nella difficoltà tecnica della riscossione di un'IVA in assenza di un corrispettivo e nell'effetto disincentivante alla partecipazione a tali manifestazioni in caso di obbligo, da parte dei vincitori del premio, di versare l'imposta a fronte di un bene/servizio acquistato a titolo gratuito (ris. Agenzia delle Entrate 22.10.2009 n. 261).

4.2 Premi non soggetti ad IVA

I premi messi in palio possono consistere soltanto in beni e servizi assoggettati ad IVA all'atto dell'acquisto o dell'importazione e in biglietti delle lotterie nazionali e giocate del lotto (art. 19 co. 6 della L. 449/97).

Nel caso in cui si tratti di premi non imponibili a IVA, il soggetto promotore della manifestazione è tenuto a versare un'**imposta sostitutiva pari al 20% del prezzo di acquisto** degli stessi, fatta eccezione per i biglietti delle lotterie nazionali e le giocate del lotto.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva è conforme alla ratio dell'intervento normativo: infatti, l'imposta di lotteria è stata sostituita dall'indetraibilità dell'IVA sull'acquisto del bene o del servizio dato in premio. Qualora questa sostituzione non sia possibile - perché non è stata pagata l'IVA sull'acquisto - sul promotore dell'iniziativa graverà l'imposta sostitutiva (CM 27.3.2000 n. 10/24184). L'imposta sostitutiva segue la stessa disciplina dell'IVA. Di conseguenza, la prima deve essere versata **entro il sedicesimo giorno del mese successivo al pagamento del corrispettivo** o, se precedente, alla data di emissione della fattura (ris. Agenzia delle Entrate 261/2009, cit.).

▷ *Cfr., sull'indetraibilità dell'IVA relativa ai beni messi in palio, il cap. 20 "Detrazione".*

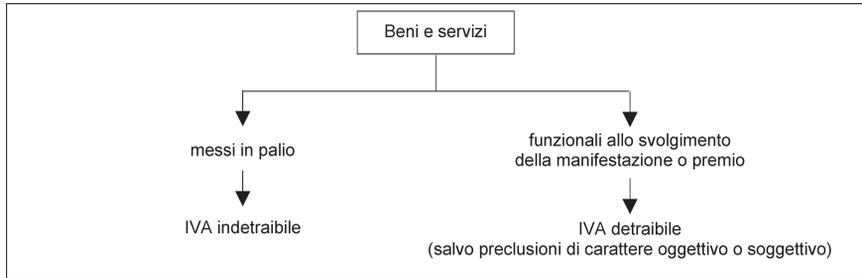
Riguardo all'individuazione dei premi non imponibili ad IVA, per i quali la ditta promotrice è tenuta a versare l'imposta sostitutiva nella misura del 20% del prezzo di acquisto degli stessi, la CM 31.12.97 n. 335/E ha chiarito che non sono autorizzabili le manifestazioni a premio in cui i beni o i servizi siano esenti o esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto l'imposta sostitutiva si applica, per espressa previsione normativa, soltanto in presenza di operazioni non imponibili, intendendosi per tali quelle indicate negli artt. 7, 8, 8-bis e 9 del DPR 633/72.

4.3 Cessione di punti premio tra società

I punti trasferiti ad una società partner al fine di poterli assegnare ai propri clienti a seguito del raggiungimento di un certo numero di punti relativi alla propria iniziativa costituiscono un vero e proprio premio, presente nel catalogo. Ai fini IVA, il corrispettivo percepito dalla società che cede i punti è esente da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 4) del DPR 633/72, riferito alle operazioni relative a titoli similari a quelli non rappresentativi di merci. Ciò nel presupposto che i punti ceduti hanno l'esclusiva funzione di attribuire ai destinatari la possibilità di partecipare alla manifestazione, e che non tutti i partecipanti riescono a

completare il programma di raccolta punti e ad ottenere il premio (ris. Agenzia delle Entrate 26.11.2012 n. 101).

Preso atto che i punti trasferibili da un concorso ad un altro sono classificabili come premi e che questi ultimi non sono imponibili, si rende dovuta, in capo all'acquirente, l'imposta sostitutiva del 20% sul valore dei premi stessi, mentre, ai fini IVA, nessuna rilevanza assume l'assegnazione del premio ai clienti che partecipano all'iniziativa.



Beni e servizi destinati a "premio"

4.4 Operazioni a premio con pagamento di contributo

Nel caso in cui l'assegnazione dei premi ai beneficiari avvenga dietro pagamento, da parte di questi ultimi, di un contributo in denaro, assoggettato ad IVA dalla società promotrice, si realizza l'ipotesi di cui all'art. 19 co. 4 del DPR 633/72, di **utilizzo promiscuo dei beni** per realizzare sia un'operazione soggetta ad IVA, sia un'operazione esclusa (ris. Agenzia delle Entrate 27.6.2001 n. 94).

In pratica, la **detraibilità parziale dell'imposta** va determinata in misura pari al rapporto percentuale tra l'importo del contributo ed il "valore normale" del bene offerto, entrambi assunti al netto dell'IVA.



Attenzione

Il promotore che riceve un contributo da parte del consumatore deve (ris. Agenzia delle Entrate 22.11.2002 n. 368):

- assoggettare ad imposta il contributo percepito;
- rettificare la detrazione operata con riferimento ai beni/servizi ceduti come premio, salvo che la detrazione stessa, all'atto dell'acquisto dei suddetti beni/servizi, sia stata effettuata correttamente in base al rapporto percentuale tra l'importo del contributo e il "valore normale" dei beni/servizi offerti come premio.

Rettifica della detrazione

In sostanza, ferma restando la natura di operazione a premio, l'impresa promotrice può rettificare la detrazione dell'imposta sull'acquisto dei beni/servizi costituenti premio, inizialmente non operata in relazione alla prevista destinazione ad operazioni non soggette a IVA ex art. 2 co. 3 lett. m) del DPR 633/72. La **rettifica della detrazione**, da effettuarsi nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il mutamento della destinazione, trova **giusti-**

ficazione nella considerazione che l'**assegnazione**, limitatamente alla parte corrispondente al contributo pagato dai beneficiari, **non è un "premio"**.



Nelle manifestazioni a premio con pagamento di contributo (CM 89/E/98 e circ. Agenzia delle Entrate 12.4.2002 n. 32):

- il premio è costituito dallo "sconto" (di valore pari alla differenza tra il "valore normale" del bene/servizio offerto e l'ammontare del contributo richiesto), mentre,
- il contributo riveste natura di corrispettivo della cessione.

La rettifica dell'iniziale indetraibilità dell'imposta, conseguente all'effettivo utilizzo dei beni che costituiscono premio, deve essere calcolata secondo **criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati**, ossia in misura corrispondente al rapporto tra il contributo pagato dal beneficiario e il costo, risultante dalla fattura d'acquisto, sostenuto dalla ditta organizzatrice per l'acquisizione dei beni oggetto di premio.

▷ Cfr. il cap. 21 "Rettifica della detrazione".

5. Trasferimento di complessi aziendali e conferimento di beni in dipendenza di operazioni societarie

I conferimenti di beni in società sono irrilevanti ai fini IVA secondo quanto disposto dal comma 3, lett. b) dell'art. 2 DPR 633/72 in applicazione dell'art. 19 della dir. 2006/112.

Anche i passaggi di complessi economici in dipendenza di **operazioni di trasferimento a titolo parziale o generale**, quali le cessioni ed i conferimenti in società o altri enti relativi ad aziende o rami di azienda, i passaggi dipendenti da fusioni, scissioni o trasformazioni di società, sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, considerando che, in tali ipotesi, non si manifesta la cessione di un bene produttivo, in quanto tale, di valore aggiunto (Corte di Giustizia 10.11.2011 causa C-444/10).

Il Decreto Sblocca Italia (art. 20, DL 12.9.2014, n. 133) ha previsto che i conferimenti, a favore di società che abbiano optato per il **regime speciale in qualità di SIIQ o SIINQ**, costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati, ai fini IVA si considerano compresi tra le operazioni di conferimento di azienda o di rami di azienda, come tali esclusi dal campo di applicazione del tributo, ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. b), del DPR 633/72 (circ. Agenzia delle Entrate 17.09.2015 n. 32/E).

6. Cessione di beni effettuate nell'ambito di un gruppo IVA

La Legge di bilancio 2017 (art. 1, co. 24, L. 11.12.2016, n. 232) ha introdotto il regime speciale ai fini IVA per i gruppi di società. Ciò in applicazione della facoltà prevista dall'art. 11 della dir. 2006/112/CE, secondo la quale, le società appartenenti ad un gruppo societario possono essere considerate un unico soggetto passivo.

Di conseguenza, secondo quanto previsto nel novello art. 70-quinquies del DPR 633/72, le cessioni di beni effettuate tra i soggetti appartenenti allo stesso gruppo diventano irrilevanti ai fini IVA.

▷ Cfr. il cap. 53 “Gruppo IVA”.

► CASI PARTICOLARI

1. Associazione in partecipazione

Il Codice civile (art. 2549) definisce l'associazione in partecipazione come il contratto in base al quale “l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto”.

L'applicazione dell'IVA al contratto di associazione in partecipazione deve tener conto della sua natura civilistica, che la prevalente giurisprudenza considera un **contratto a prestazioni corrispettive** (sinallagmatico) e non un rapporto associativo-collaborativo.

Di conseguenza, è soggetto ad IVA l'apporto dell'associato, così come l'erogazione dell'utile all'associato, in quanto rientranti nell'ambito delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dietro pagamento di un corrispettivo (ris. Agenzia delle Entrate 6.10.2003 n. 193, ris. Agenzia delle Entrate 12.5.2008 n. 192).

Esclusione del presupposto soggettivo per gli associati in partecipazione che apportano solo lavoro

Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di lavoro svolte dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR, cioè quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

2. Operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato

Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato (di cui all'art. 3 della citata L. 266/91), costituite esclusivamente per **fini di solidarietà**, non si considerano né cessioni di beni, né prestazioni di servizi e, quindi, sono escluse da IVA (art. 8 co. 2 della L. 11.8.91 n. 266).

Beneficiano dell'agevolazione anche le cessioni, effettuate nei confronti delle suddette organizzazioni, di beni mobili registrati (autoambulanze, elicotteri o natanti di soccorso), in considerazione dell'utilizzazione nell'ambito dell'attività sociale (CM 25.2.92 n. 3/11/152); non sono, invece, agevolati gli acquisti di beni diversi, quali le apparecchiature mediche, che restano, quindi, imponibili IVA (RM 8.9.98 n. 138/E).

Sul punto la CM 30.11.2000 n. 217/E ha modificato il precedente orientamento ritenendo che l'agevolazione si riferisce esclusivamente alle operazioni attive e non anche a quelle passive, ivi compresi gli acquisti di beni mobili registrati per il soccorso.

3. Attività svolte dai gruppi di acquisto solidale (GAS)

Le attività svolte dai “gruppi di acquisto solidale” (GAS), se rese nei confronti degli aderenti, non si considerano rilevanti ai fini (art. 1 co. 267 della L.

24.12.2007 n. 244 - Finanziaria 2008):

- dell'IVA;
- delle imposte sui redditi.

Sono definiti “gruppi di acquisto solidale” i 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.

L'esclusione dall'applicazione dell'IVA è subordinata al soddisfacimento delle condizioni previste dall'art. 4 co. 7 del DPR 633/72 (art. 1 co. 267 della L. 244/2007).

4. Buoni acquisto

Il D.Lgs 141/2018 ha recepito la dir. UE 2016/1965 che introduce delle specifiche disposizioni riguardanti i buoni di acquisto (c.d. *voucher*).

▷ *Per un approfondimento, si vedano i capp. 2 “Prestazioni di servizi”, 7 “Effettuazione delle operazioni” e 12 “Base imponibile”.*