

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

2. PRESTAZIONI DI SERVIZI

DEFINIZIONE ► Si considerano prestazioni di servizi tutte le operazioni economiche effettuate a titolo oneroso che non siano classificabili quali cessioni di beni materiali. Sono soggette ad imposta anche le operazioni effettuate a titolo gratuito se di valore unitario superiore 50,00 euro, ivi compreso l'autoconsumo di servizi.

OPERAZIONI SOGGETTE ► Sono rilevanti ai fini IVA le operazioni derivanti da contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in via residuale da obbligazioni di fare, non fare e permettere.

OPERAZIONI ASSIMILATE ► Sono assimilate alle prestazioni di servizi:

- locazione, affitto noleggio e simili di beni;
- operazioni riguardanti beni immateriali;
- prestiti di denaro e titoli non rappresentativi di merci;
- somministrazione di alimenti e bevande;
- cessione di contratti.

OPERAZIONI NON SOGGETTE ► Non rientrano tra le prestazioni di servizio:

- operazioni riguardanti i diritti di autore e le relative intermediazioni;
- prestiti obbligazionari e le relative intermediazioni;
- conferimenti e passaggi di servizi in dipendenza di operazioni societarie;
- prestazioni rese da mandatari senza rappresentanza;
- prestazioni rese nell'ambito di un gruppo IVA.

CASI PARTICOLARI ►

- Buoni acquisto.
- Prestazioni relative alle attività spettacolistiche.
- Aiuti e contributi erogati dall'AIMA.
- Attività di custodia e pascolo.
- Rimborso passività pregresse gestione idrica.
- Prestazioni rese da associazioni di volontariato.
- Autorità portuali - canoni di concessione demaniale.

RIFERIMENTI ► DPR 633/72, art. 3; dir. 28.11.2006 n. 2006/112/UE, art. 24.

► DEFINIZIONE

Le prestazioni di servizi sono definite, in via residuale, come le **operazioni che non costituiscono cessioni di beni** (art. 24 par. 1 dir. 2006/112/CE).

▷ Per maggiori approfondimenti si rimanda al cap. 1 "Cessioni di beni".

Al pari delle cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi la norma distingue tra le prestazioni "in senso proprio" (art. 3 co. 1 DPR 633/72) da quelle ad esse assimilate (art. 3 co. 2), anch'esse rilevanti ai fini IVA; per entrambe le tipologie di prestazioni, la norma richiede che le stesse siano effettuate "verso corrispettivo" (art. 3 DPR 633/72).

Tale principio è stato ribadito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad una istanza di interpello riguardante l'erogazione di una somma di denaro fra società appartenenti al medesimo gruppo e al fine di sostenere economicamente l'attività di una di esse (risposta a interpello 2.11.2018 n. 60).

Secondo la giurisprudenza, una **prestazione di servizi** si considera effettuata "a titolo oneroso" quando tra il prestatore e il committente intercorra un

rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno **scambio di prestazioni** sinallagmatiche, per cui il compenso ricevuto dal primo costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al secondo (Corte di Giustizia C-37/16 e C-151/13).

Ciò si verifica qualora sussista un **nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto**, ossia "quando due prestazioni si condizionano reciprocamente, di guisa che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa". È irrilevante, a tal riguardo, la circostanza che l'ammontare del corrispettivo sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito dell'esecuzione della prestazione (Corte di Giustizia C-94/19). In ambito nazionale, la Cassazione ha ritenuto che il riconoscimento di una somma di denaro al raggiungimento di un determinato volume d'affari non possa qualificarsi come corrispettivo di una prestazione di servizi in quanto, nell'accordo non è previsto che il mancato svolgimento dell'attività da parte del prestatore integri una responsabilità per **inadempimento contrattuale**.

In sostanza, la Cassazione ritiene che si tratti di una proposta contrattuale con obbligazioni a carico di una sola parte, sottoposta alla condizione sospensiva dell'avveramento dell'evento indicato (realizzazione di un determinato fatturato) (Cass. Sez. 5 n. 7102/2019; Cass. Sez. 5 n. 25260/2017).

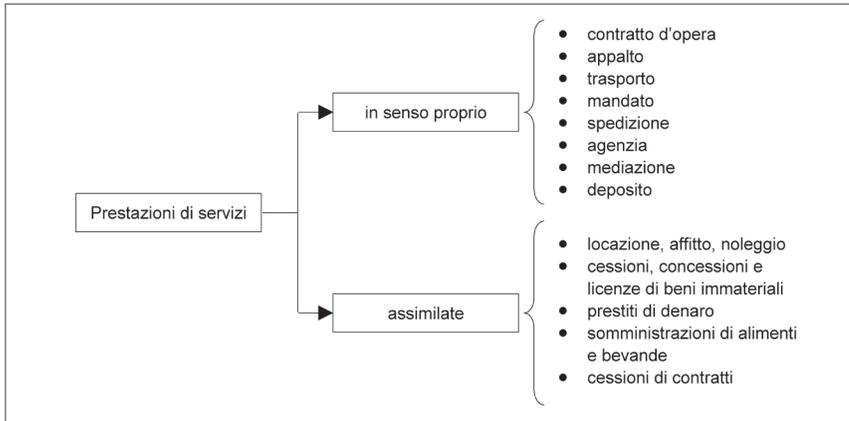
Inoltre, la Cassazione ritiene che l'indennità assegnata dal giudice all'amministratore di sostegno non costituisca il corrispettivo per la gestione del patrimonio altrui, ossia l'effettivo controvalore del servizio fornito.

Secondo i Giudici, l'attività svolta dall'amministratore non si configura come "economica", in quanto non è volta alla produzione di reddito, bensì alla **tutela della persona** e l'assegnazione dell'indennità è una mera facoltà in capo al giudice, il quale può quantificarla secondo il proprio prudente apprezzamento basato su un giudizio di equità.

Ciò non consente di individuare tra amministratore di sostegno e beneficiario un rapporto nel corso del quale siano scambiate prestazioni reciproche e, di conseguenza, "l'indennità in questione non vuol dire corrispettivo, né equivalente monetario delle energie profuse, ma semplice ristoro, ancorché apprezzabile e non meramente simbolico, con finalità di compensazione degli oneri e delle spese non facilmente documentabili" (Cass. Sez. 5 n. 14846/2020).

Infine, si ricorda che le prestazioni di servizi si considerano effettuate ai fini IVA all'atto del **pagamento del corrispettivo**; il pagamento è quindi un elemento essenziale ai fini dell'insorgenza dell'**obbligazione tributaria**, fatta salva l'ipotesi della fatturazione anticipata (art. 6 DPR 633/72).

La disposizione normativa individua, infine, le operazioni che non costituiscono prestazioni di servizi (art. 3 co. 4).



Prestazioni di servizi

1. Autoconsumo di servizi e prestazioni di servizi a titolo gratuito

Le prestazioni di servizi, **se di valore superiore a 50,00 euro** e se **l'imposta a monte è detraibile**, sono rilevanti ai fini IVA (in base alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione delle stesse) ove effettuate (co. 1 e 2 art. 3 DPR 633/72):

- per l'uso personale o familiare dell'imprenditore;
- ovvero, a titolo gratuito, per finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Il riferimento, per entrambe le tipologie di prestazioni, all'imprenditore implica l'**irrilevanza**, agli effetti dell'IVA, dell'**autoconsumo di servizi da parte dell'esercente arti o professioni**, così come delle prestazioni gratuite di servizi rese dall'artista o professionista.

Allo stesso modo, si considerano prestazioni di servizi anche le assegnazioni, ai soci ed associati, con IVA "a monte" detratta, aventi per oggetto cessioni, concessioni o licenze di cui ai nn. 1, 2 e 5 del comma 2 dell'art. 3 del DPR 633/72, rispettivamente concernenti (art. 3 co. 3 secondo periodo):

- i beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- determinati beni immateriali (diritti di proprietà industriale e diritti d'autore);
- i contratti di ogni tipo ed oggetto.

Sul piano comunitario, la direttiva "assimila" alle prestazioni di servizi a titolo oneroso:

- "l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA" (art. 26 lett. a) dir. 2006/112);
- "la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa" (art. 26 lett. b) dir. 2006/112).

L'assimilazione della utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale alle prestazioni di

servizi comporta, da un lato, l'immediata ed integrale detrazione dell'imposta dovuta, "a monte", sull'acquisto del bene e, dall'altro, la tassazione, "a valle", del suo utilizzo "privato".



Attenzione

Sul punto, la Corte di Giustizia UE ha ritenuto che tale disciplina non trovi applicazione nel caso in cui il bene (anche d'investimento) sia impiegato anche per attività escluse da IVA. In quest'ultimo caso, la detrazione spetta nei limiti dell'utilizzo professionale del bene (sent. 12.2.2009 causa C-515/07).

1.1 Autoconsumo dell'immobile d'impresa

L'utilizzo gratuito dell'immobile d'impresa è imponibile ai fini IVA, non potendo essere assimilato alla **locazione esente da imposta** neppure nell'ipotesi in cui la disciplina fiscale in materia di imposte sul reddito consideri il suddetto uso come un compenso in natura per il beneficiario.

In pratica, il riferimento al "costo", cioè alle "spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi" (art. 75 dir. 2006/112/CE), per determinare la base imponibile dell'autoconsumo dell'immobile per il quale sia stata detratta integralmente l'IVA, impedisce il richiamo al valore del *fringe benefit* e, inoltre, la locazione gratuita è esclusa dalla previsione di esenzione, riferita alle sole operazioni con corrispettivo (Corte di Giustizia UE 18.7.2013 cause riunite C-210/11 e C-211/11).

Presupposti dell'imponibilità

Per l'imprenditore, la rilevanza ai fini IVA delle prestazioni di servizi gratuite presuppone che:

- l'imposta assolta, "a monte", sull'acquisto dei beni/servizi relativa all'esecuzione delle prestazioni in esame sia detraibile (ai sensi degli artt. 19 ss. del DPR 633/72);
- il valore di ciascuna prestazione sia superiore a 50,00 euro;
- si tratti di prestazioni diverse dalle:
 - somministrazioni nelle mense aziendali;
 - prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente;
 - operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che, senza scopo di lucro, perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS);
 - diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici.

1.2 Servizi di ristorazione autoconsumati

I servizi di ristorazione, se offerti a titolo gratuito al personale dell'albergo-ristorante, costituiscono una fattispecie di **autoconsumo "misto" di beni e servizi**.

In linea generale, occorre qualificare l'autoconsumo in parola tra le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, atteso che la normativa in materia di IVA non

prende in considerazione le operazioni “miste” (cessioni di beni e prestazioni di servizi).



Attenzione

A prescindere dalla natura mista dei servizi di ristorazione, l'attività esercitata dagli esercizi pubblici (bar, ristoranti, ecc.) si qualifica come una prestazione di servizi, in quanto così sono classificate le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate a titolo oneroso (art. 3 co. 2 n. 4 DPR 633/72, C.T.C. 5.7.94 n. 2448).

Nel sistema delle imposte dirette, invece, si segnala che, secondo un indirizzo giurisprudenziale, l'autoconsumo di alimenti e bevande da parte dell'imprenditore e dei suoi dipendenti “rappresenta sicuramente la cessione di un bene che essi dovrebbero altrimenti procurarsi, impegnando parte del loro reddito”, generando quindi ricavi imponibili (C.T.R. Veneto 31.5.2000 n. 52).

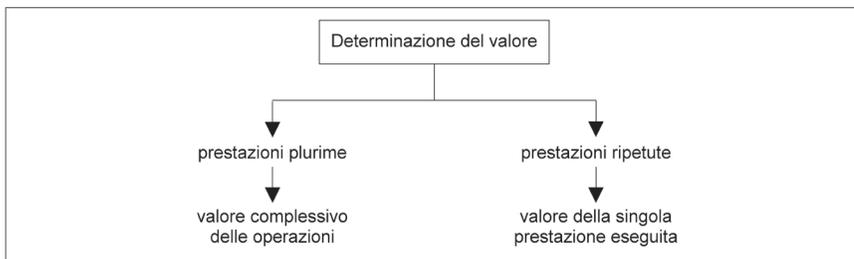
1.3 Operazioni sottocosto

Se il bene/servizio è destinato al personale dipendente dell'imprenditore, l'eventuale prezzo corrisposto dal beneficiario, ancorché **inferiore al prezzo di acquisto o di costo del bene** o alle spese sostenute per prestare il servizio, esclude la possibilità di trattare l'operazione alla stregua dell'autoconsumo (Corte di Giustizia UE 20.1.2005 causa C-412/03).

1.4 Prestazioni periodiche o continuative

Per le prestazioni aventi carattere periodico o continuativo, occorre distinguere a seconda che l'autoconsumo sia **plurimo**, ossia composto da più prestazioni, anche della stessa natura, ovvero **ripetuto nel corso del tempo**, come nel caso del contratto di somministrazione di servizi.

Mentre per le **prestazioni plurime** il relativo valore deve essere determinato avendo riguardo al **valore complessivo delle prestazioni** che le compongono, per le prestazioni ripetute la soglia minima di imponibilità va individuata in relazione alla singola prestazione gratuita.



Valore delle prestazioni periodiche o continuative

Base imponibile

La base imponibile è pari alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione delle prestazioni di servizi gratuite, ove si tratti delle (art. 13 co. 2 lett. c) DPR 633/72):

- **prestazioni di servizi** (es. autoconsumo di servizi, destinazione a finalità estranee all'impresa), anche se rese per l'uso personale o familiare dell'imprenditore o, a titolo gratuito, per altre finalità estranee all'impresa, purché:
 - di valore superiore a 50,00 euro;
 - l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile;
- **assegnazioni, ai soci ed associati**, con IVA "a monte" detratta, aventi per oggetto cessioni, concessioni o licenze, rispettivamente concernenti:
 - i beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
 - taluni beni immateriali (diritti di proprietà industriale e diritti d'autore);
 - i contratti di ogni tipo ed oggetto;
- **prestazioni di servizi "generiche"** (di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72) effettuate in ambito comunitario in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a 1 anno e che non comportino il versamento di acconti o pagamenti, anche parziali, nel medesimo periodo. Sul piano soggettivo, si tratta dei servizi resi da un prestatore stabilito in un altro Stato UE nei confronti del committente soggetto passivo in Italia.

**Attenzione**

Per tali ultimi servizi, anche se la base imponibile è costituita "dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi", il committente italiano, in sede di **reverse charge**, non deve avere riguardo alle spese sostenute dal prestatore estero, bensì - in ottica semplificativa e in conformità alla regola generale di determinazione della base imponibile prevista - al **corrispettivo pattuito**; quest'ultimo, da corrispondere al termine della prestazione, deve essere, tuttavia, rapportato alla quota-parte di servizio già reso al termine di ciascun anno solare (art. 73 dir. 2006/112/CE, circ. Agenzia delle Entrate 29.7.2011 n. 37, § 4.4).

Momento impositivo

Le prestazioni di servizi gratuite (es. autoconsumo di servizi, destinazione a finalità estranee all'impresa), si considerano effettuate (art. 6 co. 3 DPR 633/72):

- nel momento in cui sono rese;
- ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel **mese successivo** a quello in cui sono rese;
- alla scadenza di **ciascun anno solare**, vanno assoggettate a IVA le prestazioni di servizi "generiche" (ex art. 7-ter DPR 633/72) effettuate, in ambito intracomunitario, in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad 1 anno e che non comportano il versamento di acconti o pagamenti, anche parziali, nel medesimo periodo (art. 7-ter DPR 633/72).

1.5 Veicoli stradali a motore e telefonini - Utilizzo privato e messa a disposizione a titolo gratuito a favore dei dipendenti

Per i veicoli stradali a motore di cui all'art. 19-bis co. 1 lett. c) del DPR 633/72 (per i quali si applica la detrazione forfetaria del 40%) e per i telefonini (per i quali la detrazione sia stata esercitata in misura corrispondente all'utilizzo nell'attività imprenditoriale), è irrilevante ai fini IVA (art. 3 co. 6 DPR 633/72):

- l'uso personale o familiare dell'imprenditore;
 - la messa a disposizione, a titolo gratuito, nei confronti dei dipendenti.
- ▷ Sulla modalità di determinazione della base imponibile del servizio di messa a disposizione dei veicoli e dei telefonini a fronte di un corrispettivo, si rimanda al cap. 8 "Base imponibile".

► OPERAZIONI SOGGETTE AD IMPOSTA

La normativa nazionale richiama ai fini della individuazione delle operazioni che costituiscono prestazioni di servizi, le tipologie contrattuali così come elencate dal codice civile:

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

L'elencazione ha carattere esemplificativo, in quanto la nozione di "prestazione di servizio" ha carattere residuale, e vi rientrano, pertanto tutte le operazioni economiche che non rientrino fra le cessioni di beni (RM 24.2.82 n. 332663).

In riferimento alle prestazioni di mandato senza rappresentanza in cui un soggetto passivo partecipa ad una prestazione di servizi agendo in nome proprio, ma per conto di terzi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali **servizi a titolo personale** (art. 3 co. 3 DPR 633/72).

In tali ipotesi si crea una **finzione giuridica** di due identiche prestazioni di servizi fornite consecutivamente in base alla quale si considera che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, tali servizi all'operatore per conto del quale agisce. Di guisa che, se l'operazione cui partecipa il mandatario è soggetta ad IVA, anche il rapporto giuridico con il mandante segue lo stesso trattamento.



Attenzione

Secondo la Corte di Cassazione la c.d. "*contemplatio domini*" (art. 1188 c.c.), ossia l'**indicazione del destinatario finale della prestazione dopo la stipula del contratto di fornitura**, è coerente non già col mandato con rappresentanza, ma con quello senza rappresentanza ed è effettuata al solo scopo di consentire al creditore di indicare al debitore la persona nei confronti della quale l'adempimento dev'essere eseguito.

Una simile indicazione, infatti, non avrebbe ragion d'essere nel mandato con rappresentanza in cui la *contemplatio* costituisce elemento identificativo sin dall'origine del rapporto.

A nulla rileva, inoltre, la circostanza che **non vi sia alcun trasferimento di denaro tra mandatario e il fornitore** in quanto, come chiarito dalla giurisprudenza unionale, "ai fini dell'applicazione della disciplina IVA del mandato senza rappresentanza, la norma unionale non contiene riferimento alcuno al carattere oneroso della partecipazione alla prestazione di servizi" (Cass. Sez. 5 n. 20591/2020).

La nozione di prestazione di servizi ricomprende anche le obbligazioni di fare, come nel caso di conclusione di un contratto che prevede per il committente di ottenere dal prestatore l'esecuzione di una tipologia predeterminata di servizi. Nel caso specifico, la Corte di Giustizia (sent. 3.9.2015, causa C-463/14) ha ritenuto che il pagamento di un importo forfettario effettuato nell'ambito di un contratto di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza, costituisca il corrispettivo delle prestazioni di servizi concordate, comprendenti l'impegno a rimanere permanentemente a disposizione del committente.

La Corte ha ritenuto irrilevante la circostanza che non fosse stata apportata alcuna prova quanto al tipo, alla quantità e alla natura dei servizi realmente forniti, in particolare nessun documento di prima mano relativo al numero di ore effettuate, e che non fosse stata fornita alcuna informazione circa il modo in cui erano stati stabiliti i prezzi dei servizi.



Attenzione

Nella disposizione nazionale la residualità è individuata mediante il richiamo generale alle operazioni economiche che discendono da una obbligazione di fare, non fare e permettere, indipendentemente dalla fonte, purché a titolo oneroso (art. 3 co. 1 DPR 633/72); può trattarsi di un contratto, ma anche di un atto amministrativo.

Indennità per la perdita dell'avviamento commerciale

In caso di cessazione del rapporto di locazione relativo agli immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello abitativo - per attività industriali, artigianali, commerciali o di interesse turistico - che non sia dovuta a **risoluzione per inadempimento o disdetta o recesso del conduttore** o ad una delle procedure concorsuali di cui al RD 16.3.42 n. 267, il conduttore ha diritto ad una **indennità pari a 18 mensilità** dell'ultimo canone corrisposto; per le attività alberghiere l'indennità è pari a 21 mensilità (art. 34 co. 1 L. 27.7.78 n. 392).

Sul trattamento IVA applicabile alla suddetta indennità esistono orientamenti contrastanti, in quanto:

- da un lato, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che "l'indennità a cui il conduttore ha diritto, anche in caso di cessazione naturale del rapporto contrattuale, costituisca il corrispettivo (sia pure determinato *ex lege*) di quello che la sua attività commerciale ha rappresentato in termini di aumento del valore dell'immobile e della potenzialità dello stesso ad essere utilmente impiegato nell'esercizio di attività imprenditoriale e nella produzione dei ricavi" (ris. Agenzia delle Entrate 3.6.2005 n. 73). Di conseguen-

za, l'indennità in esame, costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi, imponibile ai fini IVA in presenza del requisito soggettivo (art. 3 co. 1 DPR 633/72);

- dall'altro, la Corte di Cassazione ha affermato che l'indennità di cui al citato art. 34 della L. 392/78 ha natura risarcitoria, per cui è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del requisito oggettivo (Cass. 29.5.2012 n. 8559; Cass. 11.7.2006 n. 15721; Cass. 7.6.2006 n. 13345).



Attenzione

A favore di quest'ultima conclusione anche la norma di comportamento n. 190 dell'AIDC.

Secondo l'Associazione, l'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale, che il locatore è tenuto a corrispondere al conduttore al termine della locazione, ha natura di **indennizzo per la cessazione del vincolo giuridico**, se corrisposta in assenza di una controprestazione, anche negativa, ed è conseguentemente esclusa da IVA per carenza del presupposto oggettivo.

Laddove, tuttavia, il pagamento sia effettuato in favore del conduttore a fronte di un'obbligazione anche negativa dello stesso e, in ogni caso, laddove la risoluzione sia negoziata fra le parti, il principio dell'equiparazione tra i canoni di locazione e corrispettivo corrisposto consente di applicare il regime di esenzione, laddove i canoni di locazione siano (art. 10 co. 1 n. 8 DPR 633/72, Corte di Giustizia nella causa C-63/92 del 15.12.93):

- esenti da IVA, ovvero
- esclusi da imposta per carenza del presupposto soggettivo in capo al locatore.

Indennità versata in caso di inosservanza del periodo minimo di impegno contrattuale

Secondo un costante orientamento della Corte di Giustizia, in caso di **risoluzione anticipata**, per motivi propri al cliente, di un contratto di prestazione di servizi che preveda il rispetto di un **periodo di fedeltà** in cambio della concessione a tale cliente di condizioni commerciali vantaggiose, gli importi percepiti da un operatore economico costituiscono la retribuzione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso.

In tale ipotesi, secondo la Corte, sebbene la risoluzione comporti la disattivazione dei servizi prima del periodo minimo convenuto contrattualmente, sussiste comunque un nesso diretto tra le due prestazioni. Ciò in quanto, affermano i Giudici Europei, "il controvalore del prezzo versato al momento della firma di un contratto relativo alla prestazione di un servizio è costituito dal diritto che ne deriva per il cliente di usufruire dell'esecuzione delle obbligazioni risultanti dal contratto, indipendentemente dal fatto che il cliente si avvalga di tale diritto".



Attenzione

La prestazione si considera realizzata nel momento in cui il fornitore mette in condizione il cliente di usufruire della stessa e la sussistenza del nesso diretto non è compromessa dal fatto che il cliente non faccia uso di detto diritto (Corte di Giustizia C-295/17).

In tali ipotesi, è irrilevante che l'importo corrisponda esattamente a quello che l'operatore avrebbe percepito qualora non si fosse verificata la risoluzione ovvero che rappresenti una semplice **reintegrazione del prezzo mensile pattuito** dalle parti.

In entrambi i casi ciò che conta è che nella realtà economica, "la quale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA, l'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto mira a garantire all'operatore una remunerazione contrattuale minima della prestazione effettuata" (Corte di Giustizia C-43/19).

► OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZIO

Le operazioni equiparate alle prestazioni di servizi sono, nel dettaglio (art. 3 co. 2):

- le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- le cessioni, concessioni e licenze di beni immateriali;
- i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci;
- le somministrazioni di alimenti e bevande;
- le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

Anche le **assegnazioni ai soci, associati**, ecc. sono considerate prestazioni di servizi quando hanno per oggetto (art. 3 co. 3 DPR 633/72):

- le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili (di cui all'art. 3 co. 2 n. 1 del DPR 633/72);
- le cessioni, concessioni e licenze di beni immateriali (di cui all'art. 3 co. 2 n. 2 del DPR 633/72);
- le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto (di cui all'art. 3 co. 2 n. 5 del DPR 633/72).

1. Concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili

Sono assimilate alle prestazioni di servizi le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; si prescinde, a tal fine, dalla tipologia di bene, che può essere mobile o immobile, così come può trattarsi di un'azienda (art. 3 co. 2 n. 1 DPR 633/72).

Si considerano prestazioni di servizi anche le concessioni di beni in **locazione, affitto, noleggio e simili ai soci, associati o partecipanti**, effettuate da società di ogni tipo o da altri enti (pubblici o privati), compresi i consorzi, le organizzazioni o associazioni senza personalità giuridica (art. 3 co. 3 DPR 633/72).

1.1 Immobile d'impresa utilizzato per fini privati

Non è applicabile il regime di esenzione Iva per all'utilizzo per fini privati di parte dell'immobile per il **quale è stata esercitata la detrazione in sede di acquisto** (Corte di Giustizia UE 29.3.2012 causa C-436/10).

Il divieto vale nell'ipotesi in cui il soggetto passivo sia tanto una persona giuridica, quanto fisica (Corte di Giustizia UE 8.5.2003 causa C-269/00).

Il trattamento di esenzione applicato all'utilizzazione privata dell'immobile non è ammissibile, in quanto la fuoriuscita del bene dalla sfera dell'impresa non può essere qualificata come locazione immobiliare risultando assente:

- da un lato, il pagamento di un canone di locazione;
- dall'altro, un accordo sulla durata del diritto di godimento, nonché su quello di occupare l'alloggio e di escluderne altre persone.

1.2 Affitto d'azienda

Al ricorrere di determinate ipotesi, il regime di tassazione delle locazioni immobiliari viene esteso alle locazioni d'azienda (art. 35 co. 10-quater DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248).

▷ *Sul punto, si veda il cap. 14 "Locazioni immobiliari".*

1.3 Leasing

Rientrano nella categoria delle "prestazioni di servizi" anche le operazioni dipendenti da contratti di **leasing che sono riconducibili alle locazioni**. È stato chiarito che l'obbligo di versamento dell'imposta sul valore aggiunto e tutti gli altri obblighi strumentali connessi sorgono al momento in cui viene pagato ciascuno dei canoni periodici, limitatamente all'importo di volta in volta corrisposto (art. 3 co. 2 n. 1, decreto IVA; RM 7.4.97 n. 57/E).

Per contro, la somma predeterminata e distinta dai canoni periodici già versati, che deve essere corrisposta per acquisire la proprietà del cespite, viene a costituire il corrispettivo di una vera e propria cessione di beni, per cui è possibile affermare che il contratto di *leasing* configura, ai fini IVA, una serie di prestazioni di servizi il cui corrispettivo è rappresentato dai canoni, e una cessione di beni, meramente eventuale, avente come corrispettivo l'importo dovuto per il riscatto.

Leasing traslativo

Non è 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).



Attenzione

Secondo i giudici di legittimità, la previsione contrattuale con la quale viene attribuita all'utilizzatore la facoltà di opzione, alla scadenza del rapporto contrattuale, dell'acquisto in proprietà del bene locato, "non immuta la natura di prestazione di servizi della concessione in godimento del bene fino a che non si realizzi detto effetto traslativo, che è da ritenersi meramente eventuale" (cfr. anche Cass. 8.2.2000 n. 1362).

▷ *Riguardo all'assimilazione alle cessioni di beni delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà, si rimanda al cap. 1 "Cessioni di beni".*

Lease-back

Anche il *lease-back* si qualifica come "prestazione di servizi". Si tratta, in particolare, dell'operazione con la quale un'impresa commerciale o industriale

vende un bene, di solito un immobile, ad un'impresa finanziaria che, contestualmente, lo concede in locazione finanziaria all'impresa venditrice; quest'ultima corrisponde i pattuiti canoni, con **facoltà di riacquistare la proprietà del bene venduto, al termine della durata del contratto**, mediante il pagamento del prezzo stabilito per il riscatto.

Secondo la giurisprudenza di vertice lo schema negoziale del *lease-back* configura una alienazione di beni a scopo di garanzia la cui causa giuridica è lecita. L'Amministrazione finanziaria ha, pertanto, accolto le motivazioni dei giudici dichiarando che tale contratto sia **lecito anche sotto il profilo fiscale** (CM 30.11.2000 n. 218/E).

1.4 Locazione di spazi per l'installazione di distributori automatici

Il diritto di installazione di apparecchiature per la distribuzione automatica di sigarette in alcuni esercizi pubblici, pur presupponendo l'utilizzo dello spazio a tal fine necessario, previo pagamento di un corrispettivo, **non è riconducibile al novero delle locazioni immobiliari**, esenti da imposta, ma alle prestazioni di servizi, soggette ad IVA, in quanto, per mezzo della suddetta installazione, viene esercitato il diritto di vendita in esclusiva delle sigarette, unico scopo "reale" del contratto.

Tale principio, affermato dalla Corte di Giustizia UE, trova conferma nella considerazione che la locazione di beni immobili implica, in capo al locatario, il **diritto di occupare l'immobile** (o una parte di esso), per la durata convenuta, "come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto" (sent. 12.6.2003 causa C-275/01).

1.5 Servizi accessori alla locazione

Nell'ambito della locazione di un bene immobile, la fornitura di beni e servizi strettamente connessi con il contratto di locazione (quali la fornitura di elettricità, riscaldamento e acqua, nonché la raccolta dei rifiuti) resi da operatori terzi a favore del conduttore che utilizza direttamente tali beni e servizi, devono essere considerate **prestate dal locatore** qualora questi abbia concluso i contratti per la fornitura di tali prestazioni e si limiti a trasferirne i costi al conduttore (Corte di Giustizia UE 3.9.2015, causa C-463/14).

Si tratta di un'operazione unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscano una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più **prestazioni accessorie** cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (Corte di Giustizia UE 17.1.2013, C-224/11).

In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il **mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore** (Corte di Giustizia UE 27.9.2012, C-392/11).

2. Operazioni riguardanti beni immateriali

Sono assimilate alle prestazioni di servizi le cessioni, concessioni e licenze di determinati beni immateriali (art. 3 co. 2 n. 2 DPR 633/72). Il relativo regime IVA presuppone la distinzione a seconda che i relativi atti riguardino:

- i diritti di proprietà industriale, da un lato;
- i diritti d'autore, dall'altro.

Si considerano prestazioni di servizi anche le cessioni, concessioni e licenze ai soci, associati o partecipanti, effettuate da società di ogni tipo o da altri enti (pubblici o privati), compresi i consorzi, le organizzazioni o associazioni senza personalità giuridica (art. 3 co. 3 DPR 633/72).

2.1 Diritti di proprietà industriale

Sono assimilate alle prestazioni di servizi, le cessioni, concessioni, licenze e simili aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà o l'uso:

- delle invenzioni industriali, nonché di processi, formule e simili, che possono essere oggetto di brevetto (art. 2585 c.c.);
- di modelli e disegni (art. 2593 c.c.);
- di marchi ed insegne (art. 2563 ss. c.c.);
- di altri diritti o beni simili ai precedenti (es. opere dell'ingegno non rientranti nel diritto d'autore, invenzioni industriali non brevettabili, diritti di sfruttamento del nome o dell'immagine, ecc.).

Altri diritti o beni simili ai precedenti

Nella categoria residuale degli altri diritti o beni simili ai precedenti devono ricomprendersi anche i diritti relativi alla ripresa e alla diffusione televisiva di eventi o manifestazioni di varia natura (RM 27.6.2000 n. 98/E).

Anche la rinuncia allo sfruttamento dei diritti audiovisivi e radiotecnici, dei diritti dei *media* interattivi ed elettronici, dei diritti pubblicitari e di tutti gli altri diritti da parte di una società calcistica, effettuata a favore dell'UEFA, costituisce prestazione di servizio, poiché attua una **cessione di diritti similari al diritto d'autore** (art. 3 co. 2 n. 2 DPR 633/72, ris. Agenzia delle Entrate 8.8.2003 n. 174).

2.2 Cessioni nell'ambito del trasferimento d'azienda

Le cessioni dei suddetti diritti di proprietà industriale, se effettuate nell'ambito della cessione o del conferimento d'azienda (o di un suo ramo), sono escluse da IVA (art. 2 co. 3 lett. b) DPR 633/72, ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2006 n. 48).

▷ *L'esclusione da IVA delle cessioni dei diritti di proprietà industriale nell'ambito dei trasferimenti d'azienda è esaminata nel cap. 1 "Cessioni di beni".*

2.3 Cessione dei diritti di sfruttamento della pesca

Il trasferimento dei diritti di sfruttamento della pesca tra soggetti passivi si configura come prestazione di servizi, imponibile IVA, relativa alla **cessione di un bene immateriale dell'impresa**, strumentale all'esercizio dell'attività di pesca professionale (ris. Agenzia delle Entrate 22.2.2011 n. 20).

L'imposta assoluta per l'acquisto dei suddetti diritti, in quanto beni immateriali ammortizzabili, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30 co. 3 lett. c) del DPR 633/72 e dell'art. 38-bis co. 2 del DPR 633/72.

2.4 Diritti d'autore

In base all'art. 2575 c.c., formano oggetto del diritto di autore le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

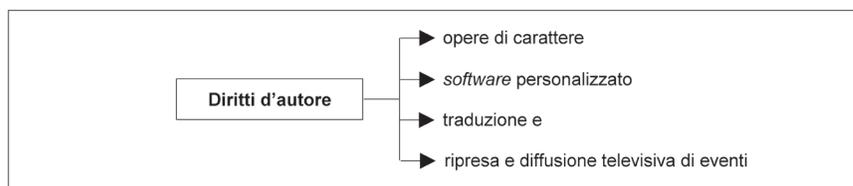
In particolare, la tutela giuridica del diritto d'autore si realizza quando:

- le tipologie di opere dell'ingegno indicate dalla norma sono creative, rese pubbliche e riprodotte;
- si sia in presenza delle caratteristiche di creatività, originalità e novità.

Ai fini IVA, sono assimilate alle prestazioni di servizi, le cessioni, concessioni, licenze e simili aventi ad oggetto i diritti d'autore.

Si tratta, nello specifico:

- delle **opere di carattere creativo**, appartenenti alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia:
 - qualunque sia il modo e la forma di espressione;
 - protette dalla legge sul diritto d'autore;
- del **software personalizzato** (ris. Agenzia delle Entrate 2.8.2002 n. 261, che qualifica, invece, come cessioni di beni le cessioni del *software* standardizzato; si veda anche la CM 15.5.95 n. 142/D);
- dei **servizi di traduzione e di interpretariato** (CM 10.6.98 n. 147/E e ris. Agenzia delle Entrate 7.8.2003 n. 28288; si veda anche l'art. 6 del reg. CE 17.10.2005 n. 1777, trasfuso nell'art. 29 del reg. UE 15.3.2011 n. 282);
- dei **diritti** relativi alla **ripresa** e alla **diffusione televisiva di eventi** o manifestazioni di natura sportiva, culturale, artistica, ecc. (ris. Agenzia delle Entrate 98/2000).



Diritti d'autore

Attività di collaborazione ai testi di programmi televisivi e attività svolta dagli autori di programmi televisivi

I diritti connessi al diritto d'autore, riconosciuti all'artista per l'utilizzazione e lo sfruttamento da parte di terzi della sua opera in qualità di collaboratore di un programma televisivo, in assenza di un'esplicita previsione normativa, **non sono equiparabili, ai fini IVA, al diritto d'autore**, per cui non rientrano nell'esclusione da IVA; tale attività, se svolta nell'esercizio di arti e professioni, è quindi imponibile a IVA.

**Attenzione**

L'attività svolta dagli **autori dei programmi televisivi** rientra, invece, nella protezione giuridica riconosciuta al diritto d'autore, in quanto si tratta di **un'attività che origina dall'ingegno e della creatività del soggetto che la svolge**. Le relative prestazioni beneficiano, quindi, dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA di cui al citato art. 3 co. 4 lett. a) del DPR 633/72 (ris. Agenzia delle Entrate 28.6.2007 n. 145).

Attività di dialoghista-adattatore operante nel settore cinetelevisivo

Le prestazioni rese dagli adattatori-dialoghisti operanti nel settore cinetelevisivo costituiscono opera dell'ingegno, con il conseguente riconoscimento della protezione giuridica del relativo diritto d'autore. In particolare, l'apporto è individuabile nel contributo personale che l'adattatore-dialoghista mette a disposizione dell'opera cinetelevisiva, traducendosi, in ultima analisi, in un risultato rappresentativo diverso, realizzando, quale prodotto finale, la trasposizione nella nuova lingua delle medesime situazioni e sensazioni che la suddetta opera suscita nella lingua originaria.

Le prestazioni in oggetto rientrano, pertanto, fra le operazioni relative ai diritti di autore e sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA (RM 14.12.93 n. III-7-126).

Colonne sonore delle opere cinematografiche

I compensi che gli autori della musica, delle composizioni musicali e delle parole che accompagnano la musica, inserite nella colonna sonora dell'opera cinematografica, percepiscono (direttamente) dagli esercenti le sale cinematografiche sono esclusi da IVA (RM 7.6.79 n. 362751).

Contratto di distribuzione di opere cinematografiche con "minimo garantito" a favore del produttore

Con il contratto di distribuzione di opere cinematografiche, il produttore conferisce al distributore l'incarico della commercializzazione dell'opera, mentre quest'ultimo, dietro compenso, si assume l'obbligo di provvedere alla circolazione del film, mediante la sua rete di distribuzione, stipulando contratti con gli esercenti delle sale cinematografiche e con le televisioni per la pubblica rappresentazione e diffusione del film.

Il distributore si assume, oltre all'obbligo suddetto, anche quello di corrispondere al produttore - e ciò in genere accade quando il contratto di distribuzione ha ad oggetto opere ancora in corso di lavorazione - una somma determinata a titolo di "minimo garantito", che viene utilizzata per il finanziamento dell'attività di produzione.

Tale somma, oltre che di finanziamento, può avere la funzione di porre il produttore al riparo dall'insuccesso commerciale del film, facendo ricadere sul distributore tutti i rischi della commercializzazione dell'opera cinematografica; ciò accade quando le parti, anziché convenire la restituzione al distributore entro un certo tempo della somma che questi ha anticipato, convengono la cessione al distributore, fino a concorrenza della somma da lui anticipata a titolo di "minimo garantito", dei futuri incassi.

- In quest'ultimo caso, le parti realizzano tre diverse e distinte funzioni:
- la commercializzazione dell'opera cinematografica;
 - il finanziamento della stessa;
 - il trasferimento del rischio della commercializzazione dal produttore al distributore.



Attenzione

Pertanto, anche se l'atto è unico, data la pluralità di cause distinte, anche se fra loro funzionalmente connesse, la pattuizione in oggetto non può essere qualificata come negozio complesso, trattandosi di negozi collegati, per volontà delle parti, per la realizzazione di un'operazione economica unitaria (la produzione e la successiva commercializzazione del film).

La cessione al distributore del credito relativo ai futuri incassi non rientra tra le prestazioni di servizi, in quanto la cessione in esame, oltre che assolvere la funzione di trasferire sul distributore l'alea dell'insuccesso della commercializzazione del film, assolve, nell'ipotesi in cui detta commercializzazione sia fruttuosa, l'ulteriore funzione di adempimento - nell'ambito di un rapporto di finanziamento e, quindi, di mutuo - dell'obbligo di restituzione della somma che è stata anticipata dal distributore al produttore a titolo di minimo garantito (art. 3 co. 2 n. 2 DPR 633/72).

Le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro non sono considerate cessioni di beni e, quindi, esulano dall'ambito di applicazione dell'IVA (art. 2 co. 3 lett. a) DPR 633/72, Cass. 6.9.96 n. 8142).

3. Prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci

Sono equiparati alle prestazioni di servizi "in senso proprio" i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di **cessione pro soluto, di crediti, cambiali o assegni** (art. 3 co. 2 n. 3 DPR 633/72).

Solo il prestito di denaro verso corrispettivo è soggetto a IVA, anche se in regime di esenzione di cui all'art. 10 n. 1 del DPR 633/72.

3.1 Contratto di prestito d'uso

Il prestito di altri beni fungibili, se implica l'effetto traslativo della proprietà, non dà origine a prestazioni di servizi, ma a cessioni di beni.

Il contratto di prestito d'uso di un metallo prezioso si configura come un **contratto atipico** con il quale un soggetto (banca) concede in uso ad un altro soggetto (operatore economico) una certa quantità di tale bene affinché questi lo utilizzi liberamente nell'ambito della sua attività, con l'**obbligo, alla scadenza prestabilita** (CM 9.11.95 n. 293/E e CM 15.5.96 n. 127/E):

- di rendere la stessa quantità o qualità del bene ricevuto, nonché di pagare un corrispettivo per l'utilizzo;
- ovvero, in alternativa, con la possibilità di optare per l'acquisto di parte o dell'intero quantitativo del bene ricevuto in prestito.

Fino al momento dell'eventuale esercizio dell'opzione per l'acquisto, l'operazione in oggetto non assume rilevanza ai fini fiscali, salvo che (CM 293/E/95):

- per le lavorazioni subite dal metallo, che dovranno essere contabilizzate tra le rimanenze;
- per il compenso corrisposto per il suo utilizzo, che dovrà essere assoggettato ad imposizione, trattandosi di corrispettivo per la prestazione di un servizio, in quanto tale soggetto ad IVA.

▷ *Per maggiori approfondimenti sul punto, si rimanda al cap. 6 "Territorialità".*

3.2 Prestito di titoli non rappresentativi di merci

Anche il prestito di titoli non rappresentativi di merci (es. azioni, obbligazioni, quote sociali, accettazioni bancarie, cambiali, assegni, ecc.), per essere soggetto a IVA (in regime di esenzione di cui all'art. 10 n. 4 del DPR 633/72), deve essere effettuato verso corrispettivo.

3.3 Cessione di crediti

Le cessioni di crediti in denaro non aventi causa di finanziamento, in quanto effettuate in pagamento di precedenti obbligazioni, sono escluse da IVA (art. 2 co. 3 lett. a) DPR 633/72). Tali cessioni, se hanno causa di finanziamento e sono effettuate verso corrispettivo, costituiscono, invece, prestazioni di servizi (art. 3 co. 2 n. 3 DPR 633/72).

3.4 Depositi di denaro

Non si considerano prestiti (e, quindi, prestazioni di servizi) i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso Amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente (art. 3 co. 2 n. 3 DPR 633/72).



Attenzione

Se gli interessi corrisposti dalle banche sui predetti depositi sono esclusi da IVA, i corrispettivi spettanti alle banche per **la tenuta e la gestione del conto di deposito** sono, invece sono rilevanti ai fini Iva, ancorché esenti, esenti da IVA (art. 10 n. 1 DPR 633/72).

4. Somministrazioni di alimenti e bevande

Sono equiparate alle prestazioni di servizi "in senso stretto" le somministrazioni di alimenti e bevande (art. 3 co. 2 n. 4 DPR 633/72).

Costituiscono, pertanto, prestazioni di servizi anche le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in **luoghi diversi dai pubblici esercizi** (es. uffici, scuole, ecc.) e con mezzi diversi (direttamente, con distributori automatici, ecc.).

La corretta qualificazione di tali operazioni nell'ambito delle **prestazioni di servizi** ovvero delle **cessioni di beni** non è sempre agevole, considerando che l'attività di somministrazione di alimenti e bevande può avvenire con modalità e in contesti del tutto differenti tra loro.

A riguardo, la Corte di Giustizia, in una sentenza relativa a più procedimenti riuniti aventi ad oggetto diverse fattispecie di somministrazione di alimenti, ha fornito alcune indicazioni utili per stabilire se si tratti di cessioni di beni o prestazioni di servizi.

A tal fine, secondo i giudici, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze del caso concreto in cui avviene l'operazione per individuarne l'**elemento predominante**.

Quest'ultimo deve essere determinato in considerazione del punto di vista del consumatore medio e nell'ambito di una valutazione complessiva concernente la prevalenza qualitativa, e non semplicemente quantitativa, degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli di cessione di beni (Corte di Giustizia causa C-497/09). La corretta qualificazione delle operazioni in esame può riflettersi su due aspetti fondamentali:

- 1) la determinazione del **luogo** in cui le stesse si considerano effettuate;
- 2) la corretta aliquota IVA applicabile.

4.1 Cessioni di "piatti da asporto"

Le cessioni di "piatti da asporto", per tali intendendosi i **pasti preparati per il consumo immediato**, secondo un orientamento risalente dell'Amministrazione finanziaria, non possono essere assimilate, ai fini IVA, alle somministrazioni di alimenti e bevande, qualificate, ai sensi dell'art. 3 co. 2 n. 4 del DPR 633/72, come prestazioni di servizi (RM 20.8.98 n. 107/E).

Tale orientamento è stato indirettamente confermato con la legge di Bilancio 2021 che ha ricompreso le **cessioni di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati** in vista del loro consumo immediato, della loro consegna a domicilio o dell'asporto nella nozione di "preparazioni alimentari" di cui al n. 80) della Tabella A Parte III allegata al DPR 633/72 e non, invece, in quella di somministrazione di alimenti e bevande di cui al successivo n. 121) della stessa Tabella (art. 1 co. 40 L. 178/2020). In seguito a tale modifica, le cessioni di piatti pronti e le somministrazioni di alimenti e bevande, pur avendo diversa natura, scontano la medesima **aliquota ridotta al 10%**.

4.2 Ristorazione a bordo di traghetti

Le operazioni di ristorazione a bordo di traghetti si caratterizzano per una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi è soltanto una parte e nel cui ambito **predominano ampiamente i servizi**.

La Corte ha sottolineato che le tali operazioni sono il risultato di una serie di servizi, quali: la cottura dei cibi, la loro consegna materiale su un sostegno, la predisposizione di un'infrastruttura comprendente una sala di ristoro, arredi e stoviglie, la messa a disposizione di personale addetto al servizio ai tavoli e alla predisposizione dei locali per l'attività di ristorazione. Esse devono essere, pertanto, considerate come **prestazione di servizi** (Corte di Giustizia UE 2.5.96 causa C-231/94).

▷ *Sulla territorialità IVA di tali prestazioni, si rinvia al cap. 6 "Territorialità".*

5. Cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto

Sono assimilate alle prestazioni di servizi le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto (art. 3 co. 2 n. 5 DPR 633/72).

L'equiparazione opera anche quando il contratto ceduto ha per oggetto una cessione di beni (Cass. 5.10.2005 n. 19399).

La **cessione del contratto** presuppone l'esistenza di un **contratto a prestazioni corrispettive non ancora eseguite** da entrambi le parti, di modo che

una delle parti si fa sostituire da un terzo (art. 1406 c.c.); se, invece, una delle prestazioni è già stata eseguita, non si verifica una cessione del contratto, ma una cessione del credito, ai sensi dell'art. 1260 c.c. (qualificata come cessione di beni).

Si considerano prestazioni di servizi anche le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto ai soci, associati o partecipanti, effettuate da società di ogni tipo o da altri enti (pubblici o privati), compresi i consorzi, le organizzazioni o associazioni senza personalità giuridica (art. 3 co. 3 DPR 633/72).

Cessioni di contratti non considerati prestazioni di servizi

Sono escluse da IVA le cessioni dei contratti (art. 2 co. 3 lett. a), b) e c) DPR 633/72) aventi ad oggetto le:

- cessioni di denaro o di crediti in denaro;
- cessioni e dei conferimenti (in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o le altre organizzazioni) di aziende (o rami d'azienda);
- cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria.

5.1 Cessione del contratto relativo alle prestazioni di sportivi professionisti

La società che fruisce delle prestazioni sportive di atleti, allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici che esercitano **l'attività sportiva a titolo oneroso e con carattere di continuità** nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI può cedere ad altra società sportiva il contratto avente ad oggetto le prestazioni dei citati sportivi professionisti prima della scadenza, purché l'altra parte sia consenziente e a condizione che siano osservate le modalità previste dalle Federazioni sportive nazionali (art. 5 co. 2 L. 23.3.81 n. 91).

Per le cessioni dei contratti in esame, l'IVA si applica nei modi normali, distintamente dalle altre attività esercitate dalla società sportiva (art. 15 co. 3 L. 91/81).

Associazioni sportive dilettantistiche

Le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti, poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche, sono soggette a IVA (art. 4 L. 16.12.91 n. 398).

► OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IMPOSTA

Le **operazioni** che non costituiscono prestazioni di servizi e, quindi, sono **irrillevanti ai fini IVA** (art. 3 co. 4 e 5 DPR 633/72) sono:

- le cessioni, concessioni e licenze di diritti d'autore effettuate dagli autori (e loro eredi e legatari);
- i prestiti obbligazionari;
- le cessioni dei contratti di cui all'art. 2 co. 3 lett. a), b) e c) del DPR 633/72;
- i conferimenti e dei passaggi di servizi in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni;
- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti di autore;
- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;
- le prestazioni dei commissionari e dei mandatari senza rappresentanza;

- le prestazioni relative agli spettacoli e alle altre attività, elencati nella Tabella C, allegata al DLgs. 26.2.99 n. 60.

Oltre alle operazioni previste dall'art. 3 co. 4 e 5 del DPR 633/72, non sono soggette ad IVA le prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti appartenenti allo stesso gruppo, secondo quanto previsto nel novello art. 70-quinquies del DPR 633/72 introdotto dall'art. 1 co. 24 della L. 11.12.2016 n. 232 (legge di Stabilità 2017).

▷ Cfr. il cap. 52 "Gruppo IVA".

1. Operazioni riguardanti i diritti d'autore

Sono escluse da IVA le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, **effettuate dagli autori** (o loro eredi e legatari), fatta eccezione per quelle relative alle (art. 3 co. 4 lett. a) DPR 633/72):

- opere di cui all'art. 2 n. 5 e 6 della L. 22.4.41 n. 633, ossia:
 - i disegni e le opere dell'architettura;
 - le opere dell'arte cinematografica, muta o sonora, sempreché non si tratti di semplice documentazione "protetta";
- opere di ogni genere (es. opere letterarie, scientifiche, musicali, pittoriche, fotografiche, ecc.), utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale.

Opere collettive

Per le opere collettive, l'art. 7 della L. 633/41 considera come autore chi organizza e dirige la creazione dell'opera stessa. Può trattarsi, per esempio, della società che ha provveduto ad indirizzare, coordinare e riunire in un'unica opera gli studi specifici compiuti da più specialisti (RM 5.1.84 n. 240943).

Diritti connessi al diritto d'autore

I c.d. "diritti connessi al diritto d'autore", spettanti agli artisti interpreti ed esecutori per l'utilizzazione, da parte di terzi, della registrazione delle loro interpretazioni in programmi radiotelevisivi, cinematografici, pubbliche manifestazioni, ecc., non essendo equiparabili al diritto d'autore, rientrano nella disciplina generale, sicché gli stessi costituiscono prestazioni di servizi, rilevanti ai fini IVA, sostanziandosi, essenzialmente, in **obbligazioni di permettere ad altri l'utilizzazione o la riproduzione della propria esecuzione** (RM 19.6.97 n. 143/E e parere Avvocatura generale dello Stato 25.1.97 n. 6592).

In pratica, la disposizione normativa avendo contenuto derogatorio rispetto alla regola generale dell'imponibilità, **deve essere interpretata restrittivamente**, escludendo dal suo ambito i "diritti connessi al diritto d'autore", in quanto diversi rispetto al vero e proprio diritto d'autore.

Diritti d'autore di un'opera ad uso didattico

La cessione, da parte dell'autore, dei diritti relativi ad un'opera che concretizza, in buona sostanza, un sistema di documentazione giuridica telematica a uso didattico è esclusa da IVA (art. 3 co. 4 lett. a) del DPR 633/72, RM 20.8.92 n. 430757).

Opere fotografiche di carattere creativo

Mentre non può estendersi alle cessioni di semplici immagini fotografiche (che godono di una tutela limitata ai soli diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore) l'esclusione da IVA, quest'ultima spetta invece alle cessioni di opere fotografiche di carattere creativo, protette ai sensi della legislazione sul diritto d'autore (RM 30.4.97 n. 94/E e RM 14.1.77 n. 363065).

Contrassegni SIAE

Sono esclusi da IVA anche i contributi corrisposti alla SIAE per l'apposizione, sui supporti contenenti opere o programmi, del contrassegno distintivo delle opere dell'ingegno (ris. Agenzia delle Entrate 5.12.2002 n. 381).

Prestazioni di mandato e mediazione

Alle prestazioni di mandato e di mediazione correlate ai diritti d'autore si applica il medesimo regime applicabile alle cessioni sottostanti (CM 3.8.79 n. 25/364695).

**Attenzione**

Sono, pertanto, **escluse da IVA** (art. 3 co. 4 lett. e) DPR 633/72):

- le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti di autore, fatta eccezione per quelli relativi alle opere richiamate nella lett. a) del co. 4 dell'art. 3, ossia:
 - i disegni e le opere di architettura;
 - le opere dell'arte cinematografica;
 - le opere dell'ingegno in genere, se utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale;
- le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi; è il caso, per esempio, del servizio di incasso dei proventi da parte della SIAE (RM 19.5.80 n. 381805).

2. Prestiti obbligazionari

Sono escluse da IVA le operazioni di raccolta di capitali mediante l'emissione di prestiti obbligazionari. Le altre operazioni riguardanti i titoli obbligazionari rientrano nel campo di applicazione dell'imposta e sono esenti dal tributo (art. 3 co. 4 lett. b) DPR 633/72, art. 10 n. 4 DPR 633/72).

Operazioni di emissione delle accettazioni bancarie

Le operazioni di emissione delle accettazioni bancarie e di consegna al primo prenditore sono escluse da IVA.

**Attenzione**

Le operazioni relative all'emissione (compresa l'accettazione) e alla negoziazione delle cambiali, sono equiparate, agli effetti dell'IVA, alle operazioni di emissione e negoziazione di obbligazioni (art. 1 co. 4 del DL 2.10.81 n. 546, art. 10-bis della Tariffa allegata al DPR 26.10.72 n. 642).

Cambiali finanziarie

Ai fini IVA, le operazioni relative alle cambiali finanziarie sono assoggettate al regime previsto per i prestiti obbligazionari; di conseguenza, le operazioni relative alla loro emissione e al loro collocamento sono escluse da IVA (art. 2 co. 2 L. 13.1.94 n. 43).

Titoli del debito pubblico

I titoli del debito pubblico, i BOT e i CCT sono da assimilare ai prestiti obbligazionari, per cui **i relativi interessi sono esclusi da IVA**. Anche lo scarto tra il prezzo di emissione dei predetti titoli e quello di rimborso è “fuori campo IVA”, in quanto il medesimo costituisce un’integrazione di corrispettivo (RM 23.5.79 n. 363763 e CM 3.8.79 n. 25/364695).

Le operazioni relative ai suddetti titoli, fatta eccezione per la custodia e l’amministrazione (che sono imponibili), beneficiano dell’esenzione IVA di cui all’art. 10 n. 4 del DPR 633/72 (RM 363763/79 e CM 25/364695/9).

Prestazioni di mandato e di mediazione

Sono escluse da IVA le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari (art. 3, co 4 lett. f) DPR 633/72).

3. Conferimenti e passaggi di servizi in dipendenza di operazioni societarie

Sono esclusi da IVA i conferimenti e i passaggi di servizi in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti (art. 3 co. 4 lett. d) DPR 633/72).

▷ *Trattandosi di disposizione corrispondente a quella prevista per i beni, si rimanda al cap. 1 “Cessioni di beni”.*

4. Prestazioni rese da mandatari senza rappresentanza

Sono escluse da IVA le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi, dal committente al commissionario (commissione alla vendita) e dal commissionario al committente (commissione all’acquisto), dei beni venduti o acquistati in esecuzione di un **contratto di commissione** (art. 3 co. 4 lett. h) DPR 633/72). L’esclusione da IVA trova giustificazione nella circostanza che i suddetti passaggi si qualificano come “cessione di beni”, soggette a IVA (art. 2 co. 2 n. 3 DPR 633/72). Per la stessa ragione, si considerano “prestazioni di servizi”, nel rapporto tra il mandante e il mandatario, le prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza per conto del proprio mandante. Di conseguenza, **il compenso spettante al mandatario non è soggetto ad IVA autonomamente** (art. 3, co. 4, lett. h) DPR 633/72).

▷ *Per maggiori approfondimenti, si rimanda al cap. 8 “Base imponibile”.*

► CASI PARTICOLARI

1. Buoni acquisto

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

Le nuove disposizioni entrano in vigore il **1° gennaio 2019** e definiscono quale buono “uno strumento che contiene l’obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative”.

I buoni vengono distinti in:

- “**buono monouso**”, un buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l’IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell’emissione del buono;
- “**buono multiuso**”, un buono diverso da un buono monouso.

In sostanza, il buono monouso è spendibile soltanto per acquistare un **bene** o un **servizio** che sia predeterminato ed **individuato sul buono** medesimo ai fini della individuazione della categoria dell’operazione e il relativo regime IVA applicabile (ad esempio, l’aliquota). Inoltre, è necessario che sia individuato anche il luogo, inteso quale territorio nel quale il buono possa essere utilizzato. Con le nuove disposizioni, viene superato l’orientamento della Corte di Giustizia UE (sent. 29.7.2010, causa C-40/09) che riteneva che i buoni che attribuivano un diritto generico ad acquistare beni o servizi non predeterminati dovessero essere considerati in ogni caso una prestazione di servizi.

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

2. Prestazioni relative alle attività spettacolistiche

Non costituiscono prestazioni di servizi (e sono, quindi, **escluse da IVA**) le prestazioni (art. 3 co. 5 DPR 633/72):

- relative agli spettacoli e alle altre attività, elencati nella Tabella C allegata al DLgs. 60/99;
- rese ai possessori di titoli di accesso rilasciati per l’ingresso gratuito di persone, limitatamente al contingente e nel rispetto delle modalità di rilascio e di controllo stabiliti, ogni 4 anni con DM:
 - dagli organizzatori di spettacoli (nel limite massimo del 5% dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità);
 - dal CONI;
 - dalle Federazioni facenti parte del CONI;
 - dall’UNIRE;
 - dall’ACI;
 - da altri enti e associazioni di carattere nazionale.

▷ *Sul regime IVA delle attività spettacolistiche, si rimanda al cap. 61 “Attività spettacolistiche”.*

3. Aiuti, premi, contributi e compensazioni finanziarie erogati dall’AGEA

Gli aiuti, i premi, i contributi e le compensazioni finanziarie erogati dall’AGEA (ex AIMA) devono intendersi **interventi destinati al sostegno della produ-**

zione agricola; di conseguenza, gli stessi non sono prestazioni imponibili ai fini IVA (art. 7-ter DL 29.12.83 n. 746).

4. Prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio dell'attività di custodia e di pascolo

Le prestazioni di servizi effettuati nell'esercizio delle attività di custodia e di pascolo di animali sui terreni montani destinati ad alpeggio non sono soggette a IVA (art. 66 co. 12 DL 30.8.93 n. 331).

5. Rimborso delle passività pregresse da parte del gestore del servizio idrico

Configurano prestazioni di servizi le somme che il gestore del servizio idrico eroga al Comune a titolo di rimborso delle "passività pregresse", ossia delle rate di ammortamento dei mutui accessi dall'ente locale per effettuare gli investimenti nel settore idrico (ris. Agenzia delle Entrate 11.10.2010 n. 104).

I Comuni partecipano obbligatoriamente all'Autorità d'Ambito Territoriale Ottimale (AATO), struttura dotata di personalità giuridica alla quale essi trasferiscono la gestione delle risorse idriche, la cui disciplina è contenuta negli artt. 147-158 del DLgs. 152/2006 (c.d. "Codice dell'Ambiente").

Le infrastrutture idriche, di proprietà dell'ente locale, sono affidate in concessione d'uso gratuito al gestore del servizio, che ne assume i relativi oneri; tra questi ultimi rientrano quelli connessi all'ammortamento delle passività pregresse relative al servizio idrico integrato assunte dall'ente locale. Il gestore deve, pertanto, subentrare al Comune nel pagamento delle suddette passività, in specie versando all'ente locale l'importo corrispondente al debito residuo relativo ai mutui che quest'ultimo ha contratto per finanziare le opere destinate all'espletamento del servizio idrico.

Il **rimborso** in parola è **soggetto a IVA** (con l'**aliquota** ordinaria, attualmente pari al **22%**) siccome rappresenta, per il Comune, il **corrispettivo** di una **prestazione di servizi**, costituita dalla concessione in uso, a favore del gestore, per tutta la durata dell'affidamento, delle infrastrutture (beni, opere e impianti) necessarie all'erogazione del servizio (ris. Agenzia delle Entrate 11.10.2010 n. 104).

Se, sotto il profilo oggettivo, l'operazione posta in essere dal Comune dà luogo ad una prestazione di servizi "generica", ex art. 3 co. 1 del DPR 633/72, nella parte in cui fa riferimento alle "prestazioni verso corrispettivo dipendenti (...) in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte", sotto l'aspetto soggettivo la **prestazione** resa **rientra nel campo di applicazione dell'IVA** in quanto si ricollega direttamente alla pregressa gestione del servizio idrico realizzata dal Comune in forma commerciale.



Attenzione

Gli enti pubblici (tra i quali i Comuni) **non sono soggetti passivi IVA per le attività od operazioni poste in essere in veste di pubbliche autorità**, fatta salva l'ipotesi in cui il loro mancato assoggettamento all'imposta provocherebbe significative distorsioni della concorrenza (art. 13 par. 1 dir. 112/2006/CE). La norma dispone che la soggettività passiva sussiste in ogni caso per "le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili"; tenuto conto

che il punto 2) dell'Allegato I si riferisce all'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e termica, sembrerebbe ulteriormente avvalorata la tesi dell'Agenzia delle Entrate, volta al riconoscimento del presupposto soggettivo d'imposta (art. 4 del DPR 633/72).

6. Prestazioni di servizi rese da associazioni di volontariato

Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato, 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 L. 11.8.91 n. 266).

L'agevolazione in esame è subordinata all'iscrizione dell'ente nei registri di volontariato istituiti dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e di Bolzano (art. 6 co. 2 L. 266/91).

Non possono, invece, beneficiare dell'agevolazione le cessioni effettuate nei confronti delle suddette organizzazioni, ancorché si tratti di beni mobili registrati quali le autoambulanze, gli elicotteri o i natanti di soccorso (CM 30.11.2000 n. 217/E, che ha rettificato la CM 25.2.92 n. 3/11/152).



Attenzione

La disciplina riguardante le associazioni di volontariato è stata modificata dal DLgs. 117/2017 (c.d. "Codice del Terzo Settore), ad oggi, non ancora entrato in vigore. Nelle more, pertanto, continua a trovare applicazione la normativa previgente.

7. Autorità portuali - Canoni di concessione demaniale

Gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle autorità portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle autorità medesime, sono soggetti alla sola **imposta proporzionale di registro**; i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini IVA (art. 1 co. 993 L. 27.12.2006 n. 296).

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX