

IL PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Abbiamo anticipato che il presupposto oggettivo dell'Iva è costituito dalla cessione di beni e dalla prestazione di servizi.

Per quanto concerne le **cessioni di beni** si osserva quanto segue (art. 2 legge Iva):

- costituiscono "cessioni di beni" gli **atti onerosi** che comportano il trasferimento della proprietà o il trasferimento o costituzione di diritti reali di godimento su qualsiasi bene (non costituiscono "cessioni" le acquisizioni a titolo originario quali l'usucapione).

Nel termine "atto" sono compresi non solo i negozi di natura privatistica, ma anche gli atti comunque produttivi di effetti traslativi o costitutivi – quali, ad esempio, i trasferimenti coattivi disposta dalla pubblica amministrazione o dall'autorità giudiziaria – purché, naturalmente, vi sia un corrispettivo.

- sono **assimilate** alle "cessioni di beni":

(i) le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti (esigenze di certezza del rapporto tributario).

Queste deroghe alla disciplina generale, contenute nell'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, si pongono in linea con il disposto dell'art. 14, par. 1, della Direttiva, il quale, nel disporre che costituisce "cessione di beni" "il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario", assegna rilevanza al potere di disposizione del bene piuttosto che, come nella normativa domestica, al passaggio di proprietà del bene stesso.

(ii) i passaggi di beni, nel contratto di commissione, tra committente e commissionario (iii) le cessioni gratuite salvo

(a) quelle relative a beni diversi dai beni "merce" di costo unitario non superiore a Euro 50,00 (b) quelle per cui **non** è stata operata la detrazione dell'Iva all'acquisto;

(iv) le assegnazioni ai soci e le destinazioni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa arte o professione (con riguardo ai punti sub (iii) e (iv) il legislatore intende evitare l'immissione in consumo di un bene detassato ai fini Iva);

- sono espressamente **escluse** dalle "cessioni di beni": (i) le cessioni di denaro o di crediti in denaro (ii) i conferimenti di azienda o rami di esse (ratio agevolativa) (iii) i passaggi di beni in ipotesi di trasformazioni, fusioni o scissioni (perché trattasi di operazioni "sui soggetti" che non danno luogo a fenomeni traslativi);
- nelle "cessioni di beni" vanno inclusi **non** solo i contratti a prestazioni corrispettive, ma qualsiasi atto a titolo oneroso (ad esempio i conferimenti di beni in natura, diversi dalle aziende, in società).

Per quanto riguarda invece le **prestazioni di servizi** si osserva quanto segue (art. 3 legge Iva):

- - costituiscono "prestazioni di servizi" quelle, verso corrispettivo, dipendenti da (i) una serie di contratti espressamente previsti (appalto, trasporto, mandato, ecc.) (ii) obbligazioni di fare, non fare e permettere quale ne sia la fonte. Anche in questo caso, possono costituire "prestazioni di servizi" ai fini Iva quei negozi onerosi, ma non a prestazioni corrispettive (contributi);
- - sono **assimilate** alle "prestazioni di servizi": (i) le prestazioni, di valore superiore a Euro 50,00, effettuate da imprenditori (e non da lavoratori autonomi), per uso personale o familiare o a titolo gratuito per finalità estranee all'esercizio dell'impresa a patto che sia detraibile l'imposta sugli acquisti di beni e servizi relativi all'esecuzione di esse (il legislatore intende evitare "salti di imposta") (ii) le cessioni, concessioni licenze e simili relative a diritti di autore o a proprietà industriale (iii) i prestiti di denaro o di titoli (iv) le somministrazioni di alimenti e bevande (dette assimilazioni hanno una funzione strutturale all'interno della disciplina del tributo tesa a superare incertezze sul piano qualificatorio relativamente a fattispecie costituenti per lo più obbligazioni di "dare");
- - sono espressamente **esclusi** dalle "prestazioni di servizi", tra l'altro: (i) i prestiti obbligazionari (ii) le prestazioni effettuate in dipendenza di trasformazioni, fusioni e scissioni.

Posto quanto sopra, si nota che – a differenza dell'art. 24 della Direttiva laddove i servizi sono definiti in maniera residuale rispetto alle cessioni di beni – l'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 non definisce il concetto di "prestazione", ma elenca solamente le "fonti" dell'obbligo di eseguirla.

Questa mancanza di definizione pone, tra l'altro, un problema classificatorio in ipotesi di operazioni "miste" ossia costituite contemporaneamente da una o più cessioni e da una o più prestazioni. In via interpretativa, la Corte di Giustizia ha stabilito che: (i) si ha una cessione di beni ove il cedente/prestatore non effettui ulteriori interventi rispetto alla consegna del bene al cessionario/committente (ii) si ha una prestazione di servizi qualora le lavorazioni siano talmente importanti per il cessionario/committente da doversi ritenere predominanti rispetto alla pura e semplice cessione del bene (Corte UE 11 febbraio 2010, causa C-88/09).

Iva presupposto soggettivo e territoriale cap. 14

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

La normativa comunitaria (Direttiva n. 112/2006/Ce) fornisce una definizione molto ampia di soggetto passivo ai fini Iva comprendendo chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica.

La tecnica del legislatore domestico si discosta da quella adottata in sede UE. Integra infatti il presupposto soggettivo Iva l'"esercizio di imprese" e/o di "arti e professioni".

Per quanto concerne l'"esercizio di imprese", si nota quanto segue (art. 4 legge Iva):

- costituisce esercizio di impresa lo svolgimento delle attività oggettivamente commerciali di cui all'art. 2195 c.c. e lo svolgimento di attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. anche produttive di redditi fondiari (per i produttori agricoli è previsto un regime forfettario di tassazione art. 34 legge Iva). Lo svolgimento di queste attività è sempre considerato effettuato nell'"esercizio di impresa" ai fini Iva anche in assenza di un'organizzazione in forma d'impresa.

Dà luogo all'"esercizio di impresa" ai fini Iva l'attività di prestazioni di servizi non incluse nell'art. 2195 c.c. se organizzate in forma d'impresa;

- è prevista una presunzione assoluta secondo cui si considerano **in ogni caso** effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere da società commerciali ed enti, pubblici e privati, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciale o agricola. Se invece l'oggetto esclusivo o principale di questi enti è diverso, l'imposta si applica (come per le persone fisiche) alle cessioni e prestazioni compiute nell'esercizio di attività commerciali o agricole;

- per quanto riguarda invece le persone fisiche, sono soggette ad Iva le cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto dell'attività propria dell'impresa e tutte le altre cessioni o prestazioni comunque riconducibili all'impresa stessa (utilizzando la relativa organizzazione);

- il legislatore (comma 5) elenca alcune attività considerate in ogni caso commerciali anche se esercitate da enti pubblici. A titolo esemplificativo: erogazione di acqua, servizi di fognatura, depurazione, gas ed energia elettrica, somministrazioni di pasti, trasporti di persone e merci, ecc.

La soggezione ad Iva implica comunque il fatto che queste attività siano svolte mediante contratti a prestazioni corrispettive;

- per contro, altre attività sono reputate comunque non commerciali (in proposito si vedano le operazioni relative ad oro e valute estere effettuate dalla Banca d'Italia);
- il legislatore, a fini antielusivi, in deroga alla presunzione assoluta di esercizio di impresa ai fini Iva delle società commerciali, individua alcune attività in ogni caso **non commerciali**. Tali attività consistono, in sintesi: (i) nel possesso e gestione di abitazioni, imbarcazioni, aerei e altri mezzi di trasporto ad uso privato (ii) nel possesso di complessi sportivi o ricreativi se i soci o i loro familiari possono fruirne gratuitamente oppure per un corrispettivo inferiore al valore normale (iii) nel possesso, non strumentale o accessorio ad altre attività, di immobilizzazioni costituite da partecipazioni sociali, obbligazioni o titoli similari, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, in mancanza di strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero ad indirizzare o intervenire nella gestione delle società partecipate (holding operative).

Per quanto riguarda l'"esercizio di arti o professioni" (art. 5 legge Iva), si osserva che il legislatore annovera tra esse tutte le attività (materiali, intellettuali e materiali/intellettuali) non d'impresa senza vincolo di subordinazione. Non integrano il presupposto soggettivo le collaborazioni coordinate e continuative (art. 50, comma 1, lett. c-bis, del Tuir) se il soggetto non esercita abitualmente altre attività di lavoro autonomo. E' quindi rilevante ai fini Iva l'attività di amministratore o sindaco svolta da un commercialista o da un avvocato.

PRESUPPOSTO TERRITORIALE

In relazione al presupposto territoriale dell'Iva (artt. da 7 a 7 quinquies della legge Iva), si osserva, essenzialmente, quanto segue:

- le cessioni di beni (art. 7 bis legge Iva) si considerano effettuate in Italia, generalmente, se, al momento di effettuazione dell'operazione, i beni si trovano nel territorio dello Stato. I beni mobili devono essere nella condizione doganale di beni nazionali, comunitari o in temporanea importazione. Si considerano esistenti in Italia anche i beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto;

- le prestazioni di servizi (art. 7 ter legge Iva) si considerano effettuate in Italia, come regola generale, se: (i) il committente è un **"soggetto passivo" "stabilito"** in Italia (ii) se il committente non è soggetto passivo Iva e il prestatore è un soggetto passivo Iva stabilito in Italia.

Al fine della corretta applicazione della norma in parola è importante comprendere il concetto di "soggetti passivi" e di soggetti "stabiliti".

Si considerano "soggetti passivi" per le prestazioni **ad essi rese**: (a) i soggetti esercenti attività di impresa, arti e professioni (b) gli enti, associazioni e altre organizzazioni, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole (c) gli enti, associazioni e altre organizzazioni identificati ai fini Iva (in possesso cioè di partita Iva).

Si considerano invece soggetti passivi **"stabiliti"** in Italia quelli: (i) domiciliati in Italia o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero (ii) una stabile organizzazione in Italia di un soggetto domiciliato o residente all'estero limitatamente alle prestazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera "domicilio" il luogo in cui si trova la sede legale e "residenza" quello in cui si trova la sede effettiva;

- gli artt. 7 quater e 7 quinquies della legge Iva prevedono specifiche deroghe alla regola generale di cui all'art. 7 ter riguardante il "committente soggetto passivo". A titolo esemplificativo: (i) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili situati nel territorio dello Stato si considerano effettuate nel territorio dello Stato (indipendentemente quindi dal luogo in cui il committente è stabilito) (ii) le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, sportivi, educativi, ricreativi e simili si considerano effettuati in Italia se ivi materialmente svolte (indipendentemente dal luogo in cui il committente è stabilito);

- gli artt. 7 sexies e 7 septies della legge Iva prevedono specifiche deroghe alla regola generale di cui all'art. 7 ter riguardante il "committente privato". A titolo esemplificativo: (i) si considerano effettuate in Italia le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato (ii) non si considerano effettuate in Italia, se rese a committenti "privati" domiciliati e residenti fuori dalla Ue, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale ovviamente effettuate da soggetti passivi Iva stabiliti in Italia.

Al contrario, se le prestazioni di servizi in questione sono rese a committenti "privati" domiciliati e/o residenti **nella Ue**, esse sono considerate effettuate in Italia.