

Matilde Fiammelli

MANUALE IVA 2020

- Operazioni imponibili
- Operazioni fuori campo IVA
- Operazioni esenti
- Operazioni intra ed extra comunitarie
- La detrazione dell'IVA

2020

Matilde Fiammelli

MANUALE IVA

2020

- **Operazioni imponibili**
- **Operazioni fuori campo IVA**
- **Operazioni esenti**
- **Operazioni intra ed extra comunitarie**
- **La detrazione dell'IVA**

Matilde Fiammelli

Dottore Commercialista e revisore contabile, attualmente responsabile fiscale della Libera Associazione Artigiani di Crema

Relatore ed autore di testi dal taglio pratico per le principali case editrici e testate editoriali italiane.

ISBN: 9788891643667

© Copyright 2020 Maggioli

Giugno 2020

www.fiscoetasse.com

Indice

| | |
|--|-----------|
| Premessa | 7 |
| SEZIONE I - LE OPERAZIONI INTERNE | 9 |
| 1. Aspetti comuni a tutte le operazioni IVA | 10 |
| 1.1 Requisiti formali delle operazioni IVA | 10 |
| 1.2 Requisito oggettivo | 11 |
| 1.3 Requisito territoriale – principio di destinazione | 12 |
| 1.4 Requisito soggettivo | 12 |
| 2. Le operazioni imponibili | 16 |
| 2.1 Le cessioni di beni | 16 |
| 2.1.1 Le cessioni assimilate..... | 18 |
| 2.2 Operazioni non considerate come cessioni di beni | 24 |
| 2.3 Le prestazioni di servizi | 28 |
| 2.4 Le operazioni assimilate alle prestazioni di servizio | 31 |
| 2.5 Le prestazioni gratuite | 34 |
| 2.6 Le operazioni non considerate prestazioni di servizi | 36 |
| 3. Operazioni fuori campo IVA | 38 |
| 3.1 La mancanza del requisito soggettivo ed oggettivo | 38 |
| 3.2 Operazioni non considerate cessioni di beni | 40 |
| 3.3 Casi risolti dalla prassi | 46 |
| 3.4 Le operazioni ex art. 15 escluse dalla base imponibile | 80 |
| 4. Le operazioni esenti | 86 |
| 4.1 aspetti generali delle operazioni esenti | 86 |
| 4.1.1 Le operazioni finanziarie [art. 10, comma 1, nn. 1), 2)] | 92 |
| 4.1.2 I gruppi bancari ed assicurativi che svolgono attività esenti..... | 105 |
| 4.1.3 Le operazioni assicurative..... | 116 |
| 4.1.4 Le operazioni in valuta estera [art. 10, n. 3), d.P.R. 633/1972]..... | 116 |
| 4.1.5 Le operazioni relative a quote ed azioni sociali [art. 10, n. 4), d.P.R. 633/1972]..... | 117 |
| 4.1.6 La riscossione dei tributi [art. 10, n. 5), d.P.R. 633/1972] | 118 |
| 4.1.7 I giochi e le scommesse..... | 118 |
| 4.1.8 Le operazioni di mandato relative a operazioni ex art. 10, da 1) a 7) [art. 10, n. 9), d.P.R. 633/1972]..... | 121 |
| 4.1.9 Locazioni e cessioni di immobili [art. 10, nn. 8), 8-bis), 8-ter), d.P.R. 633/1972] | 121 |
| 4.1.10 Le cessioni di oro da investimento [art. 10, n. 11), d.P.R. 633/1972 | 132 |
| 4.1.11 Le operazioni benefiche [art. 10, n. 12), d.P.R. 633/1972..... | 133 |

| | |
|--|------------|
| 4.1.12 Le cessioni a popolazioni colpite da calamità naturali [art. 10, n. 13), d.P.R. 633/1972] | 134 |
| 4.1.13 I trasporti urbani [art. 10, n. 14), d.P.R. 633/1972] | 135 |
| 4.1.14 I trasporti di malati e feriti [art. 10, n. 15), d.P.R. 633/1972]..... | 138 |
| 4.1.15 I servizi postali [art. 10, n. 16), d.P.R. 633/1972] | 139 |
| 4.1.16 Le prestazioni sanitarie rese dai professionisti [art. 10, n. 18), d.P.R. 633/1972] | 139 |
| 4.1.17 Le prestazioni sanitarie rese da ospedali, cliniche ecc. [art. 10, n. 19), d.P.R. 633/1972]..... | 148 |
| 4.1.18 Le prestazioni educative e didattiche [art. 10, n. 20), d.P.R. 633/1972] | 150 |
| 4.1.19 Prestazioni di orfanotrofi, brefotrofi, case di riposo ecc. [art. 10, n. 21), d.P.R. 633/1972] | 157 |
| 4.1.20 Le biblioteche, i musei e simili [art. 10, n. 22), d.P.R. 633/1972] | 160 |
| 4.1.21 Le prestazioni previdenziali in favore dei dipendenti [art. 10, n. 22), d.P.R. 633/1972]..... | 162 |
| 4.1.22 Le cessioni di organi e sangue, latte, plasma sanguigno umani [art. 10, n. 23), d.P.R. 633/1972] | 162 |
| 4.1.23 Le pompe funebri [art. 10, n. 27), d.P.R. 633/1972] | 163 |
| 4.1.24 Le prestazioni assistenziali rese in comunità protette [art. 10, n. 27-ter), d.P.R. 633/1972] | 163 |
| 4.1.25 Le compagnie baracellari [art. 10, n. 27-quater), d.P.R. 633/1972] | 164 |
| 4.1.26 Cessioni di beni per i quali all’atto dell’acquisto non è stata detratta l’IVA [art. 10, n. 27-quinquies), d.P.R. 633/1972] | 165 |
| 4.1.27 La pesca marittima [art. 10, n. 27-sexies), d.P.R. 633/1972] | 166 |
| 4.2 La detrazione in presenza di operazioni esenti | 166 |
| 4.3 Detrazione in base a pro-rata..... | 168 |
| 4.4 Calcolo del pro-rata | 168 |
| 4.5 Indetraibilità dell’IVA inerente alle operazioni in esame..... | 169 |
| 4.6 I nuovi termini per l’esercizio della detrazione IVA..... | 170 |
| 4.7 Il diritto alla detrazione IVA fino al 31/12/2016..... | 170 |
| 4.8 Il diritto alla detrazione IVA dal 1/1/2017 | 171 |
| SEZIONE II - LE OPERAZIONI CON L’ESTERO | 173 |
| 5. Cessioni di beni o prestazioni di servizi a privati cittadini UE ed extra UE..... | 174 |
| 5.1 Cessione di beni..... | 174 |
| 5.1.1 Cessioni a privati cittadini UE ed extra UE eseguite in Italia | 174 |
| 5.1.2 Cessioni a privati cittadini UE ed extra UE eseguite mediante trasporto o spedizione | 178 |
| 5.1.3 Il tax free shopping | 178 |
| 5.2 Prestazioni di servizi..... | 179 |
| 5.2.1 L’identificazione dello “status di soggetto passivo” | 180 |
| 6. Cessioni di beni e prestazioni di servizi a soggetti passivi UE non iscritti al VIES | 182 |
| 6.1 Modalità di richiesta dell’autorizzazione | 183 |
| 6.2 Soggetti che iniziano ex novo..... | 184 |
| 6.3 Cosa succede senza autorizzazione..... | 184 |

| | |
|---|------------|
| 7. Le operazioni non imponibili..... | 186 |
| 7.1 Le cessioni all'esportazione..... | 186 |
| 7.1.1 Regime di non imponibilità delle cessioni all'esportazione [art. 8, comma 1, lett. b-bis)] | 203 |
| 7.2 Il plafond | 203 |
| 7.3 Le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione ex art. 8-bis, d.P.R. 633/1972 – Comparto navale | 224 |
| 7.4 I servizi internazionali connessi agli scambi internazionali ex art. 9, d.P.R. 633/1972.. | 225 |
| 7.5 Le operazioni con lo Stato di Città del Vaticano e San Marino ex art. 71, d.P.R. 633/1972 | 227 |
| 7.6. Le operazioni non imponibili ex art. 72, d.P.R. 633/1972 | 234 |
| 7.7 Le cessioni intracomunitarie ex art. 41, d.l. 331/1993 | 235 |
| 7.8 Operazioni triangolari..... | 237 |
| 8. Le importazioni | 243 |
| 8.1 Importazioni definitive..... | 243 |
| 8.2 Operazione di immissione libera pratica | 246 |
| 8.3 Operazioni di perfezionamento attivo | 246 |
| 8.4 Operazioni di ammissione temporanea | 247 |
| 8.5 Reintroduzione di merci precedentemente esportate al di fuori della Comunità europea | 248 |
| 9. Le operazioni intracomunitarie..... | 250 |
| 9.1 Requisiti dell'acquisto intracomunitario | 250 |
| 9.2 Acquisti intracomunitari assimilati..... | 251 |
| 9.3 Beni spediti e trasportati | 251 |
| 9.4 Mezzi di trasporto nuovi | 252 |
| 9.5 Altri casi..... | 252 |
| 9.6 Acquisti intracomunitari non soggetti a IVA | 252 |
| SEZIONE III - GLI ASPETTI TECNICI E PRATICI | 254 |
| 10. La detrazione dell'IVA..... | 255 |
| 10.1 I nuovi termini per l'esercizio della detrazione IVA..... | 255 |
| 10.2 Quota imputabile a operazioni non soggette | 259 |
| 10.3 Utilizzo di beni e servizi per fini privati | 260 |

Premessa

Il presente manuale vuole essere un compendio di consultazione per tutte quelle problematiche di tipo tecnico inerenti l'IVA.

In questi ultimi anni, in particolare a partire dal luglio 2018, il campo di applicazione dell'IVA è stato fortemente modificato non tanto dal punto di vista concettuale, quanto dal punto di vista burocratico, da quella che è stata definita "una rivoluzione copernicana". Stiamo parlando dell'introduzione della fattura elettronica.

Avremo modo di esporre in maniera dettagliata i tratti di tale nuova introduzione, che sotto certi versi ha indotto, a volte, a dover modificare il modo di concepire l'Imposta sul Valore Aggiunto, per ora ci vogliamo focalizzare sugli aspetti generali e di base di imposizione del tributo.

L'IVA riguarda tre soggetti:

- *un fornitore, che sia imprenditore o un esercente arti o professioni,*
- *un cliente,*
- *l'Erario.*

Il fornitore deve addebitare al cliente il tributo, proporzionale al corrispettivo contrattuale, e a sua volta deve versarlo all'erario (IVA sulle vendite), al netto del tributo da lui stesso corrisposto ai propri fornitori (IVA sugli acquisti). L'IVA corrisposta ai fornitori di beni e servizi acquistati nell'esercizio di imprese, arti o professioni, può infatti essere detratta dall'IVA sulle operazioni attive, col diritto al rimborso di eventuali eccedenze.

In questo modo l'IVA colpisce il consumo finale, mostrandosi invece neutrale nei passaggi intermedi di beni e servizi tra produttori, commercianti e professionisti.

Gli articoli 17 e 18 del d.P.R. 633 disciplinano questo funzionamento, obbligando chi cede beni o servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni, ad addebitare l'IVA al cliente e a versare all'erario la differenza tra tale imposta e quella assolta sugli acquisti inerenti all'esercizio dell'attività; ove l'imposta sugli acquisti ecceda quella sulle operazioni attive, il soggetto IVA, oltre a non dover versare alcunché, avrà diritto al rimborso della differenza. La detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e il diritto al rimborso dell'eccedenza rendono il tributo neutrale rispetto ai passaggi compiuti dal bene prima di essere acquistato dai c.d. "consumatori finali".

Articolo 17 - Soggetti passivi

1. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

...omissis...

Articolo 18 - Rivalsa

1. Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.

... omissis...

La differenza tra IVA sulle operazioni attive (vendite) e IVA sulle operazioni passive (acquisti), non viene calcolata operazione per operazione, ma per "masse", cioè tale differenza non va effettuata per ciascun singolo bene, o servizio, ma per il complesso delle operazioni attive e delle operazioni passive relative ad una certa unità di tempo (mese o trimestre)

Sinteticamente si può dire che soltanto i soggetti IVA (imprenditori e professionisti) sono gravati di obblighi tributari inerenti l'IVA e sono giuridicamente coinvolti con l'amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale non ha rapporti con lo Stato, ma solo con il proprio fornitore "soggetto IVA" al quale corrispondono, unitamente all'imponibile anche l'Imposta sul Valore Aggiunto.

SEZIONE I - LE OPERAZIONI INTERNE

Abstract

Le operazioni interne sono tali in quanto si svolgono interamente sul territorio nazionale, per lo più fra operatori interni, almeno uno di esso è titolare di P. IVA, mentre il secondo, indifferentemente, può essere un soggetto passivo IVA o un privato cittadino.

Il rapporto che si configura è di cessione di beni o prestazione di servizi come configurate dagli artt. 2 e 3 del d.P.R. 633/72 e l'assoggettamento dell'operazione all'imposta, sul valore aggiunto, la quale può variare nell'aliquota (4%, 5%, 10% e 22%), dipende dalla tipologia di operazione posta in essere, stante, ad esempio, le direttive dell'art. 10, o dell'art. 15, i quali sottraggono a tassazione, per specifici motivi le operazioni oggetto della transazione.

In tale sezione si analizzeranno

- le operazioni interne in quanto tali ed imponibili a fini IVA,
- le operazioni cd. FCI, fuori campo IVA, nonché
- le operazioni esenti ex art. 10, d.P.R. 633/72.

1.

Aspetti comuni a tutte le operazioni IVA

1.1 Requisiti formali delle operazioni IVA

Al fine di poter procedere con la classificazione delle varie operazioni IVA occorre individuare, tramite l'art. 1, quali sono i requisiti che un'operazione deve avere al fine di essere classificata come imponibile a fini IVA, mancando anche uno solo di tali requisiti l'operazione non è qualificabile come imponibile (fatte salve alcune eccezioni come ad esempio per le operazioni imponibili).

Infatti, l'art. 1, co. 1, del decreto IVA definisce i requisiti necessari perché un'operazione rilevi ai fini del tributo:

Articolo 1 - Operazioni imponibili

1. L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Deve trattarsi quindi, ai fini dell'assoggettamento al tributo di:

- a) cessioni di beni o prestazioni di servizi (**requisito oggettivo**),
- b) effettuate nel territorio dello Stato (**requisito territoriale**),
- c) nell'esercizio di impresa o di arti e professioni (**requisito oggettivo**),
- d) nonché, di importazioni **da chiunque effettuate** (nella pratica: chiunque importi sul territorio italiano beni, sia esso privato cittadino o soggetto titolare di P. IVA deve versare la corrispondente IVA all'erario), ciò ai fini degli artt. 67 e 68, D.P.R. 633/72.

Come evidenziato poco sopra, esistono anche operazioni nel campo di applicazione dell'IVA, alle quali l'imposta sul valore aggiunto non si applica, cioè quelle "non imponibili" ed "esenti", le quali, pur non dando luogo all'addebito del tributo, devono essere formalizzate ai fini IVA (fatturazione, registrazione ed inserimento nella dichiarazione) in quanto rilevanti dal punto di vista del tributo e mancanti del tributo stesso per specifiche ragioni che si illustreranno in seguito.

Le operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA si dividono quindi in:

- imponibili, per cui avviene l'addebito d'imposta,
- non imponibili,
- esenti, che non sono gravate dall'addebito del tributo ma sono assoggettate ad obblighi formali.

Per quanto riguarda le operazioni "escluse" da IVA, è esclusa l'applicabilità del tributo e anche gli obblighi formali di registrazione, fatturazione ed indicazione della dichiarazione IVA dell'anno di competenza.

1.2 Requisito oggettivo

Secondo quanto dispone l'art. 1 del d.P.R. 633/1972, il campo di applicazione dell'IVA comprende:

- le cessioni di beni di ogni specie, effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni,
- le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni,
- le importazioni da chiunque effettuate.

Quanto sopra significa che il requisito oggettivo sta nella cessione di un bene o nella prestazione di un servizio, così come recepita dagli artt. 2 e 3 del d.P.R. 633/1972 che verranno analizzati nel prosieguo del presente lavoro.

Nella pratica la regola generale è:

Ogni operazione che comporta una cessione di beni o una prestazione di servizi rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Ciò che non è cessione di beni o prestazione di servizi non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Occorre porre comunque attenzione al fatto che il d.P.R. 633/1972, fornisce una tassativa elencazione di ciò che è considerato cessione di beni e ciò che è prestazione di servizi, escludendo esplicitamente determinate fattispecie.

1.3 Requisito territoriale – principio di destinazione

L'art. 7 stabilisce a quali condizioni un'operazione si considera "effettuata nel territorio dello Stato" e quindi rientrante nel campo d'applicazione dell'IVA.

Le operazioni che, in base all'art. 7, non si considerano effettuate nel territorio dello Stato, sono escluse dall'imposizione dell'IVA, fatte salve alcune eccezioni determinate dagli articoli successivi all'art. 7 che verranno affrontate di seguito.

I criteri di territorialità variano per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

Requisito territoriale nelle cessioni di beni

Le cessioni si considerano effettuate in Italia quando i beni si trovano nel territorio dello Stato, nella condizione doganale di beni nazionali, nazionalizzati o in temporanea importazione.

Per "territorio dello Stato" si intende, ai fini IVA, quello soggetto alla sovranità statale, più ampio quindi del "territorio doganale" a cui si riferiva l'art. 7 prima delle modifiche apportate col d.P.R. 24/1979.

Sono soggette ad IVA quindi, anche le operazioni effettuate nei territori "extradoganali assimilati", quali punti e depositi franchi. In tali luoghi però saranno molto frequenti cessioni escluse da IVA in quanto riguardanti beni non nazionalizzati, né nazionali, né soggetti al regime di temporanea importazione.

La territorialità delle cessioni di beni dipende perciò dal luogo dove si trovano i beni stessi, a nulla influendo la residenza delle parti tra cui avviene l'operazione.

Requisito territoriale nelle prestazioni

Per quanto riguarda la territorialità delle prestazioni di servizi, si deve fare riferimento a tre criteri:

- 1) residenza del prestatore di servizio (criterio generale). Si considerano effettuate in Italia le prestazioni rese da soggetti ivi residenti,
- 2) residenza del cliente (tale condizione rappresenta un'eccezione al criterio generale),
- 3) luogo di ubicazione del bene oggetto della prestazione, luogo in cui essa è materialmente resa o utilizzata (tale condizione rappresenta un'eccezione al criterio generale).

1.4 Requisito soggettivo

La qualificazione professionale del soggetto che effettua le operazioni è un elemento essenziale della fattispecie imponibile (tranne che per le importazioni la cui IVA relativa, ai fini dello sdoganamento del bene è dovuta da chiunque importi, pertanto anche da privati).

Il presupposto del tributo si realizza infatti, quando la cessione di beni o la prestazione di servizi viene posta in essere da un soggetto che rivesta la qualifica di

- a) esercente un'impresa o
- b) esercente un'arte o una professione.

in una parola: il presupposto di imposizione del tributo si realizza in presenza di un soggetto>/controparte, titolare di P. IVA.

In ambedue i casi (esercizio di impresa ed esercizio di un'arte o professione) sussiste il "profilo soggettivo" dell'IVA, ma non è indifferente operare in una qualità piuttosto che nell'altra. Questa distinzione rileva infatti ogni qualvolta la normativa faccia riferimento alle sole "imprese" o alle sole "arti e professioni".

Ad esempio:

Nel caso dell'art. 2, co. 1, n. 5), l'imponibilità ad IVA dell'operazione di 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 alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19.

Gioco forza che nel caso di professionisti, gli stessi che effettuano nei confronti della loro persona una prestazione di servizi tipica della loro professione non devono rendere rilevante a fini IVA la prestazione medesima (ad esempio il professionista ingegnere che progetta la propria abitazione, o il professionista commercialista che compila da sé la propria dichiarazione dei redditi).

Il primo presupposto soggettivo di cui alla lett. a) riguarda l'esercizio di impresa.

In linea di principio l'IVA dovuta è determinata in modo unitario, anche quando il soggetto IVA esercita attività economicamente differenti (esiste una sola contabilità IVA, una sola dichiarazione, ecc.). La separazione delle attività è obbligatoria solo in alcune ipotesi marginali, come ad esempio il promiscuo esercizio di attività, ad esempio soggette all'imposizione ordinaria ed altre soggette a regime speciale (è il caso delle agenzie di viaggio e turismo, le quali, accanto all'attività ordinaria di biglietteria, soggetta al regime ordinario di IVA, affiancano quella di "tour operator", soggetta al regime di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto

Quando il soggetto IVA è una persona fisica, sono irrilevanti al fine del tributo, le attività che egli pone in essere al pari di un qualsiasi altro privato consumatore finale (si pensi al lavoratore autonomo che vende la sua villetta al mare). Il requisito IVA sussiste solo per le operazioni avvenute nell'esercizio dell'attività e quindi nella sfera della P. IVA.

Diverso è invece il discorso delle persone giuridiche, come le società commerciali ed enti assimilati, per i quali, invece, si considera effettuata nell'esercizio di impresa qualunque attività, salva la detenzione di

abitazioni e mezzi di trasporto, dati in uso gratuito ai soci della società.

Per gli imprenditori "individuali" e per gli enti non commerciali che esercitano in via collaterale attività commerciali, il requisito soggettivo IVA è legato ad alcune caratteristiche dell'attività svolta.

Deve infatti trattarsi di attività "abituale" (sono quindi escluse le attività occasionali). L'abitudine va verificata in concreto, con riferimento alle fattispecie che di volta in volta vengono in considerazione. Rileva più la ripetitività degli atti piuttosto che la durata di ciascuno di essi. Essa potrà sussistere per una serie di atti svolti per un breve periodo di tempo, e non sussistere per un unico atto, anche se esso richiede un lungo periodo di svolgimento. L'abitudine è compatibile con il parallelo esercizio di altre attività irrilevanti ai fini IVA (es. lavoro dipendente). La norma precisa infatti che l'attività deve essere "abituale ancorché non esclusiva".

art. 4, co. 1

*Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, **ancorche' non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile**, anche se non organizzate in forma di impresa, nonche' l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.*

Proseguendo, per quanto riguarda il contenuto dell'attività, troviamo il riferimento alle attività di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile (attività di produzione, di commercio, ausiliarie, ecc.), anche se non organizzate in forma di impresa. Si verifica così un ampliamento della categoria dell'impresa rispetto al lavoro autonomo.

Per quanto attiene agli enti non commerciali (non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, ma svolgenti anche un'attività commerciale con carattere "non prevalente" o meglio "collaterale"), si può dire che questa categoria comprende anche numerose associazioni per le quali, la mera percezione di quote associative non rileva ai fini IVA, salvo che le quote siano maggiorate a fronte di beni o servizi specifici forniti all'associato, nel qual caso, l'attività si considera commerciale, a meno che non si tratti di associazioni politiche, assistenziali, religiose, sindacali e di categoria, nonché culturali e sportive, per le quali le prestazioni e le cessioni sono escluse da IVA, a condizione che i soci abbiano parità di diritti.

Il secondo presupposto soggettivo dell'IVA, lett. b), consiste nell'esercizio di arti e professioni, svolte in modo abituale (sono escluse sempre le prestazioni occasionali).

Questo presupposto soggettivo è molto ampio, poiché include qualsiasi attività di lavoro autonomo, e non solo le attività artistiche e professionali in senso stretto (cioè quelle il cui esercizio richiede l'iscrizione ad albi o elenchi). In questo modo, la categoria in esame sembra includere qualsiasi attività abituale, non rientrante

tra quelle d'impresa e non svolta con un vincolo di subordinazione. In realtà, l'assenza di un vincolo di subordinazione non è sufficiente, ma sarebbe più corretto considerare come elemento caratterizzante l'esercizio di un'arte o professione, l'esistenza di un'auto-organizzazione, che consenta l'individuazione da parte di terzi di una certa "autonomia organizzativa".

Alla luce di quanto sopra, le operazioni che rilevano a fini IVA, per essere qualificate tali devono presentare simultaneamente i 3 requisiti di cui sopra:

| | |
|-------------------------------|---|
| Requisito soggettivo | Operazione posta in essere da soggetti passivo IVA |
| Requisito oggettivo | Operazione inerente la cessione di beni o la prestazione di servizi, o le operazioni ad esse assimilate |
| Requisito territoriale | Cessioni di beni e prestazioni di servizi avvenute nel territorio dello Stato italiano |

Le operazioni che non presentano simultaneamente, **salvo deroghe**, i tre requisiti, saranno classificate, di volta in volta come non imponibili o fuori campo.

2.

Le operazioni imponibili

Per operazioni imponibili si intendono tutte quelle operazioni che devono essere assoggettate ad IVA, siano esse cessioni di beni che prestazioni di servizi.

Citiamole ora brevemente per poi concentrarci su ciascuna di esse:

- 1) cessioni di beni effettuate a soggetti residenti nello Stato italiano (siano essi privati cittadini o titolari di partita IVA che a loro volta detraggono il tributo sull'acquisto);
- 2) prestazioni di servizi a soggetti residenti nello Stato italiano (siano essi privati cittadini o titolari di partita IVA che a loro volta detraggono il tributo sull'acquisto);
- 3) cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi IVA in Italia nei confronti di privati cittadini in altro Stato (UE ed extra UE);
- 4) cessioni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi di imposta sul valore aggiunto nel loro Stato di appartenenza non iscritti al VIES, in merito la normativa partire dal 2020 è diventata molto più restrittiva;
- 5) acquisti intracomunitari di beni o servizi effettuati da soggetti passivi IVA in Italia (cioè effettuate da titolari di P. IVA in Italia);
- 6) importazioni da chiunque effettuate (siano essi privati cittadini o titolari di partita IVA che a loro volta detraggono il tributo sull'acquisto).

2.1 Le cessioni di beni

In base all'art. 2, comma 1, del d.P.R. 633/1972,

costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento.

Affinché un'operazione fra due soggetti venga considerata imponibile a fini IVA in Italia, occorre individuarne i tratti fondamentali:

- **Tipologia di bene:** è necessario notare che il d.P.R. 633/1972 configura come cessione di bene, non tanto l'operazione che ha come oggetto il bene stesso, quanto gli **atti** il cui effetto dà origine alla cessione di bene. Pertanto ai fini dell'imposizione IVA, il bene ceduto può essere:
 - materiale,
 - immateriale,
 - mobile,
 - immobile
 - ecc.
- **Onerosità:** il pagamento del bene (titolo oneroso); per titolo oneroso non si intende necessariamente che a fronte dell'ottenimento del bene vi debba essere un corrispettivo in denaro, semplicemente, tale corrispettivo può essere senz'altro costituito dalla moneta (compravendita) ma anche da altro bene (permuta) o dall'assunzione di obbligazioni quali il "fare", "non fare" o "permettere" (permuta di beni a fronte di prestazione di servizi), l'importante è che venga rispettata la formula del "*do ut des*".
- **Trasferimento:** trasferimento della proprietà (o comunque l'istituzione o il trasferimento di un diritto reale di godimento).

Tale trasferimento, come ben illustrato¹ può realizzarsi sia con contratti di diritto privato (es. compravendita) sia con atti di diritto pubblico (espropriazione, vendita forzata ecc.).

Per quel che riguarda il trasferimento relativo ai diritti reali di godimento, il quale comporta una riduzione da parte del cedente del diritto di proprietà, pertanto configurabile come una parziale alienazione, si può parlare di:

- usufrutto (artt. 978 e ss. c.c.)
- uso (artt. 1021 e ss. c.c.)
- abitazione (artt. 1022 e ss. c.c.)
- enfiteusi (artt. 957 e ss. c.c.)
- servitù prediali (artt. 1027 e ss. c.c.)
- diritti di superficie (artt. 952 e ss. c.c.)

Quindi: la norma prevede che esista una cessione di bene (materiale, immateriale, mobile immobile...) se tale bene viene pagato (con denaro o altre contropartite) dall'acquirente e in funzione di tale atto se ne trasferisce la proprietà o il diritto reale di godimento sul bene stesso in favore dell'acquirente, appunto.

¹ Renato Portale, Imposta sul valore aggiunto, p. 20.

2.1.1 Le cessioni assimilate

Al comma 2, l'art. 2 enuncia poi altre tipologie di cessioni assimilabili alle cessioni di cui al comma 1 e pertanto imponibili. Tali operazioni sono:

- 1) **Le vendite con riserva di proprietà** di cui agli artt. 1523 e ss. c.c., secondo i quali l'acquirente acquisisce il diritto di proprietà solo al pagamento dell'ultima rata del corrispettivo, assumendo tuttavia i rischi del mantenimento del bene fin dalla prima rata. Non è importante a fini IVA che il trasferimento di proprietà avvenga al termine del pagamento, ciò che conta è che tale trasferimento comunque avvenga.
- 2) **Le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti**; si tratta del c.d. patto reciproco di futura vendita secondo il quale il proprietario immobiliare concede in locazione all'affittuario/futuro acquirente l'immobile. Il canone di affitto corrisposto durante la durata del contratto sarà imputato a decurtazione del corrispettivo di vendita. L'operazione soggetta ad IVA sarà la vendita per l'intero corrispettivo, divenendo non soggetti ad IVA i canoni pagati.
- 3) **I passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente** di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione (art. 1731 c.c.).

Alla base di tale particolare operazione vi è il contratto di commissione il quale è un mandato senza rappresentanza (artt. 1703 e ss. c.c.) che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario.

- **commissione di acquisto**: il committente incarica il commissionario di acquistare beni a suo nome, facendo in modo che la proprietà venga immediatamente trasferita al committente oppure
- **commissione di vendita**: il committente incarica il commissionario di vendere i beni di proprietà del committente, ciò senza che si verifichi il passaggio di proprietà fra committente e commissionario.

A fini IVA:

nell'art. 2, comma 2, n. 3 di cui sopra, vengono attratte nel campo di applicazione dell'IVA anche le operazioni connesse ai "passaggi interni" fra committente e commissionario (aspetto non disciplinato dal codice civile), infatti sono considerate cessioni di beni: i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione (art. 1731 c.c.).

*Attenzione particolare merita il calcolo della base imponibile di tali operazioni, rilevabile all'art. 13, comma 2, lett. b) i corrispettivi sono costituiti
...omissis...*

per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2, rispettivamente dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione; per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al terzo periodo del terzo comma dell'articolo 3, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione;

... omissis...

a riprova del fatto che tali passaggi sono considerati cessioni di beni e non prestazioni di servizi, si enuncia l'art. 3, comma 4, lett. h).

Non sono considerate prestazioni di servizi:

... omissis...

h) le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) del secondo comma dell'art. 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo.

- 4) **Le cessioni gratuite di beni** ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila (euro 25,82) e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis.

Le cessioni gratuite di beni sono disciplinate in maniera disorganica nel d.P.R. 633/1972, (l'art. 2, comma 2, n. 4) è solo uno dei riferimenti normativi). Vediamo nella tabella che segue i vari riferimenti.

| | |
|--|--------------------------------------|
| Cessioni gratuite di beni come "omaggio" | Art. 2, comma 2, n. 4) |
| Cessioni di campioni gratuiti di modico valore ed appositamente contrassegnati | Art. 2, comma 3, lett. d) |
| Cessioni di beni a titolo di sconto, premio od abbuono | Art. 15, comma 1, n. 2) |
| Cessioni gratuite per beneficenza ed assistenza | Art. 10, nn. 11) e 12) |
| Cessioni gratuite di opere librerie e donazioni informatiche | Art. 54, l. 342 del 21 novembre 2000 |
| Operazioni a premio | Art. 19, l. 449 del 27 dicembre 1997 |

L'art. 2, comma 2, n. 4) disciplina in maniera generale le cessioni gratuite di beni, cioè le cessione a fronte delle quali non viene concesso alcun corrispettivo.

Infatti nel testo della norma si legge: che sono considerate cessione di beni, anche se manca l'onerosità

dell'operazione, le cessioni gratuite di beni.

Successivamente si escludono, con espressa disposizione, da tale regolamentazione:

- le cessioni gratuite di beni che non rientrano nell'attività di produzione o commercio dell'impresa o arte/professione, il cui costo unitario non sia superiore ad euro 25,82;
- le cessioni gratuite di beni, che rientrano o non rientrano nell'attività di produzione o commercio dell'impresa o arte/professione per i quali beni, all'atto dell'acquisto o dell'importazione non è stata operata la detrazione ex art. 19 (inclusa l'opzione all'art. 36-bis).

Occorre legare all'art. 19-bis1, lett. h) la determinazione o meno dell'assoggettamento di tali operazioni ad IVA.

Infatti, l'articolo citato recita:

... non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definiti ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 50 ...

Quanto sopra sta a significare che gli acquisti di beni destinati ad essere considerati come spese di rappresentanza, così come definiti dall'art. 108, comma 2, T.u.i.r., non possono beneficiare della detrazione dell'IVA in fase di acquisto, fatta eccezione per quegli acquisti il cui costo unitario non supera il valore di 50 euro. Tale limite è stato modificato con l'art. 30, d.lgs. 175/2014 ha adeguato al limite di deducibilità in

materia di imposte sui redditi quello sulla detraibilità in materia di IVA delle spese di rappresentanza, il quale diviene appunto ora pari a 50 euro. La decorrenza di tale normativa è: 13 dicembre 2014.

Chiariamo meglio in concetti con la seguente tabella.

| | | |
|---|---------------------------------|--|
| Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività dell'impresa e di costo unitario non superiore a 50 euro | Acquisto con IVA detraibile | Cessione non soggetta ad IVA perché non considerata cessione di beni |
| Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività dell'impresa e di costo unitario superiore ad 50 euro | Acquisto con IVA non detraibile | Cessione soggetta ad IVA |
| Beni rientranti nell'oggetto dell'attività dell'impresa | Acquisto con IVA detraibile | Cessione soggetta ad IVA |

Sempre nell'ambito delle cessioni gratuite di beni, occorre ricordare che al successivo comma 3 sempre dell'art. 2 è prevista una deroga all'imponibilità dell'operazione, nel senso che le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, non sono considerate cessioni di beni e quindi non sono soggette all'imposta.

Come si evince dalla risoluzione n. 83/E del 3 aprile 2003,

... omissis...

Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa sono operazioni imponibili ai fini IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4, del d.P.R. n. 633 del 1972. Il successivo comma 3 dello stesso articolo prevede una deroga alla generale regola dell'imponibilità per le "cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati". Per rientrare in questa eccezione è necessario, quindi, che si verifichino le seguenti condizioni, richieste congiuntamente:

- 1) deve trattarsi di campioni gratuiti;*
- 2) i beni devono essere appositamente contrassegnati;*
- 3) i campioni devono essere di modico valore.*

Relativamente al primo requisito, l'esclusione in questione si applica alle cessioni di prodotti oggetto dell'attività propria dell'impresa, ceduti gratuitamente per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali.

... omissis...

Diverso è il discorso relativo poi alle seguenti tipologie di operazioni che potrebbero, in qualche modo, richiamare la cessione gratuita di beni. Si tratta di:

A) Beni ceduti a titolo di sconto per promuovere le vendite

La fattispecie è disciplinata dall'art. 15, n. 2) secondo il quale: sono esclusi dalla base imponibile, quindi non soggetti ad IVA, fra gli altri, il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali.

La tipologia di operazione è non imponibile in virtù del fatto che essa non potrebbe mai essere considerata autonoma rispetto ad ogni altra operazione, poiché prevista contrattualmente ed in dipendenza di

un'operazione principale di vendita, caratteristica quest'ultima che non hanno in genere le cessioni gratuite di beni, le quali sono autonome, come detto, rispetto ad ogni altra operazione.

In conseguenza di ciò tale tipologia di cessione è da non considerarsi come imponibile a fini IVA.

B) Cessioni gratuite a titolo di beneficenza

Esse sono contemplate nell'art. 10, nn. 12) e 13) pertanto sono da considerarsi esenti dall'imposta alle seguenti condizioni:

- le cessioni a scopo benefico devono avvenire solo nei confronti di Onlus, associazioni o fondazioni con finalità di assistenza e beneficenza oppure
- nei confronti di popolazioni colpite da calamità naturali.

In altre situazioni diverse da quelle esposte, non si tratta di donazione benefica, ma di cessione gratuita soggetta quindi ad IVA e secondo le regole sopra descritte.

C) Cessioni gratuite di opere librerie e apparecchiature informatiche

Secondo l'art. 54 della l. 342/2000:

- i prodotti editoriali,
- le dotazioni informatiche.

Non più commercializzati o non più idonei alla vendita, si considerano distrutti e non più esistenti a fini IVA se ceduti a:

- enti locali
- istituti di prevenzione di pena
- scuole
- orfanotrofi
- enti religiosi

Effetti di tale cessione sono:

- non opera la presunzione di cessione
- non viene meno la detrazione in fase di acquisto.

Nella pratica tale tipo di cessione se realizzata nei confronti dei soggetti indicati sopra e in relazione a cessioni di beni non commercializzabili, non scontano IVA ma conservano la detrazione in fase di acquisto.

5) 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 alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non

è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19; si considera destinato a finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione l'impiego di beni per l'effettuazione di operazioni diverse da quelle imponibili ovvero non imponibili ai sensi degli articoli 8, 8-bis e 9, di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 7 e dell'articolo 74, commi 1, 5, 6, nonché delle operazioni di cui al terzo comma del presente articolo e all'articolo 3, quarto comma.

La norma in questione assoggetta ad IVA anche le operazioni di **autoconsumo**, equiparandole alle cessioni di beni. L'autoconsumo in questione è previsto nel caso di:

- la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore, del professionista o dell'artista
- la destinazione di beni ad usi estranei all'attività dell'imprenditore o professionista o artista, compresa la destinazione dei beni ad un uso esterno all'attività determinata da cessazione dell'attività.

Ad esempio:

Il benzinaio che rifornisce di carburante le proprie auto e quelle dei familiari dovrà indicare il rifornimento fatto nel registro dei corrispettivi, al fine di versarne la corrispondente IVA.

Si puntualizza che a livello soggettivo la norma considera come cessioni di beni imponibili a fini IVA tutte quelle effettuate sia dagli imprenditori e società, sia quelle effettuate dai professionisti. Tuttavia, a livello oggettivo, la norma si ferma alle sole cessioni di beni e non anche alle prestazioni di servizi. Pertanto, il professionista che redige da sé la propria dichiarazione o il medico che sutura una propria ferita non impone alcun obbligo fiscale (come non disciplinato, appunto, dal successivo art. 3, il quale appunto, alcuna menzione fa dell'autoconsumo di prestazioni di servizi).

6) Le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

Sono assimilate alle cessioni "in senso stretto", di cui al comma 1 dell'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972 le assegnazioni ai soci fatte 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.

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 (ad esempio, distribuzione di utili, liquidazione del

patrimonio sociale, rimborso a seguito di recesso, liquidazione della quota del socio defunto agli eredi, ecc.).

La base imponibile deve essere determinata ricorrendo al "valore normale" dei beni assegnati. Laddove, invece, l'assegnazione riguardi atti rientranti nella categoria delle "prestazioni di servizi" (ad esempio, contratto di locazione), la base imponibile è costituita dall'ammontare delle spese sostenute per l'esecuzione dei servizi.

2.2 Operazioni non considerate come cessioni di beni

Il comma 3, dell'art. 2, elenca le operazioni che non sono annoverate nella categoria delle cessioni di beni e pertanto le esclude dal campo di applicazione dell'IVA.

Quindi non sono considerate cessioni di beni:

a) Le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro.

Le cessioni di denaro non sono assoggettate ad IVA in quanto sono considerate semplice movimento di capitali. Per essere escluso dall'IVA:

- il denaro deve avere corso legale (infatti le monete e i biglietti da collezione sono soggette all'IVA con aliquota ordinaria);
- la sua cessione deve essere a titolo di liberalità o risarcimento danni.

Integrazione di prezzo

La cessione di denaro se effettuata sotto forma di integrazione di prezzo o finalizzata a cessione di beni o a prestazioni di servizi è soggetta ad IVA (art. 13, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Con riferimento alle cessioni di crediti, la risoluzione 278/E del 4 luglio 2008 afferma:

"... omissis..."

Con riferimento allo specifico quesito posto dall'interpellante, riguardante il trattamento da riservare ai fini delle imposte indirette all'atto di cessione dei crediti si rileva che detto contratto può dar luogo ad:

- *operazioni di natura finanziaria, rientranti nel campo applicativo dell'IVA tra le operazioni esenti ex articolo 10, primo comma, n. 1), del d.P.R. n. 633 del 1972;*
- *operazioni di natura non finanziaria, escluse dal campo applicativo dell'IVA.*

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 3), decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rientrano tra le prestazioni di servizio, se effettuate dietro corrispettivo, "... le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro soluto, di crediti.". Nel caso in trattazione, come peraltro viene espressamente convenuto nel contratto di cessione di crediti stipulato tra ALFA ed il pool di società di leasing, detta cessione ha la funzione giuridica di garantire lo "... esatto adempimento delle obbligazioni tutte assunte in dipendenza del Contratto di Locazione Finanziaria ed, in particolare, a garanzia del pagamento dei canoni, dei relativi interessi ... e di quant'altro dovuto in dipendenza dell'eventuale risoluzione anticipata, di eventuali imposte, nonché a garanzia di qualunque altra somma, compreso il risarcimento danni, dovuta in dipendenza del presente contratto

..." (articolo 2 del contratto di cessione di crediti tra ALFA ed il pool di società di leasing). L'espressa e motivata rappresentazione della causa contrattuale esclude che il contratto di cessione di crediti in esame abbia natura finanziaria. Il contratto di cessione dei crediti in parola va, pertanto, ricondotto nell'ambito dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del

d.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale " Non sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro". Tale inquadramento comporta l'esclusione dell'operazione in esame dal campo di applicazione IVA, con conseguente applicazione della disposizione recata dall'articolo 6 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, per la quale le cessioni di crediti scontano l'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50 per cento. A tal riguardo non è condivisibile l'interpretazione proposta in via subordinata dall'interpellante, in base al quale l'articolo 6 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 va interpretato nel senso che "... l'imposta nella misura proporzionale dello 0,5 per cento trova applicazione soltanto nella ipotesi in cui la garanzia venga ad essere prestata da un soggetto estraneo al rapporto". Invero, la predetta disposizione va interpretata ...omissis...

- b) Le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda".

Tali operazioni sono considerate non soggette ad IVA poiché se in caso contrario lo fossero, in sede di

trasferimento si genererebbero debiti e crediti di IVA molto elevati in capo ai soggetti coinvolti nell'operazione straordinaria. Pertanto, in osservanza all'alternatività fra IVA ed imposta di registro, le operazioni di conferimento sono soggette ad imposta proporzionale di registro.

Attenzione

Le cessioni dei singoli beni appartenenti all'azienda sono soggette ad IVA, come, a far data dal 1° gennaio 1998 anche i conferimenti dei singoli beni o servizi in società, enti od associazioni (sesta dir. com. recepita dal d.l. 313/1997).

A supporto di quanto soora affermato, riportiamo uno stralcio della circolare ministeriale 328/E del 24 dicembre 1997.

... omissis...

L'art. 1, comma 1 del d.lgs. n. 313 del 1997 in esame ha apportato alcune modifiche all'art.

2, comma 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, riformulando la lettera b) e sopprimendo le lettere e) ed h). La nuova formulazione della citata lettera b) è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo, come previsto dalla VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, i conferimenti di singoli beni, non costituenti azienda o rami di azienda, intendendosi, questi ultimi, come complessi di beni e servizi collegati tra loro in modo da costituire un'autonoma organizzazione produttiva. Ciò in quanto il conferimento configura un atto a titolo oneroso che comporta il trasferimento della proprietà a favore del soggetto conferitario. Resta confermata l'esclusione dal tributo per i conferimenti e per le cessioni aventi ad oggetto aziende o rami di aziende. È appena il caso di rammentare che se i conferimenti hanno per oggetto denaro, gli stessi non vanno assoggettati all'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a) del d.P.R. n. 633 del 1972. Inoltre, per il principio dell'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, stabilito dagli artt. 5 e 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, devono ritenersi non più applicabili le disposizioni di cui all'art. 4 della tariffa, parte prima, allegata al predetto decreto, qualora i conferimenti abbiano ad oggetto singoli beni.

... omissis...

- c) **Le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10.**

La norma si riferisce ai terreni agricoli, le cui cessioni non sono soggette ad IVA ma ad imposta di registro proporzionale.

Nel caso in cui ci si trovi in presenza di terreni edificabili o suscettibili di utilizzazione edificatoria, allora la cessione verrà assoggettata ad IVA.

Utilizzazione edificatoria

L'art. 36, comma 2, d.l. 223/2006 chiarisce che:

2. Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

- d) **Le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati.**
- e) (Soppressa).
- f) I passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti a condizione che il soggetto incorporante o risultante dalla fusione, dalla scissione, dalla trasformazione o da analoghe operazioni abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari.

Le voci g) ed h) sono state soppresse.

- g) Le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari.
- h) Ciò perché molto semplicemente si tratta di operazioni aventi per oggetto entrate tributarie le quali non possono essere a loro volta assoggettate ad altri tributi.
- i) Le cessioni di paste alimentari; le cessioni di pane, biscotto di mare, e di altri prodotti della panetteria ordinaria, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta; le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie.

- l) **Le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al regio decreto legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito nella legge 5 giugno 1939, n. 937, e successive modificazioni ed integrazioni.**

Dal 1° gennaio 1998 è stata modificata la disciplina delle operazioni a premio, infatti il r.d. 1933/1938 è stato sostituito dalla seguente normativa:

- art. 19, l. 449/1997;
- d.P.R. 430/2001.

2.3 Le prestazioni di servizi

Secondo il d.P.R. 633/1972 costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da:

- a) contratti d'opera,
- b) contratti di appalto,
- c) contratti di trasporto,
- d) contratti di mandato,
- e) contratti di spedizione,
- f) contratti di agenzia,
- g) contratti di mediazione,
- h) contratti di deposito,
- i) in via residuale: obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Nella pratica in ambito IVA sembrerebbe che tutto ciò che non sia una "cessione di beni" annoverata nel precedente art. 2, ai sensi del successivo art. 3 è considerata una prestazione di servizi. D'altro canto, le direttive comunitarie recepite dalla norma nazionale prevedono quale definizione di prestazione di servizi:

Articolo 6 - Sesta direttiva comunitaria - Prestazioni di servizi

1. Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

Tale operazione può consistere tra l'altro:

- *in una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo;*
- *in un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione;*
- *nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge.*

2. Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

a) *l'uso 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 consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;*

b) *le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa. Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza.*

3. *Per prevenire distorsioni di concorrenza e salva la consultazione di cui all'articolo 29, gli Stati membri possono assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso l'esecuzione, da parte di un soggetto passivo, di un servizio, per i bisogni della sua impresa, qualora l'esecuzione di detto servizio da parte di un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla deduzione totale dell'imposta sul valore aggiunto.*

4. *Qualora un soggetto passivo che agisca a proprio nome ma per conto di altri, partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio.*

5. *Le disposizioni di cui all'articolo 5, paragrafo 8, si applicano nelle stesse condizioni alle prestazioni di servizi.*

Vediamo nel dettaglio le prestazioni di servizi in genere, coincidenti con i contratti citati all'inizio del presente paragrafo e definiti dal codice civile come **contratti tipici**, ovvero previsti dalla Legislazione italiana.

Pertanto saranno considerate come prestazioni di servizi, imponibili a fini IVA in Italia, fatto salvo il rispetto dei 3 requisiti oggettivo, soggettivo e territoriale (a prescindere dalle deroghe previste dalla norma), le prestazioni derivanti dall'esecuzione dei contratti tipici di seguito riportati.

A) Contratto d'opera (art. 2222 c.c.)

Secondo il contratto d'opera un soggetto si obbliga a compiere a fronte di un corrispettivo, un'opera o un servizio tramite il lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti di un altro soggetto denominato: committente.

In tale ambito, il corrispettivo, ai sensi del successivo art. 2225, deve essere convenuto dalle parti o desumibile dalle ordinarie tariffe professionali oppure determinabile in base agli usi del settore. Tale corrispettivo costituirà la base imponibile della prestazione da fatturare ai fini IVA.

Particolare contratto d'opera è quello previsto ai successivi artt. 2229 e seguenti relativi all'esercizio delle professioni intellettuali. Infatti la legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi a fronte del possesso di determinati requisiti. Anche l'esercizio di professioni intellettuali è considerato contratto d'opera e quindi annoverabile, a fini IVA fra le prestazioni di servizi.

B) Contratto di appalto (art. 1655 c.c.)

L'appalto è il contratto con il quale una parte assume, con l'organizzazione dei mezzi necessari e con la gestione degli stessi a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio a fronte dell'ottenimento di un corrispettivo.

Ai fini del calcolo della base imponibile da fatturare, l'art. 1657 del c.c. conferma che il corrispettivo è stabilito in maniera alternativa sulla base di tariffe esistenti, usi o diversamente dal giudice.

C) Contratto di trasporto (art. 1678 c.c.)

Con il contratto di trasporto il vettore si obbliga a fronte di un corrispettivo (pattuito fra le parti o determinato dal vettore) a trasferire persone e/o cose da un luogo all'altro.

D) Contratto di mandato (art. 1703 c.c.)

Il mandato è il contratto con il quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra parte (ad esempio acquisti, vendite ecc.).

E) Contratto di spedizione (art. 1737 c.c.)

Il contratto di spedizione è un particolare mandato con il quale lo spedizioniere assume l'obbligo di concludere in nome proprio e per conto del mandante, un contratto di trasporto e di compiere le relative operazioni accessorie.

F) Contratto di agenzia (art. 1742 c.c.)

Con il contratto di agenzia una parte assume stabilmente l'incarico di promuovere, per conto dell'altra parte, a fronte di una retribuzione/corrispettivo, la conclusione di contratti ed affari in una zona determinata dalle parti stesse.

G) Contratto di mediazione (art. 1754 c.c.)

È mediatore colui che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza.

H) Contratto di deposito (art. 1766 c.c.)

Il deposito è il contratto con il quale una parte riceve dall'altra una cosa mobile con l'obbligo di custodirla e

restituirli in natura.

I) Prestazioni generiche

L'art. 3 definisce come residuali le prestazioni che prevedono obblighi generici di fare, non fare o permettere e le accomuna alle prestazioni di servizi viste sopra.

Dal momento che non esiste una specifica norma che disciplina tali prestazioni generiche, affinché si addivenga al porre in essere una prestazione di servizi che sia soggetta ad IVA occorrono due requisiti:

- il contenuto patrimoniale, cioè la promessa di un corrispettivo resa da una parte a fronte della prestazione dell'altra parte
- il sorgere di un debito in capo alla parte che ha richiesto la prestazione ciò al fine di legare indissolubilmente le parti alla prestazione stessa.

Solo in questo caso ed in presenza di tali elementi l'operazione sarà una prestazione di servizi soggetta ad IVA, diversamente non rientrerà nel campo di applicazione dell'imposta.

2.4 Le operazioni assimilate alle prestazioni di servizio

Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

1. Le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili.

Vengono incluse in tale categoria di prestazione di servizi tutte le operazioni di affitto, locazione, noleggio e simili (ad es. leasing) relative a beni sia mobili che immobili. Espressamente il legislatore ha previsto la disposizione normativa al fine di evitare che l'oggetto dato in uso potesse far incorrere nel dubbio che si trattasse di cessione di bene anziché di prestazione di servizi.

L'affitto d'azienda

Discorso particolare merita l'affitto d'azienda, infatti con la circolare ministeriale n. 26/1985.

... omissis...

Va precisato altresì che il locatore, titolare dell'unica azienda data in affitto, perde, con l'affitto dell'azienda, lo status di soggetto passivo d'imposta e conseguentemente l'operazione non è soggetta ad IVA bensì ad imposta di registro.

... omissis...

In pratica l'imprenditore che concede in locazione l'unica azienda perde la qualifica di imprenditore e non deve, ai fini dell'operazione emettere fattura poiché la stessa non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, ciò non è ammissibile per l'imprenditore o le società che affittano una o più delle aziende possedute o loro rami. In tale ultimo caso le operazioni di locazione si considerano effettuate nell'esercizio dell'attività d'impresa.

2. Le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti.

Ricordiamo in proposito che la legge sui diritti d'autore (l. 633/1941) all'art. 1 e all'art. 2 recita:

Art. 1

Sono protette ai sensi di questa legge le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

Sono altresì protetti i programmi per elaboratore come opere letterarie ai sensi della convenzione di Berna sulla protezione delle opere letterarie ed artistiche ratificata e resa esecutiva con legge 20 giugno 1978, n. 399, nonché le banche di dati che per la scelta o la disposizione del materiale costituiscono una creazione intellettuale dell'autore.

Art. 2

In particolare sono comprese nella protezione:

- 1. le opere letterarie, drammatiche, scientifiche, didattiche, religiose, tanto se in forma scritta quanto se orale;*
- 2. le opere e le composizioni musicali, con o senza parole, le opere drammatico-musicali e le variazioni musicali costituenti di per sé opera originale;*
- 3. le opere coreografiche e pantomimiche, delle quali sia fissata la traccia per iscritto o altrimenti;*
- 4. le opere della scultura, della pittura, dell'arte del disegno, della incisione e delle arti figurative similari, compresa la scenografia;*
- 5. i disegni e le opere dell'architettura;*

6. *le opere dell'arte cinematografica, muta o sonora, sempreché non si tratti di semplice documentazione protetta ai sensi delle norme del Capo V del Titolo II;*
7. *le opere fotografiche e quelle espresse con procedimento analogo a quello della fotografia sempre che non si tratti di semplice fotografia protetta ai sensi delle norme del Capo V del Titolo II;*
8. *i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla presente legge le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso;*
9. *le banche di dati di cui al secondo comma dell'articolo 1, intese come raccolte di opere, dati o altri elementi indipendenti sistematicamente o metodicamente disposti ed individualmente accessibili mediante mezzi elettronici o in altro modo. La tutela delle banche di dati non si estende al loro contenuto e lascia impregiudicati diritti esistenti su tale contenuto;*
10. *le opere del disegno industriale che presentino di per sé carattere creativo e valore artistico.*

In combinato con il successivo comma 3 del presente art. 3, d.P.R. 633/1972 è possibile effettuare il seguente distinguo:

| | |
|--|----------------------------|
| Cessioni di diritti di autore eseguite da soggetti diversi dall'autore o dai suoi eredi con caratteristica di abitualità | Assoggettamento ad IVA |
| Cessioni di diritti di autore eseguite da autori, loro eredi o loro legatari con abitualità ed inerenti a: <ul style="list-style-type: none"> - disegni ed opere di architettura, - opere dell'arte cinematografica muta e sonora, - opere dell'ingegno anche se appartenenti a settori esclusi e cioè al campo della musica, della letteratura o delle arti figurative, se utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale. | Assoggettamento ad IVA |
| Cessioni e concessioni di diritti di autore ed operazioni simili alle precedenti, relative a diritti d'autore ed eseguite dall'autore stesso o da suoi eredi o legatari | Non assoggettamento ad IVA |

3. 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. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente.

La norma è inerente i prestiti in 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 ed assegni.

4. Le somministrazioni di alimenti e bevande.

Classificate esplicitamente fra le prestazioni di servizi per sciogliere ogni dubbio sulla possibilità che possa configurarsi una cessione di beni.

5. Le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

Si intende con questo, come per la somministrazione di alimenti e bevande, da un lato escludere la possibilità che si possa venire indotti a considerare una cessione in luogo di una prestazione, dall'altro lato ad includere tutte le altre prestazioni di servizi non incluse nel novero dei commi precedenti.

2.5 Le prestazioni gratuite

Ai sensi del comma 3, art. 3, le prestazioni indicate nei commi 1 e 2 sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono:

- per ogni operazione di valore superiore a 50 euro² prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore,
- ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In altre parole, si parla sempre di prestazioni di servizi ed assoggettabilità ad IVA, rientranti nelle categorie che fino a questo momento abbiamo visto anche nel caso in cui ci si trovi in presenza di:

- operazioni di valore superiore ad euro 50 e che siano destinate all'autoconsumo dell'imprenditore o di suoi familiari
- operazioni gratuite effettuate per finalità estranee all'impresa.
- Le regole appena enunciate non si applicano in caso di:
 - somministrazioni nelle mense aziendali,
 - prestazioni di trasporto,
 - didattiche,

² Come introdotto dall'art. 30, d.lgs. 175/2014 che ha innalzato da 25,82 euro a 50 euro il limite di detraibilità.

- educative e ricreative,
- di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente,
- delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti del Terzo settore di natura non commerciale³, e
- delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici.

Le assegnazioni indicate al n. 6) dell'art. 2 sono considerate prestazioni di servizi quando hanno per oggetto cessioni, concessioni o licenze di cui ai nn. 1), 2) e 5) del comma precedente. Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

Riassumendo nella seguente tabella:

| | |
|--|---------------------------------------|
| <p>Prestazioni gratuite di valore superiore ad euro 50, nel caso siano effettuate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per uso familiare o personale dell'imprenditore, - per finalità estranee all'esercizio dell'impresa, - qualora sia stata detratta integralmente l'IVA afferente gli acquisiti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione. | <p>Operazioni soggette ad IVA</p> |
| <p>Prestazioni gratuite di valore inferiore ad euro 50, prestazioni gratuite di valore superiore ad euro 50 rientranti nel seguente genere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • somministrazione gratuita nelle mense aziendali, • prestazioni gratuite di trasporto didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, • prestazioni pubblicitarie gratuite per fini educativi e culturali, - prestazioni gratuite rese da professionisti ed artisti, - uso personale e familiare dell'imprenditore omessa a disposizione dei propri dipendenti di: • veicoli stradali a motore al momento del cui acquisto è stata detratta l'IVA ex art. 19-bis1, lett c) • telefonini nel caso in cui sia stata detratta una quota di IVA al momento dell'acquisto, superiore alla misura in cui tali beni sono utilizzati per fini diversi da quelli privati o estranei all'esercizio dell'attività dell'impresa, arte o professione. | <p>Operazioni non soggette ad IVA</p> |

³ La precedente espressione: *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) è stata sostituita ad opera della riforma del terzo settore dall'art. 89, DLgs 117/2017.*

2.6 Le operazioni non considerate prestazioni di servizi

Non sono considerate prestazioni di servizi:

- a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai nn. 5) e 6) dell'art. 2 della legge 22 aprile 1941, n. 633, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale;
- b) i prestiti obbligazionari;
- c) le cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'art. 2; ovvero cessioni di denaro o crediti in denaro, cessioni e conferimenti in società enti od associazioni, cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- d) i conferimenti e i passaggi di cui alle lettere e) ed f) del terzo comma dell'art. 2; cioè passaggi di beni in dipendenza di fusioni e trasformazioni;
- e) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli concernenti opere di cui alla lettera a), e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;
- f) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;
- g) [...];
- h) le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) del secondo comma dell'art. 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo.

Non costituiscono inoltre prestazioni di servizi le prestazioni relative agli spettacoli ed alle altre attività elencati nella tabella C allegata al presente decreto, 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 quadriennio con decreto del Ministro delle finanze:

- a) dagli organizzatori di spettacoli, nel limite massimo del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità;
- b) dal Comitato olimpico nazionale italiano e federazioni sportive che di esso fanno parte;
- c) dall'Unione nazionale incremento razze equine;
- d) dall'Automobile club d'Italia e da altri enti e associazioni a carattere nazionale.

Le disposizioni del primo periodo del terzo comma non si applicano in caso di uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero di messa a **disposizione a titolo gratuito nei confronti dei dipendenti:**

- a) **di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, pure sulla base** di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, la detrazione dell'imposta è stata operata in funzione della percentuale di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis1;

- b) **delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile** pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione, qualora sia stata computata in detrazione una quota dell'imposta relativa all'acquisto delle predette apparecchiature, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, ovvero alle suddette prestazioni di gestione, non superiore alla misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli di cui all'articolo 19, comma 4, secondo periodo.

3.

Operazioni fuori campo IVA

3.1 La mancanza del requisito soggettivo ed oggettivo

Come visto in premessa, la mancanza di uno dei tre requisiti delle operazioni IVA fa venire meno, ai fini dell'imposta, l'operazione; in alcuni casi, mancando il requisito della territorialità si configurano operazioni non imponibili (es. cessioni intracomunitarie o esportazioni), ovvero operazioni che pur non contemplando l'applicazione dell'IVA sono comunque disciplinate come tali dalla norma, in altri casi, mancando il requisito della territorialità, si configurano, appunto, operazioni non contemplate dal decreto sull'IVA, punto quest'ultimo che vedremo nel proseguo del presente lavoro.

È importante invece sottolineare che il venir meno di uno dei due requisiti restanti (soggettivo ed oggettivo) configura l'operazione, in maniera automatica fra quelle non rilevanti a fini IVA.

Mancanza del requisito soggettivo

È facile constatare come l'assenza della soggettività passiva del soggetto che pone in essere l'operazione configuri come non rilevante a fini IVA l'operazione stessa. Nella pratica occorre che nel rapporto almeno uno dei soggetti sia titolare di Partita IVA, e cioè quello che effettua l'operazione (in caso contrario si tratterebbe di un soggetto privato); infatti si possono realizzare le due seguenti situazioni:

a) Situazione n. 1

- Cedente/prestatore: titolare di partita IVA
- Cessionario/committente: titolare di partita IVA o anche NON titolare di Partita IVA (privato)

In questo caso l'operazione è di norma assoggettabile ad IVA se presenti tutti e tre i requisiti, cioè oltre a quello soggettivo, di cui si parla, anche quello oggettivo (cioè la tipologia di operazione) e quello territoriale, caratterizzato dal contenuto dell'art. 7, DPR 633/72. E' non imponibile a fini IVA, ma pur sempre rientrante nell'ambito di applicazione del decreto regolante l'imposta sul valore aggiunto se carente del requisito territoriale.

b) Situazione n. 2

- Cedente/prestatore: NON titolare di Partita IVA (privato)

- Cessionario /committente: titolare di partita IVA o anche NON titolare di Partita IVA (privato). In questo caso l'operazione è carente del requisito soggettivo e l'operazione non è rilevante a fini IVA, poiché colui che effettua l'operazione, non essendo titolare di P. IVA e quindi un privato cittadino non può porre in essere operazioni rilevanti ai fini del tributo.

Viene meno, infatti, il requisito soggettivo della titolarità di Partita IVA. Ciò non significa che il soggetto non possa effettuare cessioni o prestazioni di servizi nei confronti di un soggetto passivo IVA, bensì ciò significa semplicemente che non può emettere fattura (documento per eccellenza che identifica un'operazione posta in essere in ambito IVA) ma emetterà, a certificazione del corrispettivo la seguente documentazione, ciò al fine di rendere unicamente trasparente l'operazione per il soggetto passivo IVA che la riceve:

- Nel caso di prestazione di servizi il privato emetterà nota di prestazione occasionale (con i limiti e le eccezioni determinati dalla legge e dalla normativa contributiva)
- Nel caso di cessione di beni il privato emetterà una semplice ricevuta numerata indicando in luogo della P.IVA, inesistente poiché un privato, il suo codice fiscale.

IMPORTANTE:

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere da un soggetto non titolare di P. IVA debbono rispettare il limite massimo di euro 5.000, in quanto al superamento di detto limite si incorre in precise conseguenze.

Prima fra tutte, la perdita della connotazione di "occasionalità" dell'operazione in luogo dell'abitudine, che implica nel caso di cessione di beni, sempre l'apertura di P. IVA, mentre nel caso di prestazione di servizi in alternativa l'apertura di P. IVA o l'assunzione da parte del committente.

Mancanza del requisito oggettivo

La mancanza del requisito oggettivo si riferisce alla tipologia di operazione posta in essere la quale, se non è contemplata come cessione di beni ai sensi dell'art. 2, d.P.R. 633/1972 o come prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3, d.P.R. 633/1972, non prevede nemmeno che la stessa sia soggetta ad IVA, pertanto risulta essere Fuori Campo IVA.

Nella pratica se un'operazione non viene considerata come cessione o prestazione, essa non è rilevante a fini IVA, pur in presenza dei requisiti soggettivo e territoriale.

A tal proposito sia l'art. 2 che l'art. 3, rispettivamente al comma 3 e al comma 4, elencano una serie di operazioni da non considerarsi come cessioni o prestazioni, pertanto se si riscontra che una determinata operazione è inclusa nell'elenco tassativo di cui ai commi 3 (art. 2 per le cessioni) e 4 (art. 3 per le prestazioni) l'operazione non sarà rilevante a fini IVA.

Vediamo insieme tali elenchi per poi cercare di fornire, attraverso una serie di riferimenti di prassi un piccolo prontuario che guidi gli operatori del settore al riconoscimento di dette operazioni.

3.2 Operazioni non considerate cessioni di beni

Il comma 3, dell'art. 2, elenca le operazioni che non sono annoverate nella categoria delle cessioni di beni e pertanto le esclude dal campo di applicazione dell'IVA.

Quindi non sono considerate cessioni di beni:

a) Le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro.

Le cessioni di denaro non sono assoggettate ad IVA in quanto sono considerate semplice movimento di capitali. Per essere escluso dall'IVA:

- il denaro deve avere corso legale (infatti le monete e i biglietti da collezione sono soggette all'IVA con aliquota ordinaria);
- la sua cessione deve essere a titolo di liberalità o risarcimento danni. **Integrazione di prezzo.**

La cessione di denaro se effettuata sotto forma di integrazione di prezzo o finalizzata a cessione di beni o a prestazioni di servizi è soggetta ad IVA (art. 13, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Con riferimento alle cessioni di crediti, la Risoluzione 278/E del 4 luglio 2008 afferma:

... omissis...

Con riferimento allo specifico quesito posto dall'interpellante, riguardante il trattamento da riservare ai fini delle imposte indirette all'atto di cessione dei crediti si rileva che detto contratto può dar luogo ad:

- *operazioni di natura finanziaria, rientranti nel campo applicativo dell'IVA tra le operazioni esenti ex articolo 10, primo comma, n. 1), del d.P.R. n. 633 del 1972;*
- *operazioni di natura non finanziaria, escluse dal campo applicativo dell'IVA. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 3), decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rientrano tra le prestazioni di servizio, se effettuate dietro corrispettivo, "... le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro soluto, di crediti.". Nel caso in trattazione, come peraltro viene espressamente convenuto nel contratto di cessione di crediti stipulato*

tra ALFA ed il pool di società di leasing, detta cessione ha la funzione giuridica di garantire lo “... esatto adempimento delle obbligazioni tutte assunte in dipendenza del Contratto di Locazione Finanziaria ed, in particolare, a garanzia del pagamento dei canoni, dei relativi interessi ... e di quant’altro dovuto in dipendenza dell’eventuale risoluzione anticipata, di eventuali imposte, nonché a garanzia di qualunque altra somma, compreso il risarcimento danni, dovuta in dipendenza del presente contratto ...” (articolo 2 del contratto di cessione di crediti tra ALFA ed il pool di società di leasing). L’espressa e motivata rappresentazione della causa contrattuale esclude che il contratto di cessione di crediti in esame abbia natura finanziaria. Il contratto di cessione dei crediti in parola va, pertanto, ricondotto nell’ambito dell’articolo 2, terzo comma, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale “Non sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro”. Tale inquadramento comporta l’esclusione dell’operazione in esame dal campo di applicazione IVA, con conseguente applicazione della disposizione recata dall’articolo 6 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, per la quale le cessioni di crediti scontano l’imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50 per cento. A tal riguardo non è condivisibile l’interpretazione proposta in via subordinata dall’interpellante, in base al quale l’articolo 6 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 va interpretato nel senso che “... l’imposta nella misura proporzionale dello 0,5 per cento trova applicazione soltanto nella ipotesi in cui la garanzia venga ad essere prestata da un soggetto estraneo al rapporto”. Invero, la predetta disposizione va interpretata ... omissis ...

b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda”.

Tali operazioni sono considerate non soggette ad IVA poiché se in caso contrario lo fossero, in sede di trasferimento si genererebbero debiti e crediti di IVA molto elevati in capo ai soggetti coinvolti nell’operazione straordinaria. Pertanto, in osservanza all’alternatività fra IVA ed imposta di registro, le operazioni di conferimento sono soggette ad imposta proporzionale di registro.

Attenzione

Le cessioni dei singoli beni appartenenti all'azienda sono soggette ad IVA, come, a far data dall'1 gennaio 1998 anche i conferimenti dei singoli beni o servizi in società, enti od associazioni (Sesta Dir. Com. recepita dal d.l. 313/1997).

A supporto di quanto sopra affermato, riportiamo uno stralcio della circolare ministeriale

328/E del 24 dicembre 1997

... omissis...

L'art. 1, comma 1 del d.lgs. n. 313 del 1997 in esame ha apportato alcune modifiche all'art.

2, comma 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, riformulando la lettera b) e sopprimendo le lettere e) ed h). La nuova formulazione della citata lettera b) è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo, come previsto dalla VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, i conferimenti di singoli beni, non costituenti azienda o rami di azienda, intendendosi, questi ultimi, come complessi di beni e servizi collegati tra loro in modo da costituire un'autonoma organizzazione produttiva. Ciò in quanto il conferimento configura un atto a titolo oneroso che comporta il trasferimento della proprietà a favore del soggetto conferitario. Resta confermata l'esclusione dal tributo per i conferimenti e per le cessioni aventi ad oggetto aziende o rami di aziende. È appena il caso di rammentare che se i conferimenti hanno per oggetto denaro, gli stessi non vanno assoggettati all'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a) del d.P.R. n. 633 del 1972. Inoltre, per il principio dell'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, stabilito dagli artt. 5 e 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, devono ritenersi non più applicabili le disposizioni di cui all'art. 4 della tariffa, parte prima, allegata al predetto decreto, qualora i conferimenti abbiano ad oggetto singoli beni.

... omissis...

c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10.

La norma si riferisce ai terreni agricoli, le cui cessioni non sono soggette ad IVA ma ad imposta di registro proporzionale.

Nel caso in cui ci si trovi in presenza di terreni edificabili o suscettibili di utilizzazione edificatoria, allora la cessione verrà assoggettata ad IVA.

Utilizzazione edificatoria

L'art. 36, comma 2, d.l. 223/2006 chiarisce che:

2. Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Di seguito si riportano alcune eccezioni alla regola appena enunciata, ossia, non assoggettabilità all'IVA dei terreni agricoli e tassazione IVA per i terreni edificabili.

| TIPOLOGIA DI OPERAZIONE | RIFERIMENTO DI PRASSI/GIURISPRUDENZA | CONTENUTO |
|--|--|--|
| Cessione indistinta di terreni agricoli ed edificabili | Risoluzione ministeriale n. 430065 del 10 settembre 1991 | <p>IN BREVE: <i>Laddove solo una parte di una vasta area compravenduta potrebbe essere suscettibile di edificazione, mentre la restante parte non ha idoneità ad essere utilizzata a fini edificatori, e si e' pattuito per la cessione un prezzo indistinto, non ricorrono nella fattispecie i presupposti oggettivi perche' l'operazione possa essere soggetta ad IVA, e va ritenuta applicabile l'imposta proporzionale di registro.</i></p> <p>Il tutto nasce dal fatto che è intervenuta una compravendita di terreni fra due aziende agricole. Compravendita nella quale il corrispettivo è stato totalmente assoggettato ad IVA, scontando collateralmente l'imposta di registro in misura fissa. Successivamente la parte acquirente ha presentato richiesta di</p> |

| | | |
|--|--|---|
| | | <p>rimborso a fini IVA dovuta all'acquisto effettuato a suo tempo e così come descritto nelle righe precedenti.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate rifiuta il rimborso all'azienda agricola acquirente per le seguenti motivazioni.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La compravendita ha riguardato solo in minima parte terreni soggetti ad utilizzo edificatorio, ciò desumibile dall'idoneo certificato di destinazione urbanistica. • In aggiunta è stato stabilito dalle parti un corrispettivo indistinto fra le due tipologie di terreno, in relazione alle quali, per altro, fra quelle non edificabili erano annoverati sia terreni agricoli che terreni di rispetto stradale, pur sempre edificabili ma non "utilizzabili". <p>Alla luce di quanto sopra l'ufficio ha ritenuto che non ricorresse il requisito oggettivo di assoggettabilità ad IVA dell'intera operazione, rimandando alla tassazione proporzionale delle imposte ipo-catastali e di registro.</p> |
| Cessione di terreni con fabbricati industriali | Cass., sez. I, 4523 del 9 maggio 1994 | <p>IN BREVE: al fine di comprendere se l'operazione in caso di compravendita di fabbricati industriali con annessi terreni debba o meno essere assoggettata ad IVA è necessario risalire nel tempo alla vera natura dei terreni al momento della stipula del contratto.</p> |
| Cessione di terreno ad ente pubblico | Risoluzione ministeriale n. 23/E del 30 marzo 1998 | <p>IN BREVE: La cessione gratuita ad un Comune di un terreno edificabile e' esente da IVA ai sensi del combinato disposto dagli artt. 2, comma 2, n. 4, e 10, n. 12 del D.P.R. n. 633/72.</p> <p>Una società ha, infatti, richiesto, in via preventiva il trattamento a fini IVA relativo ad una cessione a titolo gratuito al Comune di Roma di un terreno edificabile che sarebbe stato destinato alla realizzazione di un</p> |

| | | |
|--|----------------------------------|---|
| | | <p>intervento pubblico di interesse generale. Partendo dall'interpretazione dell'articolo 2, secondo comma, n. 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 che qualifica come cessioni di beni anche quelle gratuite ad esclusione di quelle relative a beni la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario inferiore alle cinquantamila lire e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis.</p> <p>Accostando successivamente l'interpretazione dell'articolo 10, n. 12, del medesimo DPR n. 633 del 1972 che considera esenti dall'IVA le cessioni di cui al n. 4 del citato articolo 2, se fatte, tra gli altri, agli enti pubblici.</p> <p>Sulla base del combinato disposto delle richiamate norme, l'ufficio ha ritenuto che la cessione gratuita del terreno di cui in premessa effettuata a favore dell'Ente locale territoriale potesse fruire del cennato regime di esenzione dall'imposta.</p> |
| Cessione di terreno edificabile da parte di un agricoltore | Cass., n. 5366 del 2 giugno 1999 | <p>IN BREVE: la cessione di un terreno a suo tempo agricolo e detenuto da un imprenditore agricolo, successivamente divenuto edificabile, non è assoggettabile ad IVA, avendo il terreno perduto la qualità di bene strumentale, cioè di bene relativo all'impresa. Con la conseguenza che tale cessione non deve essere assoggettata ad IVA, bensì all'imposta – proporzionale – di registro</p> |

d) Le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati.

e) (Soppressa).

f) I passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti a condizione che il soggetto incorporante o risultante dalla

fusione, dalla scissione, dalla trasformazione o da analoghe operazioni abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari.

Le voci g) ed h) sono state soppresse.

i) Le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari.

Ciò perché molto semplicemente si tratta di operazioni aventi per oggetto entrate tributarie le quali non possono essere a loro volta assoggettate ad altri tributi.

l) Le cessioni di paste alimentari; le cessioni di pane, biscotto di mare, e di altri prodotti della panetteria ordinaria, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta; le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie.

m) Le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al regio decreto legge 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito nella legge 5 giugno 1939, n. 937, e successive modificazioni ed integrazioni.

3.3 Casi risolti dalla prassi

Dal momento che non sempre è agevole capire se una determinata operazione sia o non sia rilevante a fini IVA ci proponiamo di esporre una carrellata di prassi e giurisprudenza al fine di fornire la soluzione di alcuni casi pratici.

- **Risoluzione ministeriale n. 502317 del 17 ottobre 1973**

I passaggi di mangimi dal settore della produzione al settore agricolo nell'ambito della stessa impresa – Artt. 2 e 34, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'Associazione ha fatto presente che talune associate svolgono, nell'ambito della stessa impresa, la produzione di mangimi e l'allevamento del bestiame e chiede di conoscere se i passaggi di mangimi dal settore della produzione industriale al settore agricolo (allevamento del bestiame) costituiscono, nei riflessi dell'IVA, cessioni imponibili. Al riguardo si comunica che gli anzidetti passaggi, svolgendosi all'interno dell'impresa, non comportano alcun trasferimento di proprietà, né rientrano in alcuna delle assimilazioni a cessione previste dall'art. 2

del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ne consegue che i passaggi medesimi non sono soggetti all'IVA.

- **Circolare ministeriale n. 502598 del 1° agosto 1974**

Cessione di prodotti petroliferi (d.P.R. n. 633/1972, Artt. 2, 21, 24, 27, 30, 38, 72, 92). La cessione di titoli non rappresentativi di merce non configura una cessione di beni e pertanto non soggetta ad IVA. In questo senso anche la Circolare n. 27/1976 e la risoluzione ministeriale 21/E del 21 febbraio 2011 le quali illustrano come non siano assimilabili alle merci che rappresentano, i buoni omaggio di carburante.

La benzina destinata a determinate categorie di consumatori (NATO, Corpo Diplomatico, turisti stranieri, ambulanze, ecc.) gode, per 72, disposizioni di legge, della riduzione dell'imposta di fabbricazione e, conseguentemente, essendo questa una componente del valore tassabile, dell'IVA ad essa afferente oppure, in alcuni casi, della totale esenzione dai due suddetti tributi. Per effetto di tali agevolazioni, il prezzo al litro di questa benzina è stabilito in misura inferiore al normale prezzo di vendita praticato alla pompa per il consumo nazionale.

... omissis...

Le Società petrolifere rimborsano successivamente al distributore, dietro consegna dei "buoni", il normale prezzo stabilito per litro dal CIP per il consumo nazionale. Ne deriva che le Società stesse hanno di fatto corrisposto l'IVA sul normale prezzo praticato alla pompa, anziché sul prezzo agevolato che, in effetti, viene pagato dal possessore del buono e, di conseguenza, si trovano in credito verso lo Stato per la differenza di imposta pagata in più.

... omissis...

In relazione a ciò, le Società operanti nel settore petrolifero, tra cui anche l'Azienda di Stato

(AGIP-Gruppo ENI), hanno chiesto di conoscere:

1) in quale modo debbano essere contabilizzate le operazioni relative alle cessioni di benzina ad oneri agevolati effettuate a mezzo dei "buoni" di cui sopra;

... omissis...

Ciò premesso, si precisa che nessuna fattura deve essere messa nelle cessioni o consegne dei "buoni" da parte delle Società petrolifere o a favore di esse, anche da parte dei distributori stradali, dovendosi considerare tali passaggi non imponibili ai fini dell'IVA.

- **Risoluzione ministeriale n. 501824 del 1° giugno 1974**

Caparra confirmatoria – se resta la sua natura risarcitoria è considerata operazione FCI, se all’atto del preliminare si decide di imputarla in conto corrispettivo diviene imponibile IVA.

La Società ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, ai fini dell’IVA, riservato alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria nei preliminari di compravendita di unità immobiliari di contenuto meramente obbligatorio e quindi non traslativo del bene. Al riguardo deve preliminarmente osservare che, ai sensi dell’art. 1385 c.c., la caparra confirmatoria non può considerarsi come un parziale pagamento anticipato del prezzo avendo funzione risarcitoria del danno in caso di inadempimento ingiustificato. Di conseguenza, le somme versate a tale titolo – titolo che deve risultare esplicitamente dal contesto dell’atto – non possono farsi rientrare nella sfera di applicazione dell’ultimo comma dell’art. 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto, appunto, non costituenti corrispettivo dell’operazione. Resta inteso che, ove al momento della stipula del contratto di vendita dell’immobile la caparra venga imputata alla prestazione dovuta, essa diviene parte dei corrispettivi pattuiti e come tale concorre alla formazione della base imponibile ai sensi del primo comma dell’art. 13 del decreto n. 633.

- **Risoluzione ministeriale n. 381445 del 23 aprile 1980**

Distribuzione gratuita di dischi e nastri pre-registrati opportunamente contrassegnati è considerata FCI – Procedura ai fini IVA – Artt. 2 e 39, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La società ... ha fatto presente che nell’ambito della propria attività di vendita di dischi e nastri pre-registrati di musica leggera e classica, distribuisce gratuitamente, come campionatura, detti prodotti ad agenti di vendita, a dipendenti del settore commerciale, nonché a giornalisti e funzionari di reti televisive e radiofoniche, adottando le seguenti procedure:

- *in un angolo della busta del disco già confezionato viene impressa, a mezzo di un timbro a perforazione, e perciò in maniera indelebile, la dicitura “campione gratuito”;*

- *sulla confezione dei nastri pre-registrati, non essendo possibile la perforazione essendo l'involucro in plastica, viene apposta, a mezzo di un timbro ad inchiostro indelebile, uguale dicitura "campione gratuito";*
- *istituzione di un apposito "registro dei campioni gratuiti" tenuto in conformità dell' art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 al fine di vincere la presunzione di cessione di cui al successivo art. 53, relativamente ai dischi ed ai nastri ceduti come campioni e di consentire qualsiasi controllo quantitativo sulle cessioni suddette. In relazione a tale situazione la società istante ha chiesto di conoscere se le cessioni di dischi e nastri pre-registrati, come sopra distribuiti gratuitamente, rientrano nella previsione legislativa di cui alla lett. d), terzo c., art. 2 del cennato d.P.R. n. 633 e successive modificazioni e sono quindi fuori del campo di applicazione dell'IVA, tenuto conto del loro modico valore. Esaminata la prospettata questione, deve essere presente che la richiamata disposizione contenuta alla lett. d) dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 consente l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA delle cessioni di campioni gratuiti di modico valore sempreché ciò risulti da apposito contrassegno apposto in modo indelebile su ciascun prodotto al detto titolo ceduto. Ciò premesso deve essere dichiarato, quanto al caso in esame, che le modalità e la procedura poste in essere dalla società istante appaiono conformi alle disposizioni dettate in materia dal citato d.P.R. n. 633 e pertanto le cessioni in argomento sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'IVA.*

- **Risoluzione ministeriale n. 352577 del 31 marzo 1983**

IVA e Registro – Cessione di immobile da parte di Comune e Ente ospedaliero ad una società di capitali non è soggetta ad IVA – Artt. 2 e 4, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Art. 38, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634.

Il commercialista in oggetto ha chiesto di conoscere se la cessione ad una società di capitali di un fabbricato di civile abitazione, effettuata congiuntamente da un Comune e da un ente ospedaliero – ai quali l'immobile è pervenuto per lascito testamentario – sia soggetta all'IVA o ad imposta proporzionale di registro. L'istante ha precisato, inoltre, che il lascito testamentario imponeva la condizione ai beneficiari (Comune ed ente ospedaliero) di realizzare la vendita dell'immobile mediante asta e di destinare il ricavato a scopi istituzionali dei due enti. La

scrivente, esaminate le relative istanze e condividendo il parere di codesto Ispettorato, ritiene che la detta cessione non rientri nel campo di applicazione dell'IVA, e sia quindi soggetta all'imposta proporzionale di registro, per carenza del requisito soggettivo. Infatti, si ritiene che il trasferimento dell'immobile non sia effettuato nell'esercizio di attività commerciale, così come prescritto dall'art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto il fabbricato in questione non è stato acquistato per essere utilizzato in attività commerciali ma è pervenuto agli enti venditori mediante lascito testamentario, onerato dall'obbligo della vendita per destinarne il ricavato al perseguimento degli scopi istituzionali degli enti su indicati.

- **Risoluzione ministeriale n. 342552 del 10 novembre 1983**

Cessione di distributore di carburanti operazione non rilevante a fini IVA – Costituisce azienda ai sensi dell'art. 2555 del codice civile.

Con la nota sopraindicata codesto Ispettorato ha trasmesso, con proprio parere, un'istanza del signor, con la quale si chiede di conoscere il trattamento tributario applicabile sulla cessione di un impianto di distribuzione di carburanti. Al riguardo la scrivente fa presente di condividere quanto precisato da codesto Ispettorato con la nota sopracitata in merito alla non applicabilità dell'IVA sulla cessione di cui si tratta. Ed invero un distributore di carburante, dotato di tutte le attrezzature tecniche idonee al suo funzionamento, come nel caso di specie, costituisce esso stesso un'azienda, secondo i principi stabiliti dall'art. 2555 del codice civile, trattandosi di un complesso di beni (pompa per l'erogazione di carburante, terreno, pensilina, chiostrina del personale, ecc.) organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa. La circostanza, poi, che l'impianto in questione appartiene ad una società che ne possiede anche altri, non appare rilevante ai fini di una diversa soluzione del problema, in quanto ogni singolo impianto costituisce un'entità aziendale a sé stante, avente un'autonoma funzionalità e produttività distinta dagli altri impianti nonché un proprio avviamento. Pertanto, sulla base delle suesposte motivazioni, la scrivente, condividendo al riguardo il parere espresso da codesto Ispettorato, dichiara che la cessione dell'impianto di cui si tratta è fuori del campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera b), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e

successive modificazioni, e conseguentemente la medesima va assoggettata all'imposta di registro, stante il principio dell'alternatività dei due tributi.

- **Nota n. 399456 del 31 ottobre 1984**

Le indennità agli allevatori di equini, bovini, suini, ovini e caprini abbattuti o distrutti in quanto infetti sono FCI.

È fuori dal campo di applicazione del tributo, data la sua natura risarcitoria – Quota dell'IVA di rivalsa presumibilmente perduta per la mancata cessione.

Il particolare meccanismo dell'IVA in agricoltura esclude che l'imposta possa aggiungersi al risarcimento – Artt. 1 e 34 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con la nota che si riscontra codesto Ministero ha fatto presente che ai sensi della legge 23 gennaio 1968, n. 34 e del d.m. 8 novembre 1968, viene corrisposta una indennità agli allevatori equini, bovini, suini, ovini e caprini abbattuti o distrutti in quanto infetti o sospetti di infezione. Tale indennità è fissata in misura percentuale variabile sul valore medio di mercato riferito alla specie e categoria di appartenenza degli animali. In sede di liquidazione di detta indennità è stata avanzata da parte di alcuni allevatori la richiesta che l'indennità stessa debba essere determinata tenendo conto anche della quota concernente l'ammontare dell'IVA che gli allevatori avrebbero percepito in sede di rivalsa qualora avessero ceduto gli animali di che trattasi in regime di libero mercato. Al riguardo la scrivente fa presente che le indennità di che trattasi sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA in quanto non sono corrisposte agli allevatori a fronte di cessioni di beni ma a titolo risarcitorio del danno economico sopportato dai medesimi. Per una migliore intelligenza della questione si precisa la dinamica della disciplina IVA applicabile al particolare settore. Gli allevatori sono ammessi, salvo opzione contraria, al regime speciale previsto, per i produttori agricoli, dall'art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che è imperniato su un sistema di applicazione, in sede di cessione dei prodotti agricoli, di aliquote IVA differenziate e di detrazione forfettaria del tributo pari all'imposta addebitata e riscossa sulle cessioni di beni, con conseguente azzeramento del debito d'imposta verso l'Erario. Ciò premesso la scrivente ritiene che nella determinazione della base imponibile su cui calcolare le predette indennità non possa essere preteso legittimamente anche l'ammontare dell'IVA che gli allevatori avrebbero riscosso se avessero

ceduto gli animali sul libero mercato in quanto le indennità stesse sono corrisposte a titolo risarcitorio in misura forfettaria che non necessariamente deve tener conto di tutto il danno economico sopportato dagli allevatori. In definitiva, esulando la determinazione del danno in discorso dalla competenza della scrivente, vedrà codesto Ministero se e quali determinazioni adottare in ordine ad una eventuale modifica della normativa che presiede alla determinazione delle cennate indennità.

- **Risoluzione ministeriale n. 322433 del 27 luglio 1985**

Esproprio di fabbricati e di aree edificabili destinati alla realizzazione di Caserme per reparti militari sono operazioni non rilevanti a fini IVA.

Con la nota sopraindicata, codesto Ministero ha fatto presente che deve procedere all'espropriazione di un complesso di immobili, costituito da aree edificabili e da fabbricati di varia tipologia, al fine di realizzare caserme per reparti militari. I predetti immobili sono espropriati a soggetti d'IVA. Ciò premesso, ha chiesto di conoscere quale sia il trattamento tributario, agli effetti del menzionato tributo, applicabile agli indennizzi relativi agli espropri sopraccennati. Al riguardo si precisa anzitutto che, ai fini IVA, gli atti di esproprio sono cessioni, con la conseguenza che se sono a carico di soggetti d'IVA, gli indennizzi relativi sono da assoggettare al tributo. Per quanto poi attiene all'aliquota applicabile, si fa rilevare che sulle cessioni di aree edificabili l'imposta sul valore aggiunto si rende dovuta con l'aliquota ordinaria del 18%, a nulla rilevando l'uso che delle medesime sarà fatto dall'acquirente, mentre le cessioni di fabbricati sono da assoggettare all'IVA con l'aliquota ridotta del 2% se effettuate dalle imprese costruttrici e se aventi per oggetto immobili agevolati di cui al primo comma dell'art. 8 del d.l. 31.10.1980, n. 693 (case di abitazione non di lusso, case rurali, ecc.). In caso diverso dette cessioni sono da assoggettare all'aliquota IVA del 18%.

Sulla base delle suesposte precisazioni ne consegue che nel caso prospettato gli indennizzi di esproprio relativi alle aree edificabili sono da assoggettare al menzionato tributo con l'aliquota del 18%, mentre per stabilire l'aliquota IVA applicabile agli indennizzi relativi agli espropri dei singoli fabbricati e delle relative aree di pertinenza, si dovrà procedere ad individuare sia i soggetti espropriati sia la tipologia di ciascun immobile, secondo i criteri previsti dalle

disposizioni contenute nel menzionato art. 8 del d.l. n. 693. È infine appena il caso di precisare che alla fattispecie in esame non si rendono comunque applicabili le disposizioni agevolative contenute in via transitoria nell'art. 2 del d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, in quanto, a prescindere da altre considerazioni, il soggetto espropriante (equiparabile ad un acquirente) non è né una persona fisica né una cooperativa edilizia.

- **Risoluzione ministeriale n. 355215 del 15 maggio 1985**

IVA – Contributi a fondo perduto – Esclusione da imposta – Artt. 1, 2, 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con processo verbale redatto in data 30 maggio 1983, un gruppo operativo dell'Ufficio IVA di ... ha constatato che l'Associazione indicata in oggetto ha omesso di fatturare taluni contributi e sovvenzioni erogati nell'anno 1982 da parte del Ministro del Turismo e dello Spettacolo, dalla Regione ... e dal Comune di ... E ciò in quanto, a giudizio dei verbalizzanti, tali contributi, essendo stati concessi esclusivamente in relazione ai programmi della stagione concertistica e della attività svolta, sono da considerare veri e propri corrispettivi assoggettabili all'IVA. Il Presidente e legale rappresentante dell'Associazione in parola, sostiene invece che i contributi erano stati corrisposti tutti a fondo perduto. Al riguardo, la scrivente ritiene, in sintonia a quanto osservato da codesto Ispettorato compartimentale con la nota in riferimento, che ai fini della soluzione del caso di specie si rende opportuna l'esplicazione di una specifica indagine volta ad acclarare l'effettiva natura dei contributi in questione. È appena il caso di rilevare che, a tali fini, assumono rilevanza determinante le delibere e le eventuali convenzioni di elargizione del contributo da parte degli enti pubblici summenzionati. Pertanto, qualora risulti, come afferma la parte, che i contributi di cui trattasi siano stati in effetti versati a fondo perduto e non a fronte di prestazioni di servizi, gli stessi non possono essere considerati corrispettivi e, quindi, sono da ritenere esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, per mancanza del presupposto oggettivo.

- **Risoluzione ministeriale n. 650989 dell'11 febbraio 1989**

I premi di incentivazione corrisposti ai concessionari per incremento vendite autoveicoli costituiscono mere cessioni di denaro, fuori dal regime impositivo – Artt. 2 e 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con processo verbale redatto in data 6 febbraio 1988, il comando Nucleo di Polizia tributaria di C. constatava, tra l'altro, a carico della S.n.c. S. esercente l'attività di concessionaria della Austin Rover Italia la mancata fatturazione dei "premi di incentivazione" corrisposti dalla concedente al fine di incrementare la vendita di autovetture. L'addebito in questione trae origine dalla seguente situazione di fatto. Le somme erogate alle concessionarie dalla Austin Rover Italia venivano in un primo tempo considerate come sconti su precedenti forniture regolarmente assoggettate ad IVA. La Società, pertanto, emetteva la nota di variazione con addebito IVA, a norma del comma 2 dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972. In seguito riteneva, invece, che le operazioni in questione dovessero essere considerate erogazioni di denaro non costituenti cessioni di beni, ai sensi del comma 3, lettera a) dell'art. 2 dello stesso decreto. I verbalizzanti, presupponendo che le somme elargite dalla concedente debbano essere considerate provvigioni, e cioè corrispettivi di un'obbligazione di fare ex art. 3 del d.P.R. n. 633/1972 da assoggettare ad IVA sulla base di regolari fatture da emettersi da parte del percipiente, pervengono alla conclusione che la S.n.c. S. si è resa responsabile di violazioni relative all'obbligo di fatturazione a norma dell'art. 21 del più volte citato d.P.R. n. 633. Al riguardo, la scrivente, condividendo il parere espresso da codesto Ispettorato e alla luce della giurisprudenza favorevole dei giudici ordinari e tributari, ritiene che il rilievo in argomento, da un attento esame, non possa considerarsi fondato. Non sembra, infatti, che il premio di incentivazione corrisposto alla società concessionaria possa costituire il corrispettivo di una prestazione di servizio resa dal concessionario stesso nei confronti della ditta automobilistica. Ciò in quanto il maggior impegno finalizzato a concludere un maggior numero di contratti di compravendita, non sembra porsi come adempimento di un autonomo obbligo di promozione assunto contrattualmente, poiché trattasi della medesima attività svolta normalmente dal concessionario stesso. Da ciò consegue che le somme di denaro in parola debbano essere considerate semplici cessioni di denaro e, quindi, non soggette ad IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a), del d.P.R. n. 633.

- **Risoluzione ministeriale n. 430065 del 10 settembre 1991**

Registro – Cessione – Di terreno – Dichiarato edificabile – Assoggettamento ad IVA – Carenza di presupposti soggettivo ed oggettivo per l'imposizione IVA – Ricupero del tributo – Proporzionale – Rimborso IVA – Revoca – Artt. 1, 2, 19 e 30, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Tariffa, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Con atto notarile del 31 maggio 1988, registrato a R., la società A. vendeva alla società agricola B. alcuni terreni dichiarati di natura edificabile siti nel comune di B. per il prezzo di un miliardo. L'atto di vendita veniva assoggettato dal competente ufficio del registro di R. all'imposta fissa di registro, avendo le parti dichiarato di aver assoggettato a IVA la cessione in parola, in quanto cessione, da parte di società, di terreni edificabili.

Nell'esaminare la dichiarazione annuale IVA prodotta per l'anno 1988 dalla società acquirente, evidenziante un'eccedenza in detrazione derivante dall'imposta assolta per rivalsa sulla detta operazione, l'ufficio IVA di S. non dava seguito alla relativa richiesta di rimborso ritenendo l'operazione stessa erroneamente assoggettata ad IVA in quanto soggetta all'imposta di registro.

Argomentava in proposito il predetto ufficio che l'operazione non poteva rientrare nell'ambito di applicazione dell'IVA mancando sia il presupposto soggettivo che quello oggettivo. In particolare, l'ufficio IVA riteneva carente il presupposto oggettivo in quanto dei terreni compravenduti, della complessiva superficie di Ha 62/33/95, una parte ha natura agricola, altra parte risulta inedificabile in quanto destinata o ad area di rispetto della viabilità o a strade o a verde pubblico attrezzato, mentre la restante parte sarebbe suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Le dette destinazioni risultano dallo specifico certificato n. 2882 rilasciato in data 6 maggio 1988 dal comune di B. Esaminata la prospettata situazione la scrivente sottolinea, in via preliminare, che le disposizioni che regolano la soggetta materia pongono specifiche condizioni, di natura soggettiva e oggettiva, per l'assoggettamento delle operazioni concernenti trasferimenti di terreni all'imposta sul valore aggiunto, chiaro essendo che in assenza di taluno dei presupposti l'operazione resta soggetta all'imposta di registro, imposizione questa che non postula l'esistenza di presupposti specifici.

Nel caso in esame, come chiaramente evidenziato nel richiamato certificato rilasciato dal comune competente, solo una parte della vasta area compravenduta potrebbe essere suscettibile di utilizzazione a scopi edilizi dopo che siano stati posti

in essere, ovviamente, idonei strumenti di urbanizzazione che condizionano il rilascio delle prescritte autorizzazioni amministrative.

La restante, prevalente superficie, destinata a coltivazione agricola o a zona a vincolo speciale o di rispetto della viabilità, nonché a verde pubblico attrezzato, non ha idoneità a essere utilizzata a finalità edificatoria.

In tale situazione e considerato altresì che per la cessione di cui trattasi è stato stabilito dalle parti un prezzo indistinto, ritiene la scrivente che nella fattispecie non ricorrono i presupposti oggettivi perché l'operazione possa ritenersi soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

- **Circolare ministeriale n. 13 (prot. n. 478125) del 30 gennaio 1993**

La vendita di francobolli effettuata anche da parte di soggetti diversi dai rivenditori secondari di genere di monopolio non è assoggettabile al regime IVA. Art. 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con nota del 15 dicembre 1992, prot. D.G./Bil P.E., l'Amministrazione delle poste e delle telecomunicazioni ha chiesto, tra l'altro, di conoscere il trattamento tributario, ai fini dell'IVA, della vendita di francobolli nuovi effettuata anche da parte di soggetti diversi dai rivenditori secondari di genere di monopolio.

Ritiene, al riguardo, la scrivente che il regime di non assoggettabilità all'IVA previsto dalla lettera i) del comma 3 dell'art. 2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente "le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari", ha valenza oggettiva, con la conseguenza che dette cessioni devono considerarsi escluse dal campo di applicazione dell'imposta a prescindere dal soggetto, pubblico o privato, che le ponga in essere, purché, beninteso, si tratti di valori ancora utilizzabili venduti al valore facciale.

- **Circolare ministeriale n. 328 del 24 dicembre 1997**

Non rientrano nel campo di applicazione IVA i conferimenti.

... omissis...

1.1.1. Conferimenti

L'art. 1, comma 1 del d.lgs. n. 313 del 1997 in esame ha apportato alcune modifiche all'art. 2, comma 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, riformulando la lettera b) e sopprimendo le lettere e) ed h).

La nuova formulazione della citata lettera b) è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo, come previsto dalla VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, i conferimenti di singoli beni, non costituenti azienda o rami di azienda, intendendosi, questi ultimi, come complessi di beni e servizi collegati tra loro in modo da costituire un' autonoma organizzazione produttiva.

Ciò in quanto il conferimento configura un atto a titolo oneroso che comporta il trasferimento della proprietà a favore del soggetto conferitario.

Resta confermata l'esclusione dal tributo per i conferimenti e per le cessioni aventi ad oggetto aziende o rami di aziende.

È appena il caso di rammentare che se i conferimenti hanno per oggetto denaro, gli stessi non vanno assoggettati all'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a) del d.P.R. n. 633 del 1972. Inoltre, per il principio dell'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, stabilito dagli artt. 5 e 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, devono ritenersi non più applicabili le disposizioni di cui all'art. 4 della tariffa, parte prima, allegata al predetto decreto, qualora i conferimenti abbiano ad oggetto singoli beni.

- **Risoluzione ministeriale n. 130/E del 29 luglio 1999**

Operazioni di sottoscrizione e riscatto delle quote di partecipazione a fondi comuni di investimento detenute da imprese commerciali non sono operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

Con istanza del 30 settembre 1998 diretta alla scrivente, di cui si allega copia, l'Associazione ... ha chiesto di conoscere gli obblighi fiscali, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, alla cui osservanza sono eventualmente tenuti i soggetti che effettuano operazioni di sottoscrizione e riscatto delle quote di partecipazione a fondi comuni di investimento.

In particolare, le imprese commerciali, tra le varie operazioni di investimento della propria liquidità, pongono in essere, tra l'altro, quelle relative alla detenzione di quote di fondi comuni di investimenti. Tali operazioni consistono, più precisamente, nella sottoscrizione di quote di partecipazione al fondo con la quale vengono creati i titoli di credito, cioè le quote, a fronte della liquidità, che il fondo medesimo riceve; successivamente all'atto del riscatto delle quote di partecipazione, i titoli vengono annullati e l'impresa consegue il controvalore in moneta delle medesime quote annullate.

Sulla base di quanto esposto in premessa, la scrivente ritiene che le somme necessarie alla sottoscrizione delle suddette quote e quelle ricevute per il riscatto delle medesime non rappresentano corrispettivi relativi ad operazioni rientranti nel campo dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Le stesse, infatti, si riferiscono piuttosto a cessioni che hanno per oggetto denaro che, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non sono soggette all'IVA. Ne consegue, pertanto, che per le operazioni in argomento non devono essere osservati gli obblighi di cui agli articoli 21 e seguenti del Titolo II del citato d.P.R. n. 633 del 1972.

- **Circolare ministeriale n. 207/E del 16 novembre 2000**

La cessione di aree fatta ai comuni al fine di ottenere lo sconto su oneri di urbanizzazione dovuti dai cittadini non è operazione assoggettabile a fini IVA

... omissis...

2.1.11. Art. 51 - Acquisizione di aree e di opere da parte dei comuni

... omissis... non deve intendersi rilevante agli effetti dell'IVA, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione di aree o di opere di urbanizzazione nei confronti dei comuni come scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.

In particolare la disposizione in esame chiarisce il trattamento tributario, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, applicabile alle predette cessioni effettuate dai titolari delle concessioni ad edificare, a scomputo totale o parziale della quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, come disciplinato dalle disposizioni di cui alla l. 28 gennaio 1977, n. 10 (cosiddetta "Legge Bucalossi"). Precedentemente, infatti, il contrastante orientamento sussistente sulla predetta problematica tra la prassi ministeriale e la giurisprudenza amministrativa, circa l'effettivo trattamento fiscale da riservare alle suddette operazioni, aveva originato oggettive situazioni di incertezza.

Pertanto, l'articolo 51 supera i predetti dubbi e stabilisce che la cessione ai comuni di aree ed opere di urbanizzazione, da parte dell'impresa titolare della concessione ad edificare, a scomputo della quota di urbanizzazione, costituisce un'operazione non rilevante agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto alla stregua del trattamento fiscale applicabile al versamento in denaro della predetta quota

effettuato, alternativamente, dalla medesima impresa. Infine, nella menzionata norma il legislatore ha avuto modo, altresì, di prevedere che l'operazione di cessione non determina alcun limite alla possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi afferenti le operazioni in questione, effettuati da parte delle imprese concessionarie.

- **Risoluzione ministeriale n. 102/E del 4 luglio 2000**

Operazione a premio la quale offre, tramite un acquisto la possibilità di sconto su altro acquisto. L'operazione descritta non è assoggettabile ad IVA.

Con foglio del 13 marzo 2000 il Dr. M.C. residente a ... ha chiesto alla scrivente di sapere se sia assimilabile ad una operazione a premio un'iniziativa promozionale pubblicata sul quotidiano "R.". In sintesi i lettori del suddetto quotidiano, presentando la copia del giorno presso i punti vendita M. potevano fruire di uno sconto sull'acquisto di una confezione piccola di patatine.

Al riguardo si osserva che lo sconto offerto sul normale prezzo di vendita delle patatine è subordinato all'acquisto di un altro prodotto (il quotidiano "R."); sussistendo pertanto un nesso funzionale tra l'offerta di un premio, in forma di sconto e l'acquisto di un prodotto propagandato, l'iniziativa in esame è assimilabile ad una operazione a premio ai sensi degli artt. 43 e segg. del r.d.l. 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito dalla legge 5 giugno 1939, n. 973, e come tale è subordinata alla preventiva autorizzazione da parte di questa Amministrazione.

Riguardo al trattamento fiscale cui la stessa è soggetta, si rammenta che essendo gli sconti in parola operazioni non assoggettate all'IVA, sul montepremi complessivo (totale degli sconti erogati) deve essere corrisposta l'imposta sostitutiva del 20% ai sensi dell'art. 19, comma 8, della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

- **Risoluzione ministeriale n. 194/E del 17 giugno 2002**

L'assegnazione di immobili appartenenti ad una società ad uno dei soci di essa non è operazione rilevante a fini IVA.

Quesito

La società istante è proprietaria di due immobili, già strumentali ed ora non più utili, così pervenuti: uno è stato acquisito per conferimento nel 1992 da parte di un socio, il quale a sua volta l'aveva acquistato da un privato; l'altro immobile è stato acquistato da un privato nello stesso 1992. Quest'ultimo immobile è stato oggetto di un intervento edilizio di trasformazione ed ampliamento conclusosi nel 1994. Tanto premesso, poiché la società intende vendere un immobile ed assegnare l'altro ad un socio, si chiede di conoscere, in buona sostanza, quale sia il trattamento IVA applicabile all'operazione.

... omissis...

Parere dell'Agenzia delle entrate

Il quesito posto concerne la problematica dell'assoggettamento ad IVA dei trasferimenti di beni che l'imprenditore ha acquistato da un privato e per i quali, pertanto, non ha operato la detrazione dell'imposta. In particolare nel caso prospettato si tratta di due immobili strumentali, oggetto di interventi edilizi di ristrutturazione ed di ampliamento, uno dei quali ceduto a titolo oneroso e l'altro dato in assegnazione ad un socio.

In ordine a tale fattispecie tenuto conto della normativa IVA, sia interna che comunitaria, nonché delle recenti sentenze della Corte di Giustizia e delle diverse pronunce dell'Amministrazione finanziaria intervenute in materia, occorre analizzare distintamente i seguenti aspetti:

- a) disciplina IVA applicabile alle cessioni a titolo oneroso;*
- b) disciplina IVA applicabile alla assegnazione di beni ai soci;*
- c) rettifica della detrazione in relazione alle spese di ristrutturazione ed ampliamento dell'immobile per le quali è stata operata la detrazione.*

a) Disciplina IVA applicabile alla cessione a titolo oneroso di un immobile acquistato presso privati.

L'art. 13, paragrafo B, lettera c) della VI Direttiva CEE (direttiva 77/388 CEE del 17 maggio 1977) dichiara esenti dall'IVA le cessioni dei beni che sono stati destinati esclusivamente ad operazioni esenti e dei beni per i quali la detrazione è preclusa in ragione delle loro caratteristiche oggettive.

Tale disposizione è stata recepita nell'ordinamento interno dall'art. 10, comma 27-quinquies, del d.P.R. n. 633/1972, il quale, in conformità alla previsione comunitaria, qualifica come operazioni esenti dall'IVA le cessioni a titolo oneroso

che abbiano per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2.

Con la circolare n. 112/E del 21 maggio 1999, è stato precisato che i beni acquistati presso un soggetto privato non concretizzano le ipotesi di indetraibilità di cui agli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del d.P.R. n. 633/1972.

Sia la formulazione della normativa comunitaria che quella della normativa interna fanno, infatti, espresso riferimento alle ipotesi di indetraibilità derivanti da ragioni di natura soggettiva, riferite cioè a soggetti i quali, svolgendo esclusivamente attività esenti, non acquisiscono il diritto alla detrazione, o da ragioni di natura oggettiva, riferite cioè a particolari categorie di beni per i quali è previsto uno specifico regime di indetraibilità ai sensi dell'art. 19-bis1 (aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto, eccetera). Ciò non consente di estendere la previsione esentativa anche alle cessioni di quei beni per i quali la detrazione non è stata esercitata perché non si è subita la rivalsa dell'imposta. Condizione questa che può verificarsi qualora l'acquisto sia stato effettuato presso un privato (che in quanto tale non ha il potere di esercitare la rivalsa). Ne consegue che la successiva cessione di questi beni, diversamente da quanto affermato dal contribuente, resta assoggettata ad IVA.

b) Disciplina IVA applicabile alla assegnazione ai soci di immobili acquistati presso privati. L'orientamento manifestato con la richiamata circolare n. 112 del 1999, con il quale si affermava che le cessioni onerose e le assegnazioni ai soci integrano lo stesso presupposto oggettivo d'imposta e soggiacciono alla stessa disciplina, è stato recentemente rivisitato con la Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002. In tale occasione, in riferimento alle ipotesi di estromissione agevolata di beni, è stato precisato che l'assegnazione (agevolata) ai soci dei beni realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, da ricomprendere, unitamente all'autoconsumo, tra le fattispecie di cui all'art. 5, paragrafo 6, della VI Direttiva IVA. In base alla richiamata norma comunitaria è equiparato ad una cessione a titolo oneroso il trasferimento nel patrimonio privato di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o la destinazione di tale bene a finalità estranee all'esercizio dell'attività imprenditoriale, quando detto bene o gli elementi che lo compongono abbiano consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta.

Alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia europea 17 maggio 2001, causa C-322/99 e C-323/99 la disposizione in esame deve essere interpretata nel senso che un bene dell'impresa destinato all'uso privato dell'imprenditore, o a

finalità estranee all'impresa, non deve essere assoggettato ad imposta qualora tale bene non abbia consentito la deduzione dell'IVA in ragione del suo acquisto presso un soggetto che non ha la qualità di soggetto passivo.

A tale conclusione l'Amministrazione finanziaria era già pervenuta con la risoluzione n. 28/E del 17 aprile 1998, con la quale aveva affermato che, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5, del d.P.R. n. 633/1972, l'autoconsumo di beni acquistati presso soggetti privati costituisce una operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

- **Risoluzione ministeriale n. 48/E del 3 aprile 2006**

Il marchio ceduto all'interno di un complesso di beni non è considerato assoggettabile ad IVA come previsto dall'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972, se ceduto come unico bene diviene soggetto ad IVA.

La società "Alfa S.r.l." ha chiesto, con istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11 della l. 27 luglio 2000, n. 212 e pervenuta alla scrivente per il tramite della competente Direzione regionale, chiarimenti in ordine all'applicabilità delle disposizioni in tema di cessione d'azienda e cessione del marchio cui agli artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633/1972.

A tale fine ha rappresentato quanto segue:

Esposizione del quesito

La società istante, che ha quale oggetto sociale la produzione e commercializzazione di prodotti alimentari di vario genere, intende acquistare da una società terza, al fine di ampliare la sua gamma di prodotti, un ramo operativo dedicato alla produzione, distribuzione e commercializzazione di olio di semi ad uso alimentare, identificato con un noto marchio. Oggetto dell'acquisto è quindi una universalità di beni che costituiscono un ramo di azienda all'interno del quale si colloca anche il marchio che contraddistingue i prodotti realizzati e commercializzati.

Ciò posto, l'istante chiede quale sia il corretto trattamento, ai fini dell'imposizione indiretta, da applicare al trasferimento in esame ed in particolare se la quota parte di corrispettivo della cessione del ramo di azienda, imputabile al marchio, debba essere assoggettata a IVA, in via autonoma, come previsto dall'art. 3 del d.P.R. n. 633/1972 ovvero se sia più corretto considerare unitariamente l'intera cessione,

cui risulterebbe applicabile l'art. 2 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica con conseguente assoggettamento della stessa ad imposta di registro in misura proporzionale.

... omissis...

Parere dell'Agenzia delle entrate

Alla luce delle suesposte argomentazioni può concludersi, conformemente a quanto ipotizzato dall'istante, che il trasferimento del marchio unitamente all'azienda non è soggetto all'imposizione IVA e debba scontare la sola imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 2, comma 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986.

- **Risoluzione ministeriale n. 106/E del 9 novembre 2008**

Il costo aggiuntivo per il trasporto dell'energia elettrica addebitato al cliente moroso non è soggetto ad IVA.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

La società istante, ALFA s.p.a., opera, in qualità di venditore, nel mercato libero dell'energia elettrica.

Con deliberazione 11 dicembre 2009, ARG/elt 191/2009, l'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (di seguito, "AEEG") ha previsto un articolato sistema di interventi volto a contenere il rischio creditizio per il mercato della vendita al dettaglio dell'energia elettrica.

Il rischio di mancato incasso dei crediti per i soggetti esercenti la vendita dell'energia elettrica è connesso, principalmente, ad un abuso, da parte dei clienti morosi, del c.d. "switching", vale a dire del cambiamento del fornitore dell'energia elettrica prima che il venditore uscente possa disporre il distacco dell'utenza.

Tale comportamento priva, di fatto, il venditore uscente di uno degli strumenti più efficaci a tutela del proprio credito.

Per limitare le conseguenti distorsioni nel funzionamento del mercato dell'energia elettrica, il sistema elaborato dall'AEEG (denominato "sistema indennitario")

intende garantire al venditore uscente il recupero del credito, ovvero di una parte di esso, derivante dal mancato incasso delle fatture relative agli ultimi mesi di erogazione dell'energia elettrica, vale a dire relative al servizio prestato prima che abbia effetto lo switching effettuato dal cliente moroso.

Il credito tutelabile, maturato nei confronti dei clienti morosi, è determinato con riferimento al minore tra i seguenti importi:

- *ammontare delle fatture non pagate che contabilizzano consumi e oneri relativi agli ultimi tre mesi di erogazione della fornitura prima della data di effetto dello switching;*
- *valore medio degli importi fatturati con riferimento a 2 mesi di erogazione della fornitura.*
- *Il sistema indennitario – il cui funzionamento, sotto il profilo organizzativo, è garantito dal “Gestore” e, sotto il profilo finanziario, dalla “Cassa di conguaglio” – è articolato come segue:*
- *il venditore uscente, che ha aderito al sistema, presenta al Gestore la richiesta di indennizzo specificando, tra l'altro, gli elementi identificativi del credito per cui richiede l'ammissione, il valore dell'indennizzo unitamente agli elementi necessari per il relativo calcolo, i dati identificativi del cliente moroso;*
- *il Gestore, verificata l'ammissibilità della richiesta, comunica l'importo del credito tutelabile:*
 - *al venditore uscente;*
 - *all'impresa distributrice nel cui ambito territoriale è connesso il punto di prelievo oggetto della richiesta d'indennizzo;*
 - *al venditore entrante (vale a dire all'attuale fornitore del cliente moroso);*
 - *alla Cassa di conguaglio deputata a erogare l'indennizzo.*

Il venditore uscente acquisisce l'indennizzo riconosciuto dal Gestore mediante il seguente procedimento:

- *l'impresa distributrice di energia elettrica addebita tale importo al venditore entrante qualificandolo come una componente aggiuntiva della tariffa di trasporto dell'energia, denominata “corrispettivo C-mor” (di seguito, “C-mor”);*
- *il venditore entrante addebita il C-mor al cliente moroso;*
- *l'impresa distributrice di energia corrisponde alla Cassa di conguaglio l'intero importo del C-mor fatturato al venditore entrante al fine di costituire la provvista necessaria per l'erogazione dell'indennizzo al venditore uscente;*
- *la Cassa di conguaglio eroga l'importo del C-mor al venditore uscente.*

La richiesta di indennizzo è annullata e l'importo del C-mor è restituito al cliente moroso qualora questi provveda a pagare il proprio debito nei confronti del venditore uscente (cfr. deliberazione ARG/elt 219/10, allegato 1, art. 6).

Ciò posto, la società istante chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini IVA, dell'importo relativo al C-mor che la medesima società, in qualità di venditore entrante, è tenuta ad addebitare al proprio cliente, in osservanza delle disposizioni che disciplinano il sistema indennitario sopra rappresentato.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Ad avviso della società istante, l'addebito del C-mor nelle diverse fasi di fornitura dell'energia elettrica – vale a dire nei rapporti tra distributore e venditore entrante e, successivamente, nei rapporti tra il venditore entrante e il cliente moroso – non dà luogo all'applicazione dell'IVA in quanto tale importo deriva da un precedente rapporto di fornitura che il venditore uscente ha già assoggettato ad imposta.

La società istante evidenzia, altresì, che, nonostante la denominazione del sistema ("sistema indennitario"), il C-mor non costituisce un'indennità strictu sensu in quanto, in base alla relativa disciplina, qualora il cliente moroso provveda a pagare tutti i debiti pregressi al fornitore uscente, l'importo del C-mor gli deve essere restituito.

Parere dell'Agenzia delle entrate

... omissis...

Pertanto, l'importo del C-mor, calcolato sulla base dei criteri anzidetti, non deve essere assoggettato ad IVA configurandosi – nelle diverse fasi in cui si articola il sistema indennitario – alla stregua di una movimentazione di carattere finanziario ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972.

- **Risoluzione ministeriale n. 33/E del 10 aprile 2012**

Cessione di impianti radiotelevisivi separatamente dal complesso aziendale genera un'operazione soggetta ad IVA, il caso contrario configura una cessione d'azienda e pertanto non soggetta ad IVA.

Con l'intervento normativo in esame, il legislatore ha inteso superare le incertezze interpretative emerse in relazione alla qualificazione delle cessioni di impianti radiotelevisivi, trattate, in alcuni casi, come cessioni di beni e, in altri, come trasferimenti di ramo d'azienda.

L'articolo 40, comma 9-bis, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 – convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, in vigore dal 28 dicembre 2011 – ha integrato l'articolo 27 del decreto legislativo 31 luglio 2005, n. 177 [Testo unico della radiotelevisione] inserendovi il comma 7-bis.

In particolare, il citato comma 7-bis dispone che “La cessione anche di un singolo impianto radiotelevisivo, quando non ha per oggetto unicamente le attrezzature, si considera cessione di ramo d'azienda. Gli atti relativi ai trasferimenti di impianti e di rami d'azienda ai sensi del presente articolo, posti in essere dagli operatori del settore prima della data di entrata in vigore delle disposizioni di cui al presente comma, sono in ogni caso validi e non rettificabili ai fini tributari”.

... omissis...

La diversa classificazione ha rilevanti effetti ai fini della tassazione indiretta poiché solo nel primo caso, cessione di singoli beni, le operazioni risultano soggette ad IVA.

L'articolo 2, comma 3, lett. b), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 esclude, infatti, dal novero delle cessioni imponibili quelle “che hanno per oggetto aziende o rami di azienda”, con conseguente assoggettamento dei relativi atti di trasferimento all'imposta proporzionale di registro, in virtù del principio di alternatività tra i due tributi, disciplinato dall'articolo 40 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Diversamente, se l'operazione non è qualificabile come cessione d'azienda, il trasferimento dei singoli beni aziendali deve essere assoggettato ad IVA.

Al fine di configurare una data operazione come cessione d'azienda [o di ramo d'azienda] ovvero di singoli beni risulta, quindi, indispensabile valutare nel caso concreto quale sia l'effettivo oggetto del trasferimento.

Con riferimento alle cessioni di impianti radiotelevisivi la qualificazione del trasferimento quale cessione d'azienda o di singoli beni è stata definita in via normativa. L'articolo 40, comma 9-bis, del decreto legge n. 201 del 2011 ha disposto, infatti, che vi è cessione di ramo d'azienda tutte le volte in cui il trasferimento abbia ad oggetto anche un singolo impianto radiotelevisivo purché lo stesso non sia costituito dalle sole attrezzature. A maggior ragione, vi è trasferimento di ramo d'azienda tutte le volte in cui la cessione riguardi più impianti.

Si deve, quindi, ritenere che la cessione delle attrezzature unitamente ad altre risorse [quali frequenze, marchi, brevetti] configuri una cessione di azienda o di ramo d'azienda, come tale esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, mentre il

trasferimento delle sole “attrezzature” configuri una cessione di beni, rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La norma fa salvi, comunque, i comportamenti pregressi adottati dagli operatori del settore, riconoscendo in ogni caso la validità della qualificazione giuridico-tributaria attribuita agli atti relativi alla cessione di impianti radiotelevisivi come definiti dalla disposizione in esame, posti in essere prima dell'entrata in vigore della disposizione stessa.

- **Risoluzione ministeriale n. 527984 del 18 luglio 1973**

Non sono soggette ad IVA le donazioni a titolo di premio provvidenza concesse agli allevatori.

È stato chiesto a questo Ministero di precisare se debbono o meno ritenersi soggetti ad Iva i premi e provvidenze all'allevamento equino. Al riguardo si fa presente che se i premi e provvidenze in questione sono semplici cessioni di denaro, elargito a titolo gratuito, tali operazioni non configurando cessioni ai sensi dell'art. 2, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non sono soggette ad IVA. Ben s'intende che, ove, invece, i predetti premi e provvidenze siano erogati a fronte di uno specifico obbligo di fare, di non fare o di permettere, assunto dall'allevatore, tali somme, rappresentando il corrispettivo di una prestazione di servizi a norma dell'art. 3 del citato d.P.R. n. 633, dovranno essere normalmente assoggettate ad IVA.

- **Nota n. 500712 del 29 marzo 1973**

Sono escluse dalla sfera di applicazione IVA solo le prestazioni di lavoro subordinato mentre vengono incluse tutte le altre prestazioni svolte a fronte di corrispettivo.

In merito all'assoggettabilità all'IVA delle prestazioni di servizi rese dalle lavoranti a domicilio, è da far presente che sono escluse dalla sfera di applicazione del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo di tale tributo, soltanto le prestazioni di servizi di lavoro subordinato, mentre vi rientrano tutte le altre prestazioni, verso corrispettivo, dipendenti da contratto d'opera, di appalto ecc. e, comunque, da obbligazioni di fare, di non fare o di permettere, quale ne sia la fonte. Ora, non vi

è dubbio che i lavoratori a domicilio in genere, e quindi anche le lavoranti di cui trattasi, debbono considerarsi lavoratori subordinati e, conseguentemente, non soggetti al pagamento dell'IVA, tutte le volte che essi prestano la loro attività lavorativa nei modi e alle condizioni stabilite dalla l. 13 marzo 1958, n. 264. E da far rilevare, però, che sia la giurisprudenza che la dottrina ritengono lavoratori autonomi i lavoratori a domicilio che svolgano la loro attività sulla base di un rapporto di lavoro svincolato dalla disciplina stabilita dalla citata legge n. 264. Pertanto, questi ultimi lavoratori, ove esercitino, ancorché non in via esclusiva, la loro attività con carattere di abitualità debbono ritenersi soggetti di IVA e quindi tenuti a corrispondere tale tributo per le prestazioni di servizi da essi effettuate. Naturalmente, nel caso in cui il volume di affari annuo di tali lavoratori autonomi non superi lire 5.000.000, nei loro confronti trova applicazione l'art. 32 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'IVA e, quindi, essi sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, tenuta dei registri, presentazione delle dichiarazioni e versamento dell'IVA. In sostanza, in tal caso i lavoratori a domicilio sono obbligati soltanto alla numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle copie delle autofatture, che le imprese che ricevono le loro prestazioni di servizi sono obbligate ad emettere.

- **Risoluzione ministeriale n. 500655 del 18 aprile 1975**

Le riparazioni effettuate su autoveicoli e motoveicoli in garanzia non sono soggette ad IVA se a titolo gratuito.

La Società.... distributrice in Italia degli autoveicoli e motoveicoli prodotti dalla BMW AG di Monaco di Baviera, chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini dell'IVA, cui devono essere assoggettati i rapporti posti in essere sia nei confronti della citata società tedesca che nei confronti dei propri concessionari (e di quelli tra questi ultimi ed i propri clienti) derivanti dalle riparazioni in garanzia degli autoveicoli ceduti. ... omissis...

Una volta eseguita la prestazione di garanzia da parte del concessionario, sorge l'obbligo da parte di essa istante di indennizzare il concessionario delle spese sostenute (tempi di lavorazione, pezzi sostituiti, ecc.) in relazione al difetto riscontrato e da parte della BMW AG di Monaco di indennizzare in corrispondenza essa società. Al riguardo, esaminata la proposta questione, la scrivente conviene con la società istante che la riparazione in garanzia effettuata dal concessionario

nei confronti dell'acquirente non è soggetta all'IVA in quanto costituisce l'esecuzione di una prestazione dovuta contrattualmente e per la quale non sussiste un corrispettivo in quanto il prezzo di vendita del bene, già assoggettato al tributo, è comprensivo anche di tali eventuali prestazioni. Non si possono, inoltre, considerare soggetti al tributo le somme conseguenzialmente, e successivamente, accreditate al concessionario dalla società italiana e a quest'ultima dalla BMW AG di Monaco, in quanto esse non costituiscono corrispettivi di cessioni di beni o di prestazioni di servizio ma importi versati a titolo di indennizzo o risarcimento. Per quanto riguarda, infine, le riparazioni effettuate da un concessionario diverso da quello che ha venduto l'autoveicolo, ferma restando l'imponibilità dell'addebito da questi effettuato alla società distributrice, il successivo indennizzo a quest'ultima riconosciuto dalla BMW AG di Monaco non è soggetto al tributo trattandosi in sostanza di somme versate a titolo di risarcimento.

- **Risoluzione ministeriale n. 416174 del 3 ottobre 1988**

Le somme che le società capogruppo si impegnano a versare nelle casse delle consorelle in perdita non hanno natura di corrispettivo e sono pertanto non rilevanti a fini IVA.

... omissis...

Dall'esame degli atti risulta, in punto di fatto, che la T.I.I., con lettera del 20 dicembre 1983, nel confermare l'intento di sopportare tutte le perdite incontrate dalla società italiana e dalla rete nazionale ed internazionale della stessa conseguenti alla svalutazione delle giacenze di magazzino dell'H.C. per effetto delle continue riduzioni di prezzo di detto prodotto, si impegnava a corrispondere la differenza tra il prezzo unitario fatturato anteriormente alla data del 31 ottobre 1983 ed il prezzo (ridotto) in vigore successivamente a tale data. ... omissis... Dalla cennata circostanza consegue che la società italiana non ha assunto un autonomo obbligo per conseguire le somme in parola e che le stesse quindi non possono qualificarsi quali corrispettivi di prestazione di servizi; l'erogazione delle somme appare piuttosto come un versamento diretto ad indennizzare i destinatari del comportamento unilaterale della società americana. Né può dirsi che le erogazioni in argomento costituiscano integrazioni di prezzo imponibili ai sensi dell'art. 13, primo comma, del decreto n. 633, tenendo conto che le stesse sono state previste

*ed effettuate indipendentemente dalle eventuali successive vendite degli H.C. ...
omissis...*

- **Risoluzione ministeriale n. III-7-060 del 14 dicembre 1993**

La realizzazione di testi, purché creativi e protetti dalla Legge sul Diritto d'Autore l. n. 633/1941 da inserire successivamente in contenuti video, non è operazione soggetta ad IVA.

- **Risoluzione ministeriale n. 57/E del 7 aprile 1997**

I canoni corrisposti per il *leasing* di un terreno non edificabile (nel caso di specie: una cava) sono soggetti ad IVA, trattandosi di prestazione di servizi. Costituisce operazione non rilevante a fini IVA poiché trattasi di terreno non edificabile, il riscatto del terreno stesso, poiché in tal caso si configura una operazione nemmeno considerabile cessione di beni ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c).

Con istanza diretta alla scrivente la Confindustria ha chiesto di conoscere il trattamento da riservare, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni di leasing immobiliare aventi ad oggetto terreni da adibire a cava... omissis... Agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, le operazioni dipendenti da un contratto di leasing sono riconducibili alle prestazioni di servizi disciplinate dall'art. 3, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale espressamente prende in considerazione, tra l'altro, le "prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte". Il comma 2 del predetto art. 3, inoltre, qualifica come prestazioni di servizi quelle rese, dietro corrispettivo, in dipendenza di contratti di locazione, affitto, noleggio e simili. ... omissis... Nel caso in cui sia concesso in locazione finanziaria un terreno edificabile – da utilizzare come cava – il soggetto concedente è tenuto ad applicare l'IVA, provvedendo all'emissione della fattura, in corrispondenza di ognuno dei pagamenti periodici del canone. L'aliquota da applicare è quella ordinaria del 19%, prevista in linea generale per le prestazioni di servizi non espressamente ricomprese tra le operazioni agevolate. La medesima aliquota del 19% si rende applicabile alla cessione, meramente eventuale, che viene a concretizzarsi nel caso in cui l'utilizzatore eserciti, alla scadenza contrattuale, la facoltà di riscatto. In caso di leasing avente ad oggetto un terreno insucettibile di utilizzazione edificatoria, ossia un terreno la cui cessione è esclusa dal campo di applicazione

dell'IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, si ritiene che, in corrispondenza ai pagamenti dei canoni periodici, il concedente sia ugualmente tenuto ad applicare l'imposta con l'aliquota ordinaria del 19% prevista per le prestazioni di servizi. ... omissis...

- **Risoluzione ministeriale 94/E del 30 aprile 1997**

I servizi fotografici ceduti a terzi per l'utilizzazione economica degli stessi, non a fini commerciali, se ceduti direttamente dall'autore non sono soggetti ad IVA.

Con istanza del 24 febbraio 1995, l'Associazione T. ha chiesto di conoscere se le cessioni di immagini fotografiche soddisfacenti i seguenti requisiti: 1) prodotte spontaneamente dall'autore e da questi offerte a terzi per l'utilizzazione; 2) di carattere oggettivamente artistico, creativo ed interpretativo; 3) non destinate a finalità commerciali o pubblicitarie; 4) cedute nell'esercizio di un'arte o professione, possano rientrare nella previsione oggettiva di cui all'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Al riguardo si fa presente che l'art. 3 cennato, dopo aver disposto al comma 2, n. 2) che costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo "le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore", con il comma 4, lettera a), esclude dal campo di applicazione dell'IVA le medesime transazioni laddove siano effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai nn. 5) e 6) dell'art. 2 della l. 22 aprile 1941, n. 633. ... omissis... Dalla lettura congiunta delle disposizioni richiamate si evince che l'art. 3, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, nell'escludere dall'IVA le cessioni, concessioni, licenze e simili relative al diritto di autore ha inteso sottrarre all'imposizione solo le transazioni aventi ad oggetto i diritti esclusivi di utilizzazione delle opere dell'ingegno, protette ai sensi del capo I della legge sul diritto d'autore, a condizione che siano poste in essere dal loro autore, erede o legatario e che non siano destinate a finalità di pubblicità commerciale. Non può, pertanto, estendersi alle cessioni di semplici immagini fotografiche, che godono di una tutela limitata ai soli diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore, la disposizione d'esclusione dall'IVA prevista dal ripetuto art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972. ...omissis... La logica dell'esclusione da IVA dei diritti d'autore di cui all'art. 3, comma 4 cennato, va rinvenuta, come rilevato nella Relazione governativa allo schema di decreto che ha introdotto detta disciplina,

nella estrema incertezza nell'individuare nel campo delle opere dell'ingegno l'esercizio concreto di un'attività professionale, riaffermando invece la piena imponibilità quando può ragionevolmente presumersi che la suddetta difficoltà non sussista, come appunto per i diritti di autore sulle opere di ingegneria e sulla produzione cinematografica, nonché per i diritti d'autore relativi ad opere di ogni genere utilizzate da imprese ai fini della pubblicità commerciale. Pertanto, alla stregua delle considerazioni esposte le cessioni da parte dell'autore di opere fotografiche offerte a terzi per l'utilizzazione economica delle stesse, non destinate a fini di pubblicità commerciale, sono da escludere dal campo di applicazione dell'IVA, trattandosi di opere protette ai sensi del capo I della legge sul diritto d'autore, così come rilevato anche con il parere fornito dalla società autori ed editori; vanno assoggettate ad IVA, ai sensi del comma 2, n. 2) dell'art. 3 in discorso, le stesse operazioni se poste in essere da soggetti diversi dall'autore, legatario o erede. Si rileva che fuori dalle cennate ipotesi, in particolare per le cessioni di semplici fotografie, sussiste una generale disciplina d'imponibilità ad IVA, non potendo le relative cessioni essere ricondotte ad alcuna delle operazioni afferenti al diritto d'autore.

- **Risoluzione ministeriale n. 68/E del 21 aprile 1999**

I contributi erogati dal FSE alla Caritas non hanno natura di corrispettivo e non sono rilevanti a fini IVA.

Con istanza diretta alla scrivente la C... ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile ai contributi ricevuti dal Fondo Sociale Europeo e dal Ministero del Lavoro per la realizzazione del progetto dal titolo "Odissea Progetto integrato di formazioni qualificanti a mestieri della formazione, animazione e mediazione per l'integrazione socio-culturale degli immigrati" nell'ambito della iniziativa comunitaria "HORIZON" e diretto ad operatori e formatori reperiti con bando pubblico. L'istante, premesso di essere un organismo pastorale della ... civilmente riconosciuto come ente ecclesiastico che ha tra gli scopi statutari quello di provvedere alla formazione degli operatori pastorali della carità, ha fatto presente che quale responsabile per l'attuazione del citato progetto, è destinatario dei contributi del Fondo Sociale Europeo e del fondo di rotazione, ed è tenuto alla rendicontazione delle spese e alla predisposizione della correlata documentazione giustificativa. ... omissis... La

scrivente, avuto riguardo al contesto degli atti esaminati, ritiene che, nella fattispecie in rassegna, le somme corrisposte dal FSE al Ministero del Lavoro, e da quest'ultimo alla ... costituiscono contributi a fondo perduto per realizzare e coprire il costo del progetto e non corrispettivi di servizi resi. Non potendosi pertanto ravvisare l'esistenza di un nesso sinallagmatico tra erogazione finanziaria e attività svolta dalla ... , non si realizza il presupposto oggettivo d'imposizione con la conseguenza che i finanziamenti in discorso restano al di fuori del campo di applicazione dell'IVA.

- **Risoluzione ministeriale n. 50/E del 18 aprile 2000**

Le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle Onlus ed eseguite a titolo gratuito. Le medesime rese a pagamento sono imponibili.

L'Associazione italiana per la donazione di organi e tessuti – Onlus, ha chiesto a questa Amministrazione di fornire un'univoca interpretazione dell'articolo 3, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dall'articolo 14 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nella parte in cui è stata esclusa la rilevanza ai fini IVA delle prestazioni pubblicitarie a favore delle Onlus, dal momento che al riguardo sono state rese da alcuni uffici finanziari interpretazioni divergenti. ... omissis... Da quanto sopra esposto, appare evidente che l'intento del legislatore è stato quello di escludere dal campo di applicazione dell'IVA solamente le operazioni di divulgazione pubblicitaria in argomento svolte a beneficio delle Onlus a titolo gratuito in quanto le medesime prestazioni, rese dietro pagamento di corrispettivo, ai sensi del primo comma dello stesso art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 e in linea con il disposto dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva CEE, costituiscono, invece, operazioni imponibili.

- **Risoluzione ministeriale n. 59/E del 27 febbraio 2002**

Le somme corrisposte dal comune ad un ente che gestisce l'attività di smaltimento e tritovagliatura dei rifiuti, pari ad euro 0,005 per ogni kg smaltito non sono corrispettivi di prestazioni di servizi ma contributi destinati alla salvaguardia ambientale ed al "ristoro del danno ambientale cagionato" e pertanto non rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente la natura giuridica dell'ente e l'esatta applicazione della normativa fiscale ai fini delle imposte IVA, Irpeg ed Irap, è stato esposto il seguente.

Quesito

Il Sindaco del comune di ..., nominato gestore dell'impianto mobile di tritovagliatura rifiuti dal Commissario di governo per l'emergenza rifiuti della regione ..., chiede di conoscere il trattamento tributario ai fini dell'Irpeg, IVA e Irap da applicare alle operazioni connesse alla gestione del citato impianto mobile. Al riguardo ha precisato che il sub-Commissario di governo per l'emergenza rifiuti ha disposto, con apposito atto, quali comuni devono conferire i loro rifiuti all'ente gestore, con riserva del 20% della potenzialità giornaliera dell'impianto a disposizione del Commissario di governo. L'istante ha ritenuto che la nomina di gestore dell'impianto concretizzasse l'istituzione di un ente pubblico esercente funzioni statali delegate. Infine, è stato dichiarato che le entrate sono costituite dai ristorni da addebitare ai comuni in base alla tariffa di smaltimento fissata in via provvisoria dal sub-Commissario.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Ai fini IVA l'istante ritiene che, ... omissis... eventuali conguagli del corrispettivo, fissato in via provvisoria, ed il ristoro al comune di ... di lire 10 per ogni chilogrammo di rifiuti, debbano considerarsi operazioni effettuate nell'ambito dell'attività istituzionale. ... omissis...

Parere dell'agenzia delle entrate

... omissis...

Per quanto concerne il trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si precisa che, l'art. 4, comma 2, n. 2), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ...". Successivamente, il quarto comma del medesimo articolo 4 dispone, tra l'altro, che "Per gli enti di cui al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ..., si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le

prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali ...". Ai sensi dell'art. 3 dello stesso d.P.R. n. 633 "costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte". Ciò premesso, si rileva che nella fattispecie in esame sussiste il nesso sinallagmatico in quanto viene corrisposto uno specifico corrispettivo a fronte di una prestazione di servizio, di cui al menzionato art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972. La prestazione in esame, riconducibile quindi tra le attività commerciali, assume rilevanza ai fini dell'IVA anche se resa dal comune, sussistendo i presupposti soggettivo ed oggettivo. Analogo trattamento va, ovviamente, applicato alle somme richieste "a titolo di conguaglio", in quanto costituiscono integrazione dei corrispettivi del servizio reso. In ordine alla prestazione di che trattasi si rende applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, prevista dal numero 127-sexiesdecies, della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sempreché si tratti di rifiuti urbani e rifiuti speciali di cui all'art. 7, rispettivamente commi 2 e 3, lett. g), del d.lgs. n. 22 del 1997. La somma di lire 10 per ogni chilogrammo di rifiuti che i comuni utilizzatori dell'impianto devono versare al comune di ..., qualora venga corrisposta a titolo di ristoro del danno ambientale subito da quest'ultimo ente, non rileva agli effetti dell'IVA. Essa, infatti, in tal caso, non rappresenta il corrispettivo della prestazione di servizio resa, ma assume la configurazione di somma versata a titolo risarcitorio... omissis...

- **Risoluzione ministeriale n. 384/E del 13 dicembre 2002**

Gli addebiti effettuati dalle agenzie di lavoro interinale e classificabili come "costi del personale" sono considerate non rilevanti a fini IVA.

Con la nota n. 75811 del 27 luglio 2001, la Direzione Regionale ha chiesto il parere di questa Direzione Centrale in merito alla disciplina IVA da applicare al riaddebito, da parte di società di fornitura di lavoro temporaneo ad impresa utilizzatrice, delle spese sostenute dai lavoratori temporanei e dei servizi erogati agli stessi. In particolare, si fa riferimento ai rapporti tra imprese sorti in applicazione dell'art. 1, comma 1, della l. 24 giugno 1997, n. 196, che disciplina il contratto di lavoro interinale, intendendo per tale il contratto mediante il quale

un'impresa (iscritta in apposito albo) mette a disposizione di un'impresa utilizzatrice, per un certo periodo di tempo, lavoratori da essa assunti. ... omissis... Il "rimborso degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere ai sensi dell'articolo 1, comma 5, lettera f), all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo" è escluso dalla base imponibile ai fini dell'IVA di cui all'art. 13 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La ratio della norma è quella di evitare che venga assoggettata ad IVA la retribuzione del dipendente, che per sua natura è estranea alla sfera impositiva del tributo. ... omissis... In definitiva, tutti gli oneri sostenuti dall'impresa fornitrice per il personale direttamente afferenti la prestazione lavorativa e classificabili sotto la voce "Costi per il personale dipendente" non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA di cui all'art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972.

- **D.I. n. 315/2004 e Risoluzione ministeriale 124/E del 12 agosto 2005**

Gli sms di beneficenza inviati dagli utenti di compagnie telefoniche e destinati a costituire aiuti alle popolazioni in difficoltà per cause di catastrofi naturali sono escluse dalla disciplina IVA.

Nello stesso senso anche la risoluzione ministeriale 124/E del 12 agosto 2005.

- **Risoluzione ministeriale n. 28/E del 28 febbraio 2007**

In occasione dello svolgimento di uno spettacolo sportivo in uno stadio, nel quale vi sono due tipologie di titolo d'ingresso, pagante e gratuito, le prestazioni spettacolistiche rese nello stadio stesso in favore di coloro che occupano le postazioni gratuitamente sono escluse dall'assoggettamento ad IVA nel limite massimo del 5% dei posti del settore secondo la capienza del complesso riconosciuta dalle competenti autorità e sono certificate con titoli di accesso gratuiti.

La SIAE chiede di conoscere quale sia la disciplina ai fini IVA delle prestazioni spettacolistiche rese gratuitamente nelle seguenti ipotesi: 1) spettacolo sportivo in uno stadio, nel quale l'ingresso alle tribune è a pagamento, mentre quello nelle curve è libero; 2) manifestazioni ciclistiche o di atletica (maratona, marcia) che si svolgono in parte su strada (senza pagamento di corrispettivo), mentre la partenza e/o l'arrivo sono previsti in un velodromo o stadio (ingresso a pagamento); 3) sfilate di carri carnevaleschi, rievocazioni storiche e iniziative similari che si

svolgono in luoghi pubblici, dove i posti in tribuna numerata sono a pagamento mentre chi vuole assistere dalla strada o dalla piazza non è tenuto ad alcun corrispettivo. In particolare la SIAE chiede di conoscere se, ai soggetti che usufruiscono senza pagamento di alcun corrispettivo delle manifestazioni spettacolistiche sopra elencate, debba essere consegnato un titolo omaggio. Soluzione prospettata dall'istante. L'istante non prospetta alcuna soluzione.

Parere dell'Agenzia

L'art. 3, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, assoggetta ad IVA le prestazioni di servizi "verso corrispettivo dipendenti ... in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte". Ai sensi di tale norma, rientrano nel campo di applicazione del tributo le prestazioni di servizi rese in esecuzione di un'obbligazione oggetto di uno specifico rapporto giuridico intercorrente tra il soggetto che eroga la prestazione ed il fruitore della stessa. Detto rapporto, sulla base della anzidetta disposizione, deve avere carattere oneroso e, pertanto, a fronte dell'adempimento dell'obbligo assunto dal prestatore vi deve essere, in capo al fruitore della prestazione, l'obbligo di pagare un corrispettivo. Il principio dell'onerosità della prestazione di servizio recato dal citato comma 1 dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 è derogato dalle disposizioni dei successivi commi 3 e 5 dello stesso art. 3. In particolare, l'art. 3, comma 5, del d.P.R. n. 633 prevede che "Non costituiscono ... prestazioni di servizi le prestazioni relative agli spettacoli ed alle altre attività elencati nella tabella C allegata al presente decreto, 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 quadriennio con decreto del Ministro delle finanze: a) dagli organizzatori di spettacoli, nel limite massimo del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità; b) dal Comitato olimpico nazionale italiano e federazioni sportive che di esso fanno parte; c) dall'Unione nazionale incremento razze equine; d) dall'Automobile club d'Italia e da altri enti e associazioni a carattere nazionale". La norma in esame contiene una previsione di carattere sostanziale in quanto esclude dall'imposizione ai fini IVA le prestazioni spettacolistiche gratuite solo quando ricorrano le condizioni da essa stabilite. In particolare la lettera a) del comma 5 dell'art. 3 in commento, sottrae ad imposizione le prestazioni spettacolistiche e le altre attività elencate nella Tabella C allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 quando siano rese ai possessori di

titoli di accesso rilasciati gratuitamente dagli organizzatori di spettacoli nel limite del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità. L'applicazione del regime delle prestazioni spettacolistiche rese gratuitamente, recato dall'art. 3, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone necessariamente che le stesse siano fruite dallo spettatore nell'ambito di una manifestazione svolta all'interno di uno spazio o un'area specificamente delimitati, l'accesso ai quali è suscettibile di controllo da parte dell'organizzatore. In sostanza, nell'ambito di spazi delimitati l'organizzatore può consentire di assistere alla manifestazione spettacolistica senza corrispettivo e determinare il numero di spettatori ammessi a fruire gratuitamente delle prestazioni spettacolistiche, mentre la norma fiscale stabilisce, in rapporto alla capienza della struttura, il numero di prestazioni gratuite non soggette ad IVA per settore. Le prestazioni spettacolistiche rese gratuitamente, oltre l'anzidetto limite definito dall'art. 3, comma 5, lettera a), in argomento, sono assoggettate ad imposizione. Le prestazioni spettacolistiche rese gratuitamente, ancorché non soggette ad IVA in applicazione della richiamata disposizione, sono certificate con un titolo di accesso, emesso tramite gli appositi apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate, contenente, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettera g), del decreto del Ministero delle finanze 13 luglio 2000, l'indicazione dell'ingresso gratuito. La disciplina delle prestazioni gratuite sopra richiamata non trova applicazione nelle ipotesi in cui l'evento si svolga lungo un percorso, in aree o spazi non delimitati o circoscritti, l'accesso ai quali non è controllato, limitato o consentito dall'organizzatore, e la manifestazione spettacolistica può essere fruita liberamente da chiunque si posizioni lungo il percorso. In tal caso, infatti, non si instaura un rapporto rilevante agli effetti tributari fra organizzatore e singolo fruitore dell'evento e, conseguentemente, l'organizzatore non è tenuto a rilasciare alcun titolo di accesso agli spettatori che assistono liberamente alla manifestazione spettacolistica in spazi aperti. Quanto sopra rappresentato, relativamente al quesito sub 1), riguardante lo svolgimento di uno spettacolo sportivo in uno stadio, nel quale l'ingresso in taluni settori (tribune) è a pagamento mentre quello in altri (curve) è gratuito, si ritiene che le prestazioni spettacolistiche rese a coloro che beneficiano dell'ingresso gratuito in specifici settori sono riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 3, comma 5, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972. Dette prestazioni, pertanto, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA nel limite massimo del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta

dalle competenti autorità, e sono certificate con i titoli di accesso gratuiti. Riguardo ai quesiti sub 2) e 3) si rileva che essi si riferiscono ad ipotesi in cui l'autonoma fruizione della manifestazione in spazi liberi (strada o piazza), cioè non soggetti a delimitazione e controllo da parte dell'organizzatore, il quale non ha alcuna possibilità di intercludere l'accesso ai predetti luoghi, non assume rilevanza agli effetti fiscali. Pertanto, agli spettatori che assistono all'evento spettacolistico posizionandosi negli spazi liberi non deve essere rilasciato alcun titolo di accesso. Diversamente, le prestazioni rese agli spettatori che assistono alla partenza e all'arrivo delle manifestazioni negli spazi o tribune appositamente allestiti, l'accesso ai quali è circoscritto e controllato dall'organizzatore, sono soggette ad IVA e, se effettuate gratuitamente, rientrano nella disciplina di cui al comma 5 del citato art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 e sono certificate con apposito titolo di accesso con l'indicazione dell'ingresso gratuito. La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente nell'ambito della consulenza giuridica di cui alla circolare n. 99/E del 18 maggio 2000.

- **Risoluzione ministeriale 61/E del 22 febbraio 2008**

La tariffa predisposta come incentivo all'uso di pannelli fotovoltaici corrisposto da opportuno Ente gestore del servizio di energia del Ministero della Difesa, non rientra nell'ambito di applicazione IVA poiché considerata contributo a fondo perduto.

... omissis...

Quesito

Il Ministero della Difesa, ha recentemente avviato una gara per la concessione della progettazione esecutiva, realizzazione e manutenzione di 3 impianti fotovoltaici presso le caserme ".....", "....." e ".....", site in nel comprensorio di Gli impianti dovranno produrre energia da immettere nella rete elettrica nazionale secondo le disposizioni del d.m. 19 febbraio 2007 del Ministero dello Sviluppo Economico e i rapporti contrattuali relativi alla fornitura di energia immessa in rete e di quella prelevata saranno regolati tra il Ministero delle Difesa, la Società distributrice e/o l'Ente Gestore del servizio elettrico (di seguito anche "GSE"). Il Ministero metterà gratuitamente a disposizione della ditta aggiudicataria i tetti delle caserme mentre la ditta realizzerà e provvederà alla manutenzione degli impianti che saranno installati sui tetti stessi di cui sarà

proprietaria per tutta la durata della concessione (20 anni). Al termine della concessione gli impianti diventeranno di proprietà dell'istante. Durante il periodo della concessione, il Ministero verserà a titolo di corrispettivo, alla ditta aggiudicataria, esclusivamente le tariffe incentivanti previste dal citato decreto ministeriale 19 febbraio 2007. L'Amministrazione istante chiede di conoscere se la tariffa incentivante a cui ha diritto e che farà corrispondere, previa autorizzazione, da GSE alla ditta aggiudicataria della gara a titolo di corrispettivo: - è imponibile ai fini dell'IVA; - è soggetta alla ritenuta ai sensi dell'art. 28, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene che la tariffa incentivante che farà corrispondere, a titolo di corrispettivo, da GSE alla ditta aggiudicataria della progettazione, realizzazione e manutenzione degli impianti: - non è imponibile ai fini dell'IVA, in quanto la tariffa è corrisposta al fine "(...) di garantire un 'equa remunerazione dei costi d'investimento e di esercizio; costi che, nel caso in esame, sono sostenuti proprio ed esclusivamente dalla ditta appaltatrice"; ... omissis...

3.4 Le operazioni ex art. 15 escluse dalla base imponibile

L'art. 15 recita quanto segue:

Art. 15 - Esclusioni dal computo della base imponibile

Non concorrono a formare la base imponibile:

- 1. le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;*
- 2. il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;*
- 3. le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;*
- 4. l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;*
- 5. le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.*

Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto.

La norma elenca alcune tipologie di somme che pur venendo addebitate al cliente non sono soggette ad IVA, ovvero sono proprio escluse dal computo della base di calcolo dell'imposta.

Non si tratta di corrispettivi per la cessione o per la prestazione svolta, bensì si tratta di somme a corredo dell'operazione.

a) Le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente

È palese la lettura dell'art. 15, n. 1) tuttavia si deve considerare che sia nell'ambito dei rapporti economici-finanziari tra fornitore e cliente, o comunque tra creditore e debitore, possono realizzarsi accordi che prevedano non solo l'applicazione della mora sui ritardi di pagamento, ma anche corrispettivi per eventuali "dilazioni di pagamento" frutto degli accordi fra i soggetti coinvolti.

La distinzione tra queste due fattispecie è rilevante.

Infatti, nell'ipotesi della mora (e quindi dell'applicazione delle norme contenute nell'art. 15 del d.P.R. n. 633/1972) non è prevista l'emissione di una vera e propria "fattura"; in quella della "dilazione di pagamento" [art. 10, comma 1, n. 1)], secondo quanto prevede il comma 6 dell'art. 21, la fattura deve essere emessa e registrata e – in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta – deve recare l'annotazione che si tratta di operazione "esente", con l'indicazione della relativa norma.

b) Il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata

La prassi commerciale spesso porta a confondere gli sconti, gli abbuoni ed i premi da una parte con gli omaggi dall'altra.

Forniamone le definizioni:

- **cessione a titolo sconto, abbuono o premi** o quando l'elargizione del bene, solo apparentemente senza corrispettivo, è motivata da ragioni di puro calcolo economico o di opportunità o di convenienza commerciale dell'operazione ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 2), del d.P.R. n. 633/1972, tali cessioni sono considerate quali operazioni non rientranti nel computo della base imponibile. Le situazioni in esame risultano accomunate, ex art. 15 del d.P.R. n. 633/1972 citato, come ininfluenti ai fini della composizione della base imponibile, purché risultino adottate **"in conformità alle originarie condizioni contrattuali"**.

- **La cessione a titolo di sconto, premio o abbuono**, in conformità alle pattuizioni originarie, può essere eseguita anche oltre l'anno dall'effettuazione dell'operazione principale, poiché non dipendente da sopravvenuto accordo tra le parti (art. 26, comma 3, del d.P.R. n. 633/1972).

Dunque l'espressione "originarie condizioni contrattuali", costituenti o meno condizioni generali o particolari di vendita, sta a significare l'insieme dei patti negoziali comprensivi anche degli accordi circa l'applicazione di sconti, abbuoni o premi sul corrispettivo dell'operazione di vendita, ovvero della prestazione di servizio, stipulati in un unico contesto negoziale antecedentemente all'esecuzione della cessione a titolo di sconto, premio o abbuono.

- **Cessione a titolo di omaggio**, invece, quando la dazione del bene avviene per puro spirito di liberalità, ossia senza corrispettivo di sorta in denaro o in natura.

La mancanza del requisito dell'onerosità potrebbe rendere la cessione **non soggetta** ad IVA per carenza di una condizione primaria voluta dall'art. 2, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972. Tuttavia, il legislatore ha previsto l'ipotesi della cessione gratuita di cui all'art. 2, comma 2, n. 4), del d.P.R. n. 633/1972, ove sono considerate cessioni ai fini IVA (ossia imponibili) **"le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a euro cinquanta⁴ e di quelli per i quali non sia stata operata all'atto dell'acquisto o dell'importazione la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19 ..."** del medesimo d.P.R. n. 633/1972. Dall'esame di detta norma si rileva l'essenziale principio secondo il quale la cessione in omaggio di beni costituenti l'oggetto dell'ordinaria attività dell'impresa è da considerare non solo operazione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, ma anche imponibile, con aliquota propria del bene ceduto gratuitamente.

Viceversa, in mancanza di una specifica previsione legislativa, la cessione di beni non rientranti nell'oggetto ordinario dell'attività esercitata (per esempio un regalo di prodotti diversi da quelli realizzati dal produttore) è regolata dalla disposizione generale dell'art. 2, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972 secondo la quale ***l'operazione è da considerarsi non soggetta (ovvero non rientrante nel campo di applicazione dell'imposta)***, per carenza di un elemento costitutivo del presupposto oggettivo dell'imposta, vale a dire l'onerosità della cessione.

c) Le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate

Si tratta di spese sostenute dal cedente/prestatore nello svolgimento della propria opera, le quali poi vengono radddebitate al cliente. L'esclusione dal computo della base imponibile è ammessa purché siano presenti, congiuntamente, queste due condizioni:

- le anticipazioni devono essere fatte in nome e per conto del soggetto cui si richiede il rimborso delle stesse (vale a dire che chi anticipa deve agire in qualità di delegato o rappresentante della

⁴ Il limite di euro 50 è stato innalzato a decorrere con l'art. 30, d.lgs. 175/2014.

controparte);

- le anticipazioni devono essere regolarmente documentate. Ne consegue quindi che, per esempio, i rimborsi forfettari, cioè non aventi alcun riferimento a documenti giustificativi, sono sempre imponibili, se corrisposti a soggetti IVA.

Non è sempre facile allegare la documentazione *ex art. 15* alle relative fatture, in aiuto di ciò è arrivata la decisione n. 3525 del 6 marzo-29 aprile 2002; la Commissione tributaria centrale, che è entrata nel merito del ricorso di un'agenzia automobilistica alla quale era stato contestato il mancato addebito, con IVA, ai clienti di spese sostenute per loro conto. Di seguito illustriamo la decisione.

Decisione n. 3525 del 6 marzo-29 aprile 2002

Fatto e Diritto – A seguito di processo verbale di constatazione del 4 luglio 1984 della Guardia di finanza, l'ufficio IVA di Verona procedeva alla rettifica delle dichiarazioni presentate per gli anni 1982 e 1983 dalla signora B.P., unica titolare della ditta "A.S.F.", pratiche automobilistiche, con sede in Verona. In particolare veniva contestato alla contribuente l'aver emesso fatture indicando nelle stesse, oltre ad importi imponibili regolarmente assoggettati ad imposta, anche importi esclusi, ex art. 15, comma 1, n. 3), del d.P.R. n. 633/1972, in quanto relativi a spese sostenute in nome e per conto dei clienti che, però, non erano confortate da idonea documentazione intestata ai clienti stessi, né risultavano da apposita specifica di liquidazione effettuata nel modello intestato ai clienti committenti del servizio e ad essi rimesso a giustificazione della richiesta di rimborso.

... omissis...

Il ricorso dell'ufficio è infondato e va respinto. Va osservato, infatti, in relazione al rilievo n. 1 del processo verbale, di cui al primo motivo di ricorso che l'art. 15, n. 3), del d.P.R. n. 633/1972, effettivamente statuisce l'esclusione dal computo della base imponibile delle "somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate". Tale richiamo normativo riguarda, nella fattispecie, il rilievo in esame, relativo alle spese sostenute in nome e per conto dei clienti (bollate, bollettini c/c PRA, tasse di circolazione, tasse di concessione governativa, eccetera) delle quali non esiste, per vero, la documentazione giustificativa. Tuttavia è nozione di comune esperienza trattarsi obiettivamente di vere e proprie "anticipazioni", ai sensi dell'art. 15, n. 3), del d.P.R. n. 633/1972, delle quali in fattura sono evidenziati gli specifici riferimenti, e per le quali sussiste oggettiva difficoltà, o assoluta

impossibilità di documentazione: spese, infine, che trovano concreto riscontro nel risultato ottenuto dall'agenzia, con l'immatricolazione o il passaggio di proprietà degli autoveicoli. Trattasi, in una parola, come esattamente osservato dalla Commissione di II grado, di spese, che, ancorché non documentate, sono connaturali all'attività dell'agenzia automobilistica. Tanto vero che tali spese, nella risoluzione ministeriale (Dir. Gen. Tasse) n. 363527 del 3 gennaio 1979, sono definite "somme che ... assumono carattere obiettivo di anticipazione in nome e per conto della controparte nei servizi indicati dal citato art. 15, n. 3)".

d) L'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa

La norma relativa all'esclusione dal computo della base imponibile dell'importo degli imballaggi, quando ne sia stata pattuita la restituzione, è integrata dal d.m. 11 agosto 1975 che stabilisce le modalità e i termini per l'emissione delle fatture IVA relative a cessioni di imballaggi e recipienti non restituiti secondo le pattuizioni contrattuali. Ecco in sintesi le indicazioni "operative" e la procedura da seguire nelle ipotesi di cessione di imballaggi con patto di restituzione:

- a) la non imponibilità è subordinata alla preventiva espressa pattuizione della resa (e pertanto questa condizione deve essere richiamata sul contratto di vendita e, comunque, sulla fattura);
- b) il cedente deve annotare, su apposito registro tenuto a norma dell'art. 39 del d.P.R. n. 633/1972, il tipo, la quantità e il valore degli imballaggi consegnati e restituiti dal cessionario;
- c) entro il 31 gennaio di ogni anno può essere emessa una sola fattura con l'addebito degli imballaggi consegnati e non restituiti dal cliente nell'anno precedente. Naturalmente questa è una facoltà che viene concessa per semplificare le operazioni contabili e amministrative. Nulla vieta pertanto all'operatore di prendere in esame ogni singola operazione e fattura di vendita e – secondo le condizioni pattuite – di addebitare, con regolare fattura assoggettata ad IVA, l'importo degli imballaggi non resi entro i termini previsti (che possono evidentemente essere anche inferiori ad un anno). Anzi, a questo riguardo, è opportuno ricordare che comunque il termine di resa dovrebbe essere contenuto entro un anno in quanto, trattandosi in sostanza di beni che vengono ceduti con "effetto traslativo sospeso" (non si deve dimenticare che il prezzo è stato determinato e che l'imballaggio si considererà venduto se non restituito entro un preciso termine), il collegamento con quanto dispone il comma 1 dell'art. 6 ("Effettuazione delle operazioni") del d.P.R. n. 633/1972 risulta evidente, e quindi il termine massimo di restituzione non dovrebbe superare, appunto, l'anno;
- d) nel caso di restituzione di imballaggi deteriorati o comunque usurati, il cedente – secondo le clausole e i patti eventualmente stabiliti con il cessionario – addebiterà con regolare fattura assoggettata ad IVA la differenza fra il valore attribuito originariamente all'imballaggio e il suo valore residuo, ovvero l'indennità prevista nei casi di deterioramento, di restituzione tardiva, eccetera.

e) Le somme dovute a titolo di rivalsa dell'Imposta sul valore aggiunto

Non c'è molto da dire su questo punto specifico che ribadisce il principio di non imponibilità di un tributo quando viene addebitato a terzi come rivalsa. Naturalmente la condizione di non imponibilità, anche in questo caso, è subordinata alla chiara esposizione, documentazione e descrizione del titolo.

4

Le operazioni esenti

4.1 aspetti generali delle operazioni esenti

Le operazioni esenti da IVA sono tassativamente elencate nell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972.

Si tratta di operazioni che pur avendo tutti i requisiti delle operazioni imponibili per ragioni che variano di volta in volta in base alla tipologia di operazione sono da considerarsi esenti.

“Esente” significa non avere IVA, non esservi soggetto, non per la mancanza di alcuni o tutti i requisiti, ma per ragioni socio economiche che il legislatore ritiene rilevanti affinché l'operazione non venga assoggettata all'imposta.

A volte tali operazioni si considerano esenti per motivi di ordine pratico in quanto difficilmente si presterebbero all'imposizione dell'IVA, altre volte invece per ragioni socio economiche si tende a non incidere il consumatore finale dell'IVA.

Occorre sottolineare, tuttavia, che l'elencazione è tassativa e non ammette inclusioni per analogie, il che significa che solo ed esclusivamente le operazioni elencate in tale articolo godono dell'esenzione.

Vi è inoltre da evidenziare che il Decreto-legge del 26/10/2019 n. 124 con l'articolo 32 ha modificato molto di recente la norma in parola relativamente all'esenzione.

Art. 10 Operazioni esenti dall'imposta

Sono esenti dall'imposta⁵:

1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi,

⁵ L'art. 10, DPR 633/72 nella sua interezza è quello ad oggi in vigore a seguito delle modifiche intervenute nel 2017, d.l. 50/2017

conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta;

2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio;

3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio;

4) le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuati la custodia e l'amministrazione dei titoli nonche' il servizio di gestione individuale di portafogli; le operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli, incluse le negoziazioni e le opzioni ed eccettuati la custodia e l'amministrazione nonche' il servizio di gestione individuale di portafogli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate;

5) le operazioni relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende ed istituti di credito;

6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con legge 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonche' quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate;

7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonche' quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate;

8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento,

e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 7), nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione ad operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi, ai sensi dell'articolo 4, quinto comma, del presente decreto;

10) (numero soppresso);

11) le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, ad esclusione di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, i quali abbiano optato, con le modalità ed i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta; le operazioni previste dall'articolo 81, comma 1, lettere c-quater) e c-quinquies, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, riferite all'oro da investimento; le intermediazioni relative alle precedenti operazioni. Se il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta, analoga opzione può essere esercitata per le relative prestazioni di intermediazione. Per oro da investimento si intende:

a) l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;

b) le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco;

12) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS;

13) le cessioni di cui al n. 4 dell'art. 2 a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della L. 8 dicembre 1970, n. 996, o della legge 24 febbraio 1992, n. 225;

14) le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri;

15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS;

16) le prestazioni del servizio postale universale, nonche' le cessioni di beni a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione. Sono escluse le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse accessorie, le cui condizioni siano state negoziate individualmente;

17) (numero soppresso);

18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze;

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonche' da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonche' le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventu' e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorche' fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonche' le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale. **Le prestazioni di cui al periodo precedente non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1 (modificato con le disposizioni del Decreto-legge del 26/10/2019 n. 124 Articolo 32);**

21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli

per la gioventu' di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;

22) le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;

23) le prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente;

24) le cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno;

25) (numero soppresso);

26) (numero soppresso);

27) le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri;

27-bis) (numero soppresso);

27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS;

27-quater) le prestazioni delle compagnie barracellari di cui all'articolo 3 della legge 2 agosto 1997, n. 382;

27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2;

27-sexies) le importazioni nei porti, effettuate dalle imprese di pesca marittima, dei prodotti della pesca allo stato naturale o dopo operazioni di conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima di qualsiasi consegna.

Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

Analizziamo nel dettaglio le singole operazioni, premettendo che le operazioni esenti prevedono comunque l'obbligo di fatturazione, anche in assenza di imposta sul valore aggiunto ed ai sensi dell'art. 21, comma 6-*bis*, d.P.R. 633/1972, nel caso di specie, per ogni fattura emessa occorre indicare esplicitamente la seguente dicitura: **"trattasi di operazione esente ex art. 10 n. xx, d.P.R. 633/1972"** intendendo con "xx" il numero dell'art. 10, corrispondente all'operazione esente che si sta ponendo in essere.

4.1.1 Le operazioni finanziarie [art. 10, comma 1, nn. 1), 2)]

Sono considerate operazioni esenti i seguenti servizi finanziari:

1. la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento;
2. l'assunzione di impegni di natura finanziaria;
3. l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti;
4. le dilazioni di pagamento;
5. le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali (incluse le operazioni di pagamento delle utenze, di assegni ed effetti), ad eccezione del recupero di crediti;
6. la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta.

Nello specifico, la circolare ABI n. 37 dell'11 agosto 1997, commentando la formulazione dell'art. 10, a seguito della l. n. 28/1997 afferma, che rientrano nell'esenzione tutte le operazioni bancarie tipiche quali:

- prestiti, finanziamenti
- operazioni di raccolta (conti correnti, depositi, buoni fruttiferi...)
- concessione di garanzie reali e personali (fidejussione, depositi cauzionali...)
- servizi di pagamento e di incasso di ogni genere
- le operazioni relative a titoli, valori mobiliari e strumenti derivati.

È essenziale notare che la sentenza del 5 giugno 1997 nel procedimento C-2/95 emessa dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea (pertanto vincolante per tutti gli Stati appartenenti alla UE – Trattato di Roma art. 177) afferma che:

L'art. 13, parte B, lettera d), punti 3 e 5 della VI direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388⁶, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da queste

⁶ Articolo recepito poi nell'ordinamento italiano con l'art. 10, d.P.R. 633/1972.

disposizioni per quanto concerne varie operazioni bancarie non è né soggetta alla condizione che queste ultime siano effettuate da un certo tipo di istituti di credito o di persona giuridica, né dipende dalla loro modalità di effettuazione, elettronica o manuale, in tutto o in parte. Infatti, da un lato, dette disposizioni definiscono le operazioni esenti in funzione della natura delle prestazioni di servizi fornite e non in funzione del prestatore o del destinatario del servizio e, dall'altro, non operano alcuna distinzione in base alla maniera concreta di effettuazione del servizio stesso.

... omissis...

Il che significa che è solo la natura dell'operazione a determinarne l'esenzione e non tanto chi la svolge e chi la riceve. Ma soprattutto è essenziale notare che non è tanto la cessione del denaro in sé ad essere esente (essa resta comunque fuori campo IVA *ex art. 2, d.P.R. 633/1972*) di seguito riportata, quanto la prestazione di servizi considerata relativa alla cessione del denaro: l'interesse, la provvigione per la cessione, la commissione e tutto ciò che rappresenta il corrispettivo per la cessione o per il finanziamento. Occorre pertanto uno **stretto nesso di causalità ed essenzialità**, come meglio specificato dalla risoluzione n. 216/E del 4 luglio 2002, di seguito riportata, secondo la quale, ad esempio, le visure catastali effettuate/richieste da un istituto bancario durante la fase istruttoria per la concessione di un finanziamento, al fine di verificare la capacità di rimborso del richiedente non sono da considerarsi esenti poiché connesse comunque all'operazione di finanziamento stessa.

Infatti come si evince dal testo della risoluzione, l'esecuzione delle visure ipocatastali, pur costituendo un'attività strumentale alla valutazione degli affidamenti, è una semplice attività tecnica, essa infatti non svolge le stesse funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni di finanziamento effettuate dalle aziende di credito e non è idonea a modificare direttamente le situazioni giuridiche ed economiche soggettive.

Con l'istanza presentata in data 11 marzo 2002, la Società YJ S.n.c. ha chiesto il riesame della risposta fornita dalla Direzione regionale all'istanza di interpello concernente l'esatta applicazione degli artt. 10, comma 1, nn. 1 e 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

... omissis...

Fattispecie rappresentata

La Società YJ riceve dalla WZ S.p.a. l'incarico di eseguire visure ipocatastali da utilizzare nella fase istruttoria della concessione dei prestiti.

La società chiede se tali prestazioni di servizi siano esenti da imposta in quanto concernenti operazioni creditizie e finanziarie ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1, ovvero in quanto accessorie ai sensi dell'art. 12 alle citate operazioni creditizie e finanziarie.

... omissis...

Parere dell'Agenzia delle entrate

Nell'istanza di riesame la Società YJ cita la risoluzione n. 205/E del 10 dicembre 2001, la quale, ispirandosi ai principi fissati nella sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, della Corte di Giustizia della Comunità Europea, ha riconosciuto ai servizi telematici connessi alle attività finanziarie l'inclusione tra le operazioni contemplate dall'art. 10, primo comma, n. 1) citato.

*In particolare, l'Agenzia delle entrate ha affermato che, affinché una prestazione di servizi possa essere considerata esente da imposta in quanto "relativa" ad un'operazione creditizia di cui all'art. 10, comma 1, n. 1, è necessario che ne svolga le stesse funzioni specifiche ed essenziali e che sia idonea ad incidere direttamente sulle situazioni giuridiche ed economiche soggettive allo stesso modo dell'operazione principale. **Non sono, quindi, esenti da IVA i servizi concernenti la fornitura di una semplice prestazione materiale o tecnica, strumentale rispetto all'operazione creditizia, la cui responsabilità è limitata agli aspetti tecnici delle prestazioni fornite.***

Nella fattispecie, l'esecuzione delle visure ipocatastali, pur costituendo un'attività strumentale alla valutazione degli affidamenti, è una semplice attività tecnica che non svolge le stesse funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni di finanziamento effettuate dalle aziende di credito e non è idonea a modificare direttamente le situazioni giuridiche ed economiche soggettive, condizioni, queste, richieste dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea nella sentenza sopraccitata.

Pertanto, le prestazioni di servizi di visure ipocatastali effettuate nei confronti delle aziende di credito non rientrano nel regime di esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

... omissis ...

Nello stesso senso anche la risoluzione n. 230/E del 15 luglio 200, la quale afferma, in conformità alla risoluzione precedente che la prestazione di servizi circa lo studio di strategie di investimento non è collaterale ed accessoria all'investimento stesso effettuato dagli utenti finali, tanto più che non pare essere nessun

contatto fra il soggetto che effettua la prestazione di servizi circa lo studio di strategia dell'investimento e il consumatore finale.

La società istante esercita attività di gestione su base individuale e collettiva di portafogli di investimenti per conto terzi. A tal fine la medesima società si serve di un proprio reparto interno di analisti per lo studio di strategie di investimento nei mercati azionari e obbligazionari in area euro.

Al contrario, per quanto riguarda l'area non euro la società istante ha ritenuto più conveniente rivolgersi ai servizi offerti dalla XY, residente negli ... e priva di stabile organizzazione in Italia. La XY fornisce periodicamente l'elaborazione di un "portafoglio modello", cioè di un portafoglio di investimenti in titoli azionari e obbligazionari considerato ottimale: i relativi rapporti sono regolati da un apposito contratto.

... omissis...

Il contribuente istante ritiene che la prestazione fornita dalla XY consista in una prestazione accessoria a quella principale ... Pertanto la suddetta prestazione accessoria, essendo resa da un soggetto non residente, dovrebbe essere autofatturata in regime di esenzione dalla società istante ai sensi dell'art. 10, nn. 1) e 4) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La risposta dell'Agenzia delle entrate

Nel caso di specie, invece, la prestazione qualificata come accessoria viene resa da un soggetto terzo, con il quale i clienti finali del contribuente istante non hanno alcun rapporto, né la stessa prestazione appare destinata ad integrare o completare, nel senso sopra specificato, l'operazione resa al cliente finale.

... la prestazione resa dalla XY alla società istante realizza piuttosto i caratteri propri di una consulenza generica pertanto, l'autofatturazione effettuata da quest'ultima società non può avvenire in regime di esenzione.

Contrariamente ai due precedenti ordinamenti, la risoluzione n. 343/E del 4 agosto 2008 invece considera fra le operazioni esenti le consulenze in materia di investimenti se strettamente connesse all'operazione di concessione di denaro o di finanziamento, poiché inquadrate nel successivo n. 9 dell'art. 10, come servizi di mediazione svolti da un intermediario abilitato. Riportiamo interamente la risoluzione poiché esplicitiva di concetti fondamentali necessari al fine dell'individuazione delle operazioni esenti.

Esposizione del quesito

L'Associazione Alfa ha presentato istanza di consulenza giuridica relativamente al regime IVA applicabile ai servizi di consulenza finanziaria alla luce del recepimento nell'ordinamento italiano della direttiva 2004/39/CE relativa ai mercati degli strumenti finanziari.

Con l'attuazione di tale direttiva, avvenuta con decreto legislativo 17 settembre 2007, n. 164, la "consulenza in materia di investimenti" è stata compresa tra i servizi e le attività di investimento c.d. principali (cfr. articolo 1, comma 5, lettera f), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, c.d. Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria – TUF), ovverosia tra le attività e i servizi che la legge riserva ai soggetti abilitati. La medesima direttiva ha altresì circoscritto la nozione di consulenza finanziaria facendo assurgere al rango di servizio di investimento (riservato ai soggetti abilitati) le sole raccomandazioni di investimento personalizzate che abbiano ad oggetto una o più operazioni relative ad uno strumento finanziario. Ogni altra tipologia di consulenza finanziaria è pur sempre consentita dalle nuove disposizioni agli intermediari mobiliari, ma, a differenza della consulenza in materia di investimenti, non è a questi esclusivamente riservata.

Ciò posto, l'Associazione Alfa ha chiesto di conoscere l'interpretazione della scrivente in ordine al regime IVA applicabile ai servizi di consulenza in materia di investimenti di cui all'articolo 1, comma 5, lettera f), del TUF sopra richiamato e, in particolare, se ai suddetti servizi sia applicabile il regime di esenzione IVA di cui all'articolo 10, primo comma, n. 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Risposta della direzione al contribuente istante

Come noto, la direttiva 2004/39/CE (c.d. direttiva Mifid) persegue lo scopo di realizzare l'integrazione e l'ammodernamento dei mercati finanziari a livello europeo, rimuovendo le principali differenze esistenti tra gli Stati membri ed adeguando alle nuove caratteristiche del mercato la legislazione comunitaria.

In detto ambito la citata direttiva ha tra l'altro chiarito il confine esistente tra consulenza personalizzata e consulenza in senso incidentale o generica. In particolare, ha ricondotto tra i "servizi e attività di investimento" la "consulenza in materia di investimenti" (consulenza personalizzata), sottoponendo ad autorizzazione il suo svolgimento abituale a titolo professionale. Tale consulenza si differenzia dalla c.d. consulenza generica che costituisce momento strumentale

e preparatorio (potenzialmente) di qualsivoglia servizio di investimento ed alla quale possono essere ricondotte, ad esempio, le consulenze fornite in un quotidiano, giornale, rivista o in qualsiasi altra pubblicazione destinata al pubblico in generale. L'attuazione di tale direttiva, avvenuta con il decreto legislativo 17 settembre 2007, n. 164 ha portato alla modifica dell'articolo 1 del già citato TUF. In particolare, il novellato articolo

1, comma 5-septies, di tale testo unico definisce la consulenza in materia di investimenti quale “prestazione di raccomandazioni personalizzate a un cliente, dietro sua richiesta o per iniziativa del prestatore del servizio, riguardo a una o più operazioni relative ad un determinato strumento finanziario”.

In altre parole la consulenza personalizzata in detta materia è volta a consentire ad un cliente di assumere decisioni di investimento “informate”, ossia basate su una valutazione, operata dal consulente, non solo delle specifiche caratteristiche del cliente su cui la raccomandazione è fornita, ma anche delle caratteristiche dello strumento finanziario oggetto della raccomandazione stessa.

Inoltre, l'articolo 52 della direttiva 2006/73/CE della Commissione del 10 agosto 2006, re-cante le modalità di esecuzione della direttiva Mifid, prevede che tali raccomandazioni devono avere ad oggetto una delle seguenti operazioni:

a) comprare, vendere, sottoscrivere, scambiare, riscattare, detenere un determinato strumento finanziario o assumere garanzie nei confronti dell'emittente rispetto a tale strumento;

b) esercitare o non esercitare qualsiasi diritto conferito da un determinato strumento finanziario a comprare, vendere, sottoscrivere, scambiare o riscattare uno strumento finanziario.

Alla luce del descritto quadro normativo, la scrivente ritiene che non si possa in via generale sostenere che la consulenza in materia di investimenti rappresenti una prestazione accessoria ex articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 caratterizzata dagli elementi individuati dalla precedente prassi amministrativa (cfr. risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002) e dalle sentenze della Corte di Giustizia europea (tra le altre, cfr. sentenza C/76/99). Infatti, nelle predette pronunce si definisce “prestazione accessoria” rispetto ad una principale una prestazione che non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale.

Pertanto, sulla base di tali elementi si ritiene che l'attività di consulenza in materia di investimenti non appaia destinata ad integrare o completare nel senso sopra indicato l'operazione di negoziazione resa al cliente finale e dunque non può

essere qualificata in quanto tale come attività accessoria alle operazioni di negoziazione.

Ciò posto, secondo il parere della scrivente appare astrattamente possibile ricondurre l'attività di consulenza in materia di investimenti tra le operazioni relative a valori mobiliari esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 4), del d.P.R. n. 633 del 1972, potendo anche tale attività condurre ad una modifica nella situazione giuridico-finanziaria del cliente, qualora venga concluso il contratto a seguito delle raccomandazioni fornite dal consulente. Tuttavia, tenendo conto dell'espressa inclusione da parte della direttiva Mifid dell'attività di consulenza in materia di investimenti fra i servizi di investimento, in quanto avente ad oggetto "una o più operazioni relative ad un determinato strumento finanziario", si ritiene che tale attività sia più correttamente inquadrabile fra quelle di intermediazione svolte da un soggetto abilitato rese da quest'ultimo nell'ambito della proposta di investimento al cliente. Pertanto, le attività di consulenza in materia di investimenti, sempreché strettamente collegate ad un'operazione di negoziazione, devono ritenersi riconducibili tra le prestazioni di mediazione, intermediazione e mandato esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, nn. 9) e 4), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tale orientamento appare anche confortato dai lavori attualmente in corso in sede comunitaria relativi al trattamento ai fini IVA dei servizi finanziari e assicurativi. Nel corso del 2007, infatti, la Commissione europea ha presentato una proposta di modifica di direttiva (COM 2007-747) della direttiva IVA 2006/112, corredata da una proposta di regolamento (COM 2007-746) che precisa che nell'ambito delle operazioni di "intermediazione in servizi assicurativi e finanziari", esenti da imposta, rientrano quelle attività che soddisfano almeno uno dei seguenti requisiti:

- a) l'intermediario ha il potere di impegnare il prestatore o il destinatario del servizio assicurativo o finanziario esente;*
- b) l'attività può avere per effetto la creazione, continuazione, modifica o estinzione di diritti e obblighi delle parti riguardo ad un servizio assicurativo o finanziario esente;*
- c) l'attività consiste nella prestazione di una consulenza che implica conoscenze specializzate riguardo ad un servizio assicurativo o finanziario esente.*

Ciò posto, alla luce della direttiva MIFID e degli attuali orientamenti comunitari, la scrivente ritiene che l'attività di consulenza in materia di investimenti, così come sopra definita, possa essere ricompresa tra le attività esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo

comma, n. 9), del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto risulta inquadrabile fra le attività di intermediazione, allorché sia strettamente collegata e connessa ad un'operazione di negoziazione.

Nella pratica quindi, circa il nesso di causalità ed effettività fra le operazioni tassativamente elencate all'art. 10, co. 1, n. 1) e quelle accessorie, potenzialmente rientranti nel successivo n. 9) si assiste, nella prassi a virate di orientamento. Il punto fondamentale è stabilire se tali prestazioni "accessorie" possano essere considerate tali per l'operazione esente principale, il che porta ad analizzare, purtroppo caso per caso la tipologia di operazione posta in essere, ciò almeno fino al 2002.

In aiuto di tale disquisizione è giunta la risoluzione n. 133/E del 13 giugno 2003 in essa vengono riassunte in una interessante tabella le operazioni che possono o meno godere dell'esenzione in materia di servizi finanziari connessi con il trasferimento del denaro.

Con istanza d'interpello, concernente l'ambito applicativo dell'art. 10, n. 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la "XX S.p.A." (di seguito denominata "società") ha esposto il seguente

Quesito

La nominata società – costituita attualmente da circa duecento istituti di credito italiani – cura in appalto l'esecuzione, per via telematica, dei seguenti servizi riguardanti operazioni che si svolgono tra soggetti appartenenti al sistema bancario (o tra questi ultimi e soggetti che emettono carte di credito e di debito):

- 1. servizi di pagamento interbancari (operazioni di pagamento; trattamento assegni; incassi commerciali interbancari; altri servizi interbancari; corporate banking);*
- 2. servizi relativi alle carte di debito (bancomat ed altre carte di debito internazionali; pagobancomat; fastpay);*
- 3. servizi relativi alle carte di credito (servizi di processing; servizi di gestione anagrafiche titolari e di supporto ad attività collaterali, personalizzazione delle carte);*
- 4. servizi innovativi (ricariche telefoni cellulari; fastbank; telepay; bankpass web; bankpass mobile);*
- 5. servizi di accesso (fornitura dell'interfaccia informatica per operare sulla Rete Nazionale Interbancaria).*

Nell'eseguire alcune di tali operazioni, la società contabilizza accrediti ed addebiti nei confronti dei soggetti interessati, determinandone i saldi cosiddetti bilaterali "che alimentano la stanza di compensazione gestita dalla Banca d'Italia dove detti saldi sono rielaborati al fine di determinare la posizione della singola banca verso il sistema bancario (cosiddetti saldi multilaterali; in caso di carte di debito internazionale XX genera saldi che alimentano flussi di clearing, cioè di compensazione a livello internazionale)".

In aggiunta, la società fornisce ai diversi operatori finanziari (banche, sim, società finanziarie) servizi informatici in genere, tra cui alcuni consistenti nella realizzazione di infrastrutture che consentono ai soggetti fruitori di svolgere in sicurezza le operazioni di pagamento attraverso l'uso di strumenti innovativi, come i telefoni cellulari o la rete internet. Nell'istanza viene chiesto di conoscere quale sia il trattamento IVA da applicare ai descritti servizi, indicati – per semplicità di analisi – in categorie omogenee, anche se nella propria realtà operativa la società effettua prestazioni ampiamente differenziate, secondo una specifica disciplina contrattuale.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Secondo l'istante, i servizi prestati dalla società si presentano in via generale come strumentali ad operazioni di pagamento, essendo rivolti per loro natura a rendere possibile l'esecuzione di attività finanziarie.

Considerato quanto emerso dalla risoluzione n. 205/E del 10 dicembre 2001, l'interpellante ritiene che rientrino nell'ambito di esenzione IVA – prevista dalla norma dianzi citata – quei servizi che abbiano congiuntamente i caratteri della:

- a) "indispensabilità (o stretta funzionalità) rispetto alle operazioni di pagamento sottostanti";*
- b) "idoneità a produrre effetti sulla sottostante situazione economica e giuridica" dei soggetti cui sono indirizzati tali servizi.*

In base a tali considerazioni avrebbero titolo a godere dell'esenzione IVA solo alcuni tra i servizi precedentemente indicati, dal momento che per alcuni di essi non ricorrerebbe il requisito indicato alla lettera b).

In particolare, la parte ritiene che siano soggetti ad aliquota IVA ordinaria i servizi di:

- 1. corporate banking;*
- 2. fastbank;*
- 3. telepay;*

4. *bankpass web*;

5. *bankpass mobile; nonché,*

6. *i servizi di accesso;*

mentre le restanti prestazioni fruirebbero dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tenuto conto della documentazione prodotta a supporto dell'interpello, si esprime il seguente

Parere dell'Agenzia delle entrate

Nella risoluzione n. 205 del 10 dicembre 2001 – citata dall'istante – è stato chiarito che le disposizioni riguardanti le esenzioni IVA, contenute nell'art. 10, n. 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, vanno valutate alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea nella sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, relativamente all'ambito applicativo dell'art. 13 B, lett. d), punti 3 e 5, della sesta direttiva n. 77/388/CEE (trasfuso, nella sostanza, all'interno dell'ordinamento nazionale nel contesto del citato art. 10).

Nella sentenza è stato affermato che l'applicazione dell'esenzione in esame deve prescindere dall'esame delle qualità giuridiche del soggetto che pone in essere o riceve la prestazione suscettibile del beneficio fiscale, a nulla rilevando peraltro le modalità tecniche (“elettronica, automatica, manuale”) con cui la medesima viene svolta.

La Corte ha così ritenuto che un'operazione sia da qualificarsi come “finanziaria” se il suo oggetto è riconducibile al contenuto della norma comunitaria di esenzione; ai fini applicativi – per poter qualificare un'operazione come “finanziaria” esente da imposta – non è sufficiente, contrariamente a quanto sostenuto dall'istante, che la medesima costituisca un elemento “indispensabile” di una prestazione finanziaria esente da IVA, bensì occorre che si presenti come “un insieme distinto nella sua globalità ... idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali” dei servizi per i quali è prevista l'esenzione.

La Corte ha inoltre chiarito che una prestazione “finanziaria” può essere qualificata in via generale come operazione di pagamento se, analogamente a quest'ultima, implica “modifiche giuridiche ed economiche” nella sfera dei rapporti patrimoniali del soggetto nei cui confronti viene realizzata l'operazione finanziaria medesima.

Elemento caratterizzante a questi fini è il grado di responsabilità assunto dal prestatore: l'esenzione più precisamente può trovare applicazione quando egli

risponde della corretta esecuzione dei servizi finanziari prestati, mentre non si applica se viene limitata “al corretto funzionamento” di questi ultimi.

Al fine di valutare, quindi, se i servizi rappresentati nell’istanza possano fruire dell’esenzione IVA ovvero scontino tale imposta nella misura ordinaria, occorre valutare nello specifico se i medesimi siano caratterizzati dai predetti requisiti.

Preliminarmente si osserva che la società – per come emerge dai singoli contratti relativi alle varie tipologie dei servizi offerti – risponde, nei confronti delle banche clienti, per la esatta esecuzione delle operazioni finanziarie sia in termini di risultato (“la corretta esecuzione delle operazioni di pagamento”) che di mezzi (“la veicolazione delle informazioni in formato elettronico”). Dalle particolari previsioni dei citati contratti si desume che detta responsabilità ha carattere generale, essendo esclusa solo al ricorrere di cause di forza maggiore, quando cioè i disservizi sono generati da fattori fuori dal controllo della società; in ogni caso, perché possa essere opposta al cliente l’esistenza di tali circostanze, è necessario l’inoltro a quest’ultimo “dell’avviso per iscritto”, restando comunque “l’esecuzione del contratto ... sospesa fino al cessare” dei suddetti fattori.

Non tutti i servizi offerti dalla società sono, tuttavia, produttivi degli effetti propri delle operazioni “finanziarie” individuate dalla normativa comunitaria e nazionale, in quanto non idonei ad incidere nella sfera giuridica ed economica dei soggetti cui sono indirizzati.

In quest’ottica, scontano l’IVA nella misura ordinaria le prestazioni che non generano per il cliente esposizioni finanziarie a credito o a debito, ma si concretizzano più semplicemente in prestazioni di servizi telematici; rientrano in tale ambito, per come rappresentato nei singoli accordi contrattuali, i servizi di:

- 1. corporate banking;*
- 2. fastbank;*
- 3. telepay;*
- 4. bankpass web;*
- 5. bankpass mobile;*

(essendo tutti riconducibili ad attività di veicolazione di informazioni elettroniche e di garanzia di sicurezza di tali attività), nonché,

- 6. i servizi di accesso, riflettendo “la sola messa a disposizione dell’interfaccia informatica necessaria per operare sulla Rete Nazionale Interbancaria”.*

A diverse conclusioni si perviene quando l’attività della società funge da “struttura comune” a due o più soggetti (bancari e non), interagenti finanziariamente, con lo scopo di individuare le specifiche situazioni creditorie/debitorie di questi ultimi:

in tal caso si ritiene che ricorrano i presupposti dell'applicazione dell'esenzione IVA, trattandosi di servizi di pagamento che incidono sulla sfera giuridica dei medesimi.

Delle prestazioni descritte nell'istanza sono, dunque, da fatturare in esenzione dall'imposta in discorso, perché riconducibili alle operazioni sopra indicate, i seguenti servizi:

- 1. pagamenti interbancari in genere (con l'esclusione, per quanto sopra esposto, del corporate banking);*
- 2. carte di debito in genere;*
- 3. le ricariche per telefoni cellulari, per la cui esecuzione si determinano nella "struttura comune" gli addebiti nei confronti della "banca del titolare della carta" e gli accrediti a favore della "banca della società che eroga il servizio".*

Infine, con riferimento ai servizi relativi alle carte di credito, occorre effettuare alcune precisazioni in merito alle prestazioni riguardanti la gestione delle anagrafiche ("database") e la personalizzazione delle carte medesime, in considerazione del fatto che la parte riterrebbe applicabile ad entrambe il particolare trattamento IVA (esenzione) riservato ai servizi di processing, che peraltro, costituiscono di per sé operazioni di pagamento ("generando saldi finanziari") effettuate dietro autorizzazione delle banche/società finanziarie "issuer" (o "acquirer").

A tal fine il contribuente afferma che la unitarietà dell'oggetto del contratto (che regola il servizio da ultimo descritto) – costituito da una prestazione omnicomprensiva, rappresentata dalle operazioni di processing nonché di gestione delle anagrafiche e di personalizzazione delle carte di credito – consentirebbe di applicare anche a queste ultime, per effetto della loro accessorietà (alle operazioni di processing), il medesimo trattamento IVA di esenzione previsto per le operazioni di pagamento.

In merito, la scrivente ritiene invece che – avuto riguardo alle modalità tecniche di espletamento di tale tipologia di servizi – le operazioni descritte, pur se effettuate nell'ambito dello stesso rapporto giuridico, configurano tutte prestazioni autonome, di rango "principale"; peraltro, va evidenziato che dalla disciplina contrattuale, relativa alle attività in esame, si evince che la volontà del committente sia intesa ad acquistare dalla società tre prestazioni distinte per "aree di servizi", che in sé si presentano come indipendenti e fruibili, in astratto, anche in modo disgiunto.

Ciò esclude che le operazioni di gestione anagrafiche e di personalizzazione delle carte di credito possano configurarsi come accessorie rispetto all'operazione principale di processing, costituendo con questa un "unicum".

Tale interpretazione trova conforto nella circostanza per cui in alcuni contratti il corrispettivo complessivo di tale attività viene calcolato in funzione della differente fruizione (da parte del cliente) delle tre "aree di servizi", ad ognuna delle quali corrisponde un prezzo unitario diverso; coerentemente, le penali a carico della società per disservizi sono determinati in modo differente per ciascuna delle tre prestazioni considerate.

Premesso quanto sopra, si ritiene che la quota parte del corrispettivo relativa ai servizi di processing debba essere fatturata in esenzione da IVA; di contro, quella relativa ai servizi di gestione anagrafiche e di personalizzazione (e produzione) delle carte di credito sconta tale imposta nella misura ordinaria in quanto le relative prestazioni non riguardano operazioni di pagamento.

Quadro riassuntivo del trattamento IVA delle operazioni descritte nell'interpello:

| Servizio finanziario | Tipologia | Esente | Imponibile |
|--------------------------------------|----------------------------|--------|------------|
| 1) Servizi di pagamento interbancari | | | |
| 1a | Operazioni di pagamento | Si | No |
| 1b | Trattamento assegni | Si | No |
| 1c | Incassi commerciali | Si | No |
| 1d | Altri servizi interbancari | Si | No |
| 1e | <i>Corporate banking</i> | No | Si |
| 2) Servizi carte di debito | | | |
| 2a | Bancomat ed altre carte | Si | No |
| 2b | Pagobancomat | Si | No |
| 2c | <i>Fastpay</i> | Si | No |
| 3) Servizi carte di credito | | | |
| 3a | <i>Processing</i> | Si | No |
| 3b | Gestione anagrafiche | No | Si |
| 3c | Personalizzazione carte | No | Si |

| | | | |
|-----------------------|------------------------------|----|----|
| 4) Servizi innovativi | | | |
| 4a | Ricariche telefoni cellulari | Si | No |
| 4b | <i>Fastbank</i> | No | Si |
| 4c | <i>Telepay</i> | No | Si |
| 4d | <i>Bankpass web</i> | No | Si |
| 4e | <i>Bankpass mobile</i> | No | Si |
| 5) Servizi di accesso | | | |
| 5a | Fornitura interfaccia RNI | No | Si |

La circolare ABI n. 37 dell'11 agosto 1997 oltre ad elencare quali operazioni bancarie sono da considerarsi esenti, elenca anche una serie di operazioni da considerare, per contro, imponibili a fini IVA.

Le seguenti operazioni, pertanto, ai sensi della circolare sopra citata imponibili:

- **locazioni di cassette di sicurezza**
- **depositi chiusi**
- **depositi di titoli a custodia**
- **diritti d'asta per la vendita di oggetti pignorati.**

4.1.2 I gruppi bancari ed assicurativi che svolgono attività esenti

Le società appartenenti a gruppi che si occupano prevalentemente di operazioni esenti possono maturare un credito cronico di IVA qualora affidino a soggetti terzi l'esecuzione di servizi che risultano essere imponibili a fini IVA poiché per effetto del pro-rata non possono completamente e totalmente detrarre l'IVA sui loro acquisti.

A seguito di ciò l'art. 6 della l. 133/1999 come modificato dalla l. 342/2000 ha previsto l'esonero dall'IVA di tutta una serie di servizi considerati ausiliari alle attività esenti e svolti all'interno del gruppo bancario.

Art. 6 Ulteriori disposizioni in materia di IVA

1. Sono esenti dall'IVA le prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all'articolo 59, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385:

- a) *effettuate da società facenti parte del gruppo bancario di cui all'articolo 60 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, ivi incluse le società strumentali di cui all'articolo 59, comma 1, lettera c), del predetto decreto legislativo, a condizione che l'attività di carattere ausiliario sia svolta esclusivamente nei confronti delle società del gruppo medesimo;*
- b) *effettuate dai consorzi, ivi comprese le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra banche, nei confronti dei consorziati o dei soci, a condizione che i consorzi medesimi svolgano attività esclusivamente nei confronti delle banche consorziate o socie e che i corrispettivi in qualsiasi forma da queste dovuti ai consorzi per statuto non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.*
2. *L'esenzione di cui al comma 1 si applica anche alle prestazioni di servizi ivi richiamate rese esclusivamente alle società del gruppo bancario da parte di società strumentali il cui capitale sia interamente posseduto dalla controllante estera della banca italiana capogruppo ovvero da tale controllante e da altre società da questa controllate. L'esenzione si applica a condizione che tutti i soggetti indicati nel periodo precedente abbiano la sede legale nell'Unione europea. Il controllo sussiste nei casi previsti dall'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.*
3. *L'esenzione prevista al comma 1 si applica altresì alle prestazioni di servizi ivi indicate rese:*
- a) *a società del gruppo assicurativo da altra società del gruppo medesimo controllata, controllante, o controllata dalla stessa controllante, ai sensi dell'articolo 2359, commi 1 e 2, del codice civile, a condizione che l'attività di carattere ausiliario sia svolta esclusivamente nei confronti delle società del gruppo medesimo;*
- b) *da consorzi costituiti tra le società di cui alla lettera a) nei confronti delle società stesse a condizione che i consorzi medesimi svolgano attività esclusivamente nei confronti delle società consorziate e che i corrispettivi da queste dovuti ai consorzi per statuto non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse;*
- c) *a società del gruppo il cui volume di affari dell'anno precedente sia costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da altra società facente parte del gruppo medesimo. La disposizione si applica a condizione che l'attività di carattere ausiliario sia svolta da quest'ultima società esclusivamente nei confronti delle società del gruppo e che l'ammontare globale dei volumi di affari delle società del gruppo dell'anno precedente sia costituito per oltre il 90 per cento da*

operazioni esenti. Agli effetti della presente disposizione si considerano facenti parte dello stesso gruppo la società controllante e le società controllate dalla stessa ai sensi del primo comma, numero 1), e del secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile fin dall'inizio dell'anno solare precedente ... omissis ...

La risoluzione che segue esplica in maniera eccellente quanto previsto dall'art. 6 appena citato.

Risoluzione del 25 giugno 2002, n. 208

Istanza di Interpello. Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. YJ S.p.A. – IVA. Art. 6, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133. (Art. 59, comma 1, d.lgs. 385/1998) Prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario. Regime di esenzione.

Vedi anche risoluzione Agenzia delle entrate n. 6 del 3 febbraio 2004. La risoluzione, relativa ad una istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, fornisce chiarimenti in merito al regime IVA applicabile alle prestazioni di servizi rese a società di un gruppo ad attività prevalentemente esente. L'Agenzia precisa che l'agevolazione prevista dall'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133 è applicabile nell'ambito dei gruppi societari il cui volume d'affari è costituito da oltre il 90% di operazioni esenti. Si richiede inoltre che le prestazioni rese costituiscano oggetto di attività ausiliaria all'attività propria delle società del gruppo ovvero, si tratti di attività che si distinguono da quella principale propria in quanto serventi e collaterali a quest'ultima.

Con nota presentata in data 4 aprile 2002 a questa Direzione Centrale codesta Società, ha presentato istanza di interpello, vertente sul seguente

Quesito

La Società istante, nell'ambito della propria specifica attività, presta principalmente i seguenti servizi:

- a) servizi di posta e bancoposta*
- b) servizi di comunicazione postale ed elettronica e, più in generale, di logistica*
- c) servizi di riscossione e pagamento e di raccolta del risparmio e dei conti correnti postali*
- d) vendita al dettaglio di valori bollati, di biglietti delle lotterie nazionali, di titoli e di documenti di viaggio.*

Inoltre, in base allo statuto sociale, la Società può svolgere tutte le operazioni che, caratterizzate da un vincolo di connessione o collegamento con le attività principali, siano ritenute necessarie od utili al perseguimento dell'oggetto sociale, nonché ogni altra operazione strumentale, accessoria e/o complementare alle attività principali in precedenza definite ed a quelle con queste ultime collegate.

La Società ha affidato o intende affidare a proprie società controllate sia lo svolgimento di alcune attività rientranti nella propria attività caratteristica, core business, (quali ad esempio l'attività di trasporto e distribuzione di pacchi, corrispondenza, prodotti, beni, valori, ecc., la stampa e la commercializzazione di servizi di posta elettronica ibrida, i servizi postali elettronici, i servizi postali e finanziari on line, il commercio elettronico con i relativi servizi di consegna e spedizione, ecc.), sia lo svolgimento di altri tipi di operazioni o attività che, a parere dell'istante, si presentano come strumentali o ausiliari rispetto all'attività specifica della Società (ad esempio i servizi immobiliari, informatici, di call center, di gestione amministrativa e di gestione del personale).

In relazione alla circostanza che l'istante e le sue controllate rientrano nel concetto di gruppo ad attività prevalentemente esente, contenuto nell'art. 6, comma 3, lett. c), della legge 13 maggio 1999, n. 133, viene posto il problema dell'applicabilità ai servizi resi alla Società YJ del regime di esenzione IVA, previsto dalla stessa legge.

Soluzione prospettata dal contribuente

La Società istante rileva, innanzitutto, che dalla norma contenuta nell'art. 6, comma 1 della legge n. 133 del 1999, emerge che l'ambito di applicazione del trattamento di esenzione da IVA sia limitato, sotto il profilo oggettivo, alle sole prestazioni di servizi che costituiscono oggetto di attività ausiliaria all'attività propria delle società del gruppo.

In ordine alla definizione del concetto di "attività ausiliaria", l'istante, premesso di non condividere l'opinione secondo la quale sarebbe tale ogni attività in astratto esternalizzabile, ritiene che non può essere definita "attività ausiliaria" quella che, pur se esternalizzata, costituisce non una fase "propedeutica" allo svolgimento dell'attività tipica del gruppo, ma una parte di quest'ultima attività. In altri termini, le fasi operative in cui può strutturalmente essere scomposto il ciclo economico dell'attività "principale" di un'impresa non perdono questa qualità strutturale, e quindi non diventano ausiliarie, per il solo fatto che sono operate in "outsourcing".

Pertanto, poiché prestazioni quali quelle relative: all'attività di trasporto e distribuzione di pacchi, corrispondenza, prodotti, beni, valori ecc.; alla stampa e alla commercializzazione di servizi di posta elettronica ibrida; ai servizi postali elettronici, ai servizi postali e finanziari "on line"; al commercio elettronico con i relativi servizi di consegna e spedizione, ecc., rientrano nel "core business" della società istante, le prestazioni stesse non possono ritenersi comprese nell'ambito dell'esenzione da IVA di cui alla citata legge n. 133 del 1999 e, quindi, devono essere fatturate con applicazione dell'imposta.

Al contrario, i servizi non rientranti nel core business, quali quelli immobiliari, informatici e di call center, di gestione amministrativa e di gestione del personale presentano un chiaro nesso di ausiliarità o strumentalità con l'attività principale svolta dall'istante, con la conseguenza che i relativi corrispettivi devono considerarsi esenti da IVA, ricorrendo tutti i presupposti previsti dal succitato art. 6 della legge n. 133 del 1999.

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'art. 6, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, così come modificato dall'art. 53, della legge 21 novembre 2000, n. 342, prevede che "Sono esenti da IVA le prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all'articolo 59, comma 1, lettera c) del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 effettuate da società facenti parte del gruppo bancario di cui all'articolo 60 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, ivi incluse le società strumentali di cui all'articolo 59, comma 1, lettera c) del predetto decreto legislativo, alle società del gruppo medesimo (...)"

Tale norma di esenzione viene estesa ai gruppi societari svolgenti attività commerciale "ordinaria", per effetto del successivo comma 3, secondo cui "L'esenzione prevista al comma 1 si applica altresì alle prestazioni di servizi ivi indicate rese: (...) a società del gruppo il cui volume d'affari dell'anno precedente sia costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da altra società facente parte del gruppo medesimo. La disposizione si applica a condizione che l'ammontare globale dei volumi d'affari delle società del gruppo dell'anno precedente sia costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti. Agli effetti della presente disposizione si considerano facenti parte dello stesso gruppo la società controllante e le società controllate dalla stessa ai sensi del primo comma,

n. 1) e del secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile fin dall'inizio dell'anno solare precedente”.

Per individuare l'ambito di operatività delle richiamate disposizioni è necessario verificare la sussistenza contemporanea di due condizioni l'una di carattere soggettivo (composizione del volume d'affari), l'altra di carattere oggettivo (caratteristica di “ausiliarità” delle attività nell'ambito delle quali sono rese le prestazioni di servizio che qui interessano).

Per quanto riguarda il primo requisito, secondo quanto dichiarato dall'istante la Società YJ S.p.A. e le sue controllate rientrano nella definizione di gruppo ad attività prevalentemente esente secondo le disposizioni del ripetuto art. 6, comma 3, lettera c), della legge n. 133 del 1999. In ogni caso, va verificato in concreto se in capo alla Società istante e al gruppo l'ammontare globale del volume d'affari dell'anno precedente sia costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti, come prescritto dalla citata norma.

Ciò premesso e nel presupposto dell'esistenza del requisito soggettivo – come sopra specificato –, è necessario passare all'esame della seconda condizione, vale a dire la caratteristica di “ausiliarità” ascrivibile alle attività nell'ambito delle quali sono rese le prestazioni a favore dell'istante da parte di società del gruppo. Al riguardo, in mancanza di una specifica definizione di attività ausiliaria, occorre far riferimento al disposto dell'art. 59, comma 1 del d.lgs. n. 385 del 1993, che individua dette attività in quelle “che hanno carattere ausiliario dell'attività delle società del gruppo, comprese quelle di gestione di immobili e di servizi anche informatici”.

Il citato art. 6, con riguardo sia ai gruppi bancari sia ai gruppi di cui all'art. 6, comma 3, lett. c) (gruppi di società svolgenti attività commerciali prevalentemente esenti), limita l'ambito di applicazione del trattamento fiscale di favore solo alle prestazioni di servizi che costituiscono oggetto di attività ausiliaria all'attività propria delle società del gruppo.

Dalla lettera della norma sembra emergere che deve trattarsi di attività che si distinguono da quella principale propria, ponendosi in un rapporto non di mero mezzo al fine, ma in termini più latenti di attività servente e collaterale di quella principale.

Pertanto, una determinata attività può essere o meno considerata ausiliaria attraverso un'analisi caso per caso, con riferimento al tipo di attività principale svolta dal committente a servizio della quale la prestazione ausiliaria stessa è resa.

Tenuto conto di quanto sopra e della specifica attività caratteristica svolta dalla società istante, la scrivente ritiene che prestazioni quali quelle relative all'attività di trasporto e distribuzione di pacchi, corrispondenza, prodotti, beni, valori, alla stampa ed alla commercializzazione di servizi di posta elettronica ibrida, ai servizi postali elettronici, ai servizi postali e finanziari on line, al commercio elettronico con i relativi servizi di consegna e spedizione, pur se esternalizzate, non costituiscono attività ausiliaria a quella principale bensì costituiscono parte, più o meno rilevante, dell'attività propria della Società.

In tal senso è da ritenersi accoglibile la soluzione proposta dall'istante, per cui non possono beneficiare del regime di esenzione, previsto dall'art. 6 della legge n. 133 del 1999, le prestazioni di servizi rese da società del gruppo che svolge attività rientrante nel così detto "core business", del committente.

Al contrario, saranno da considerare esenti i corrispettivi relativi alle altre prestazioni di servizi, quali quelli immobiliari, informatici e di call center, di gestione amministrativa e di gestione del personale, che presentano un chiaro nesso di ausiliarità o strumentalità con l'attività principale svolta dall'istante, come richiesto appunto dal ripetuto art. 6 della legge n. 133 del 1999, sempreché, ovviamente, siano sussistenti le altre condizioni poste dalla norma.

Le carte prepagate

Le carte prepagate costituiscono una firma di credito particolare affrontate dalla risoluzione n. 354/E del 6 dicembre 2007. L'intera attività di distribuzione ed utilizzo connesso di tali carte è considerata esente poiché riconducibile all'attività di intermediazione finanziaria.

La Direzione Regionale ... ha trasmesso un'istanza di interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA S.p.A. ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La società ALFA S.p.A. (di seguito "ALFA"), esercente attività relative ad "altre istituzioni finanziarie" – cod. attività (65123) –, è un istituto autorizzato all'emissione di moneta elettronica (di seguito IMEL), ai sensi dell'art. 114-bis del d.lgs. n. 385/1993. Per moneta elettronica si intende un valore monetario rappresentato da un credito vantato dal soggetto titolare nei confronti del soggetto che la emette; tale credito viene memorizzato su un dispositivo elettronico dal

soggetto emittente che, in tale qualità e previa ricezione dei fondi corrispondenti, emette, per pari valore, la moneta elettronica che viene accettata quale strumento di pagamento, anche attraverso i canali telematici, dai circuiti internazionali e dagli esercizi commerciali convenzionati. L'art. 114-bis del d.lgs. 385/1993 introdotto con la legge n. 39 del 2002, a seguito della direttiva UE 2000/46/Ce, prevede per gli IMEL che "Gli istituti possono svolgere esclusivamente l'attività di emissione di moneta elettronica, mediante trasformazione immediata dei fondi ricevuti. Nei limiti stabiliti dalla Banca d'Italia, gli istituti possono svolgere altresì attività connesse e strumentali, nonché prestare servizi di pagamento". In relazione alla propria attività, pertanto, ALFA intende stipulare un contratto di mandato con rappresentanza con soggetti da essa stessa individuati (di seguito Esercenti). Il contratto prevede lo svolgimento delle seguenti attività: a) l'Esercente, quale mandatario con rappresentanza, si impegna al primo avvaloramento ed alla distribuzione della moneta elettronica emessa dall'IMEL, nonché alla ricarica, rimborso e prelievo di contanti, secondo precise indicazioni non derogabili (attività di issuing); b) l'Esercente si impegna ad accettare quali strumenti di pagamento delle cessioni dei beni e delle erogazioni dei servizi da esso commercializzati uno qualsiasi degli strumenti di moneta elettronica emessi dall'IMEL, che consentono l'esecuzione di pagamenti ed incassi (attività di acquiring). Pertanto, chiede quale sia il trattamento tributario ai fini IVA da applicarsi alle operazioni concernenti la distribuzione e la ricarica di moneta elettronica nonché quelle consistenti nell'esecuzione di pagamenti ed incassi per mezzo della stessa (cosiddetta attività di acquiring).

Soluzione prospettata

L'istante ritiene, con riferimento all'attività di issuing svolta dall'esercente di cui sub lettera a) quale mandatario di ALFA, che le prestazioni effettuate nei confronti di quest'ultima dall'esercente medesimo siano esenti ai sensi del punto 9) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 secondo il quale devono considerarsi esenti "le prestazioni di mandato mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai nn. da 1) a 7) ...". Ad avviso della società istante, deporrebbe a favore di tale soluzione interpretativa la risoluzione 28 gennaio 2005, n. 11/E, che, pur se con riferimento all'attività di raccolta delle scommesse (attività esente ex art. 10, primo comma, n. 6) del d.P.R. n. 633/1972), l'Amministrazione avrebbe avuto modo di precisare che, come nel caso in esame, ove il punto vendita agisce "in nome e per conto" del mandante ed assolve ad una funzione gestoria secondo

precisi indirizzi, determinati ed imposti dalla società stessa, si rientra nell'ambito della fattispecie negoziale del mandato. Infatti in tale ipotesi il soggetto si pone in una posizione intermedia tra il soggetto titolare del servizio esente ed i fruitori dei servizi stessi, e collabora nell'attività della società, senza peraltro assumere in proprio il rischio connesso all'effettiva vendita del servizio. Per quanto riguarda l'attività di acquiring di cui sub lettera b) l'istante evidenzia come la stessa operazione risulta essere fondamentale per il compimento dell'operazione di pagamento di un bene o di un servizio. Le attività svolte da ALFA a favore dell'Esercente permettono di realizzare e realizzano direttamente le operazioni di pagamento, comportando modifiche giuridiche, economiche e patrimoniali dei soggetti interessati dall'operazione, in conformità a quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE (sentenza del 5 giugno 1997, n. C-2/95). Pure a tal proposito l'Amministrazione finanziaria avrebbe avuto modo di precisare, con circolare n. 82/322072 del 18 dicembre 1987, che nel rapporto intercorrente tra l'emittente le carte di credito e gli esercizi commerciali affiliati, si evidenziano "in via prevalente operazioni di garanzia a vantaggio degli esercizi convenzionati considerato che le imprese emittenti le carte, come detto sopra, garantiscono comunque il pagamento del prezzo relativo agli acquisti di beni e servizi effettuati dagli utilizzatori delle carte stesse, assumendo, quindi, a proprio carico ogni rischio circa la successiva insolvenza di quest'ultimi". In definitiva, ALFA ritiene che le prestazioni effettuate da parte dell'Esercente nei confronti della stessa, in esecuzione del mandato con rappresentanza, concernenti operazioni di cui al punto 1) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 (relative alla distribuzione, attivazione, ricarica, rimborso e prelievo di contanti, nonché nelle altre attività imposte dall'organo di vigilanza per il servizio prestato), siano da considerarsi esenti, ai sensi del punto 9) dell'art. 10 del d.P.R. n.

633/1972. Viceversa, i compensi corrisposti dallo stesso Esercente per i servizi ottenuti da ALFA, servizi che permettono di realizzare direttamente le operazioni di pagamento, debbano considerarsi prestazioni di servizi esenti ai sensi del punto 1) dell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972, poiché trattasi di servizi che comportano modifiche giuridiche, economiche e patrimoniali dei soggetti interessati dall'operazione, in conformità a quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE (sentenza del 5 giugno 1997, n. C-2/95).

Parere dell’Agenzia delle entrate

In via preliminare, si osserva che in diverse occasioni questa Amministrazione si è espressa circa l’interpretazione dell’espressione “operazioni relative” ad operazioni bancarie e creditizie contenuta nel n. 1) dell’art. 10 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e, in particolare, con le risoluzioni 10 dicembre 2001, n. 205/E, 4 luglio 2002, n. 216/E, e 13 giugno 2003, n. 133/E, (consultabili in “Documentazione tributaria” sul sito www.agenziaentrate.gov.it), che recepiscono l’orientamento espresso dalla Corte di Giustizia della CEE con la sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, richiamata dalla stessa istante. Ciò posto, la questione riguarda da una parte il trattamento tributario ai fini IVA dei compensi spettanti agli Esercenti nell’ambito della c.d. attività di “issuing” e, dall’altra, il trattamento tributario dei compensi che gli Esercenti riconoscono a ALFA per la c.d. attività di “acquiring”, che la stessa svolge in proprio, sia pure per il tramite di un partner bancario (BETA Holding Banca S.p.A. di seguito “Banca BETA”) deputato alla realizzazione dei servizi di incasso e pagamento, con cui la società istante intende stipulare un contratto relativo a molteplici incarichi di mandato, che costituisce oggetto di un separato interpello. Attività di “issuing”. Per quanto riguarda il primo quesito, relativo all’attività di issuing svolta dall’Esercente, per la quale viene conferito un mandato con rappresentanza in forza dell’apposita convenzione stipulata con la società istante, si osserva che essa consiste esclusivamente nelle attività di distribuzione, attivazione, ricarica, rimborso e prelievo di contanti, da espletarsi nei confronti di soggetti, sottoscrittori dell’apposito contratto di adesione ed attivazione della carte prepagate nominative (lottomaticard), in modo da renderli titolari delle somme che di volta in volta verranno convertite in moneta elettronica grazie ai servizi offerti da ALFA IMEL. Si ritiene che il servizio in questione sia riconducibile alle ipotesi previste dal n. 9) dell’articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 che ricomprende nel proprio ambito le prestazioni di mandato, mediazione ed intermediazione relative, tra le altre, alle operazioni finanziarie di cui al punto 1) dello stesso articolo 10. Con risoluzione n. 77 del 16 luglio 1998 è stato chiarito che “l’intermediazione non costituisce una figura negoziale specifica” e nell’ambito della stessa possono ricondursi “tutte le ipotesi contrattuali che comportano, comunque, una interposizione nella circolazione dei beni e servizi”. A titolo meramente esemplificativo la risoluzione n. 77 del 1998 citata ricomprende nel novero di tale figura negoziale i contratti di mandato, agenzia e mediazione, non escludendo che possano riferirsi all’attività di intermediazione anche altri

schemi negoziali. In particolare, riferendosi ad una specifica tipologia contrattuale atipica, l'anzidetta risoluzione precisa che la riconducibilità nel rapporto di mandato non è esclusa nell'ipotesi in cui il rapporto non attiene alla conclusione di un negozio. Assumono, invece, rilievo ai fini della configurazione della fattispecie fra le ipotesi contrattuali dell'interposizione nella circolazione dei beni e servizi di cui all'art. 10, primo comma, n. 9) del d.P.R. n. 633 del 1972, anche quegli accordi contrattuali in cui l'incaricato provvede, per conto del committente e sulla base di specifiche istruzioni, a porre in essere gli adempimenti necessari alla concreta esecuzione dell'operazione esente. Ciò precisato, relativamente all'esercente si osserva che questi provvede a svolgere, per conto dell'IMEL, un'attività di distribuzione, attivazione, ricarica, rimborso e prelievo di contanti da espletarsi nei confronti di soggetti sottoscrittori dell'apposito contratto di adesione ed attivazione delle carte prepagate nominative (lottomaticard), consentendo in tal modo al possessore di fruire dei servizi ad essa connessi. La prestazione posta in essere dall'Esercente può, pertanto, ricondursi nell'ambito delle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione di cui all'art. 10, primo comma, n. 9) del d.P.R. n. 633 del 1972 relative alle operazioni esenti di cui al n. 1) del medesimo art. 10. Si ritiene, quindi di condividere la soluzione prospettata sul punto. Attività di acquiring. Per quanto concerne i compensi dovuti dagli Esercenti per i servizi di pagamento prestati da ALFA (per il tramite di Banca BETA), si rileva che tali servizi consistono in prestazioni di servizi telematici che consentono trasferimenti di fondi tra i soggetti interessati dalle operazioni economiche sottostanti, generando per gli stessi soggetti coinvolti – e cioè sia per i titolari della Carta (moneta elettronica) sia per gli esercenti convenzionati (convenzionati direttamente da ALFA o aderenti ai circuiti internazionali VISA) – esposizioni finanziarie a credito o a debito produttive degli effetti propri delle operazioni "finanziarie", così come individuate dalla normativa comunitaria e nazionale, idonee ad incidere nella sfera giuridica ed economica dei soggetti cui sono indirizzati. Per le carte prepagate l'esecuzione dei pagamenti, a regolamento dei beni e servizi ricevuti dal titolare della carta, risulta essere condizionato alla costituzione di un rapporto di provvista consistente nel versamento preventivo di fondi, effettuato nei confronti della stessa impresa emittente, e destinato ad essere trasformato in moneta elettronica al fine di essere utilizzato, appunto, come mezzo di pagamento. In conclusione, in merito al secondo quesito, si ritiene (conformemente all'orientamento espresso dai documenti di prassi sopra richiamati) che l'attività di acquiring, così come risulta dai documenti

allegati (alla presente istanza e a quella relativa ai rapporti con il partner bancario), in quanto generante flussi finanziari di regolamento, rientri tra le operazioni di pagamento esenti a norma dell'art. 10, n. 1), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale ..., viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del d.m. 26 aprile 2001, n. 209.

4.1.3 Le operazioni assicurative

L'art. 10, n. 2, conferma che sono esenti da IVA le seguenti operazioni di:

- assicurazione,
- riassicurazione,
- vitalizio.

Comprendendo in tali categorie anche le assicurazioni delle agenzie di viaggi e *tour operator* ex d.l. 393/1991.

Secondo la regola imposta dalla Corte di Giustizia Europea secondo la quale le operazioni esenti sono tassative e sono quelle indicate nell'art. 10, elenchiamo di seguito alcune operazioni che la giurisprudenza ha inteso indicare e classificare di volta in volta come esenti o non esenti in relazione alle loro caratteristiche di ausilio o meno delle operazioni principali esenti.

A) Operazioni peritali per danni automobilistici

La Corte di Giustizia Europea con la sentenza C-8/01 del 20 novembre 2003 conferma che tali servizi non sono esenti da IVA poiché non considerati annoverabili fra le operazioni esenti di assicurazione.

B) Operazioni di *back-office* svolte da soggetti terzi alle assicurazioni

Si tratta ad esempio di operazioni di ritiro documentazione, elaborazione di modifiche contrattuali ecc... che la Corte di Giustizia Europea con la sentenza C-472/2003 considera non esenti.

4.1.4 Le operazioni in valuta estera [art. 10, n. 3), d.P.R. 633/1972]

In relazione a tali tipologie di operazioni inerenti le valute estere in corso legale ed i crediti in valuta estera, è da segnalare che l'art. 3, comma 2, l. 7/2000 ha chiarito che:

- le operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 3), d.P.R. 633/1972 sono da considerare sempre prestazioni di servizi, anche se consistenti in operazioni di cessione di valuta estera in cambio di valuta nazionale se rese dalle banche agenti.

- Ha eliminato il riferimento alle “banche agenti”, per cui la natura non commerciale delle operazioni afferenti l’oro e le valute estere è individuata esclusivamente per le operazioni effettuate dalla Banca d’Italia e dall’Ufficio italiano dei cambi.

In conseguenza di ciò, le operazioni attive svolte dalle banche agenti devono sottostare agli obblighi formali e contabili, previsti dal titolo II del d.P.R. n. 633 del 1972, ivi compresa la possibilità di ricorrere alla dispensa dagli adempimenti contabili prevista dall’articolo 36-*bis* del citato decreto, dal momento che i detti soggetti operano a tutti gli effetti come soggetti d’imposta.

Inoltre, occorre tenere presente che, anche ai fini della determinazione della base imponibile nelle operazioni relative a valute estere, di cui al numero 3) dell’articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, il comma 2 del citato articolo 3 della legge n. 7 del 2000, ha precisato che le medesime sono da considerare in ogni caso “prestazioni di servizio”.

Sono considerate operazioni in valuta esenti *ex art. 10, n. 3)* le operazioni inerenti a:

- valute estere con corso legale,
- crediti in valute estere.

Di contro le operazioni relative a monete da collezione sono da considerare sempre operazioni imponibili a fini IVA, anche se di corso legale nel paese di emissione.

4.1.5 Le operazioni relative a quote ed azioni sociali [art. 10, n. 4), d.P.R. 633/1972]

Sono considerate esenti da IVA *ex art. 10, n. 4)* le operazioni relative a:

- azioni, obbligazioni od altri titoli non rappresentativi di merci,
- quote sociali,
- le operazioni, le negoziazioni e le opzioni relative a:
 - valori mobiliari,
 - strumenti finanziari diversi dai titoli.

Cerchiamo di riassumere nella seguente tabella le possibili operazioni che si possono verificare in tale frangente.

| | | |
|--|---------------|--|
| Compravendita di azioni ed obbligazioni | Esente | Art. 10, 4), vige un’eccezione con la sentenza della Corte di Giustizia UE del 29 aprile 2004, n. C-77/2001 |
| Prestazioni di mandato connesse alla compravendita di azioni, quote od | Esente | Art. 10, 4) |

| | | |
|---|-----------------|------------|
| obbligazioni | | |
| Prestazioni di mandato connesse alla emissione di azioni, quote od obbligazioni | Fuori campo IVA | Art. 3, b) |

4.1.6 La riscossione dei tributi [art. 10, n. 5), d.P.R. 633/1972]

Sono esenti da IVA le operazioni inerenti a:

- riscossione dei tributi
- versamenti di imposte effettuate da aziende per conto dei contribuenti. Gli aggi derivanti dall'attività di cui sopra sono esenti ex art. 10, n. 5).

L'attività in questione è esente solo quando la riscossione è effettivamente riferita a tributi quali le imposte ecc. negli altri casi l'aggio e, imponibile e soggetto ad IVA, come si evince anche dalla risoluzione ministeriale 24/E del 1° giugno 2004.

Risoluzione n. 24/E del 1° marzo 2004

L'Ascotributi ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento IVA da riservare agli aggi previsti dall'art. 17, comma 3, del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

... omissis...

Resta fermo che nel caso prospettato dall'istante, che concerne la riscossione di entrate a carattere non tributario (entrate patrimoniali dei comuni, contributi volontari ai consorzi, quote associative ad ordini professionali, altre quote associative), l'IVA sui relativi aggi si applica in misura ordinaria, non ricorrendo le condizioni di esenzione previste dall'art. 10, n. 5), del d.P.R. n. 633 del 1972, per le "operazioni relative alla riscossione dei tributi".

4.1.7 I giochi e le scommesse

La normativa in materia di giochi e scommesse è stata razionalizzata con la l. 388/2000, art. 30, il quale ha ricongiunto nell'art. 10 le operazioni di cui si tratta. In precedenza esse erano annoverate nell'ormai abrogato art. 74, comma 7, d.P.R. 633/1972.

Si tratta di Totocalcio, Totogol, Totip e Superenalotto nonché tutti gli altri giochi di pronostico ed abilità i quali ora rientrano nella categoria delle operazioni esenti ex art. 10, n. 6) e 7).

L. 23 dicembre 2000, n. 388

Art. 30 Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 10, relativo alle operazioni esenti dall'imposta, nel primo comma, il numero 6) è sostituito dal seguente:

«6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con legge 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate».

Entrando più nello specifico, rientrano fra le operazioni esenti di cui si tratta:

- Lotto, Enalotto e scommesse Tris;
- Lotterie nazionali, gratta e vinci e similari;
- Totalizzatori e scommesse (siano essi relativi a corse di cavalli o gare di levrieri, scommesse relative ad eventi sportivi ecc.);
- Totocalcio, Totip, Totogol e altri concorsi pronostici.

L'esenzione riguarda solo le operazioni relative all'esercizio di tali attività, ovvero strettamente connesse e riferite all'attività di raccolta delle giocate.

Con Circolare n. 10/2006 l'Agenzia delle entrate illustra le modalità di esenzione e di detrazione relative alle attività di giochi e scommesse.

Le operazioni alle quali si riferisce il comma 7 dell'art. 11-*quinquiesdecies* in argomento sono le operazioni inerenti e connesse all'esercizio e all'organizzazione delle attività di cui ai nn. 6) e 7) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché alcune delle prestazioni elencate al n. 9) dello stesso art. 10.

Il n. 6) del suddetto art. 10 prevede l'esenzione dall'IVA per "le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato ... nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse ... ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate".

Il n. 7) del medesimo articolo dispone che sono esenti dall'IVA "Le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle

indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate".

Il successivo n. 9) del medesimo art. 10 prevede che sono esenti ai fini IVA, tra l'altro, le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai citati nn. 6) e 7).

Con il d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, il testo dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, relativamente alla norma in esame, ha subito una prima modifica.

In particolare, le attività già indicate nel n. 21) (escluse le operazioni di sorte locali autorizzate) venivano ricondotte nel n. 6) del nuovo testo dell'art. 10, unitamente alle attività dei concorsi pronostici, già disciplinate, sia pure con diversa formulazione, nel comma 2 dello stesso art. 10.

A seguito di tale modifica, l'esenzione dall'IVA di cui al n. 6) riguardava le "operazioni inerenti e connesse" al lotto, alle lotterie nazionali e ai giuochi di abilità o concorsi pronostici e ai totalizzatori e alle scommesse, con riferimento non alle sole "prestazioni" di servizi, ma anche alle "cessioni" di beni, connesse oltre che all'"esercizio" anche all'"organizzazione" delle attività sopra indicate.

Nel successivo n. 7) il legislatore faceva confluire, oltre le citate operazioni di sorte locali autorizzate, le restanti attività già indicate nel comma 2 dell'art. 10, limitando, però, l'ambito applicativo dell'esenzione alle "operazioni relative all'esercizio", con esclusione quindi delle operazioni inerenti e connesse all'esercizio e all'organizzazione delle anzidette attività.

In seguito, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla materia, con il d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427, ed ha ulteriormente modificato il testo del n. 6) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nel nuovo testo della suddetta disposizione, è stata soppressa l'esenzione dall'IVA per le "operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio" delle attività indicate dalla norma, conservando l'esenzione per le sole operazioni "relative all'esercizio" dei totalizzatori e delle scommesse, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate.

I nn. 6) e 7) del comma 1 dell'art. 10 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, pertanto, nella loro attuale formulazione fanno riferimento, rispettivamente, alle operazioni "relative all'esercizio" del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato, nonché a quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse, comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate [n. 6)], ed alle operazioni "relative all'esercizio" delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, comprese quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate [n. 7)].

Dalla ricostruzione normativa sopra operata emerge che le operazioni esenti a norma dell'art. 10, nn. 6) e 7), sono attualmente le operazioni attive poste in essere dai soggetti che organizzano le attività indicate nei medesimi numeri. E solo queste citate.

Le operazioni "inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio" delle attività di cui ai nn. 6) e 7) dell'art. 10, alle quali si riferisce il regime di detraibilità dell'IVA di cui al comma 7, sono invece le operazioni passive poste in essere nei confronti dei soggetti che organizzano le attività di cui ai predetti numeri, ossia gli acquisti e le importazioni di beni e servizi realizzati per l'esecuzione delle medesime attività.

Al riguardo si evidenzia, come chiarito con la Circolare n. 64 del 1987, che le operazioni inerenti e connesse sono quelle che hanno stretta attinenza, ossia si pongono in rapporto diretto di strumentalità con l'organizzazione e l'esercizio delle accennate attività.

Il requisito essenziale richiesto dalla norma in esame ai fini della detraibilità dell'IVA consiste, pertanto, nella diretta strumentalità dei beni e servizi al normale funzionamento del gioco.

Si ricorda che la citata circolare n. 64 escludeva dalle operazioni inerenti e connesse le operazioni aventi un rapporto mediato, e quindi indiretto, con le attività di cui ai nn. 6) e 7) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, quali, ad esempio, i servizi di pulizia.

La modifica introdotta dal comma 7 dell'art. 11-*quinquiesdecies* del decreto-legge, prevedendo la detraibilità dell'IVA sulle operazioni "inerenti e connesse" alle attività esenti di cui ai nn. 6) e 7) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, rende quindi detraibile l'IVA sugli acquisti e sulle importazioni che abbiano stretta attinenza con l'organizzazione e l'esercizio delle cennate attività e si pongano con queste in rapporto diretto di strumentalità.

4.1.8 Le operazioni di mandato relative a operazioni ex art. 10, da 1) a 7) [art. 10, n. 9), d.P.R. 633/1972]

Ai sensi dell'art. 10, n. 9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai nn. da 1) a 7) nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione ad operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi, ai sensi dell'articolo 4, quinto comma, del d.P.R. 633/1972 sono considerate esenti in quanto direttamente accessorie alle operazioni esenti principali.

4.1.9 Locazioni e cessioni di immobili [art. 10, nn. 8), 8-bis), 8-ter), d.P.R. 633/1972]

Con il d.l. 83/2012 il legislatore è intervenuto, fra l'altro proprio sull'art. 10, d.P.R. 633/1972, modificando il comma 1ai n. 8, 8-*bis* ed 8-*ter*.

Art. 10, d.P.R. 633/1972, comma 1, n. 8) – locazioni ed affitti di fabbricati

L'art. 10, nella precedente e nell'odierna formulazione, cela un meccanismo molto particolare di attrazione all'esenzione, infatti, l'operazione posta in essere e che presenta le caratteristiche enunciate dall'art. 10 stesso, e che dopo vedremo, si considera esente fatta salva la facoltà, se concessa da disposizione normativa, di optare per il regime di imponibilità.

Nella pratica

Se si pone in essere una delle operazioni previste dall'art. 10, comma 1, n. 8) la stessa si considera esente, fatta salva la possibilità, se concessa, di optare per l'imposizione. Tutte le altre operazioni non citate nell'art. 10, comma 1 n. 8) sono da considerarsi imponibili e quindi soggette ad IVA.

Prendiamo ora in considerazione più in dettaglio l'art. 10 nella sua vecchia formulazione ed in rapporto con la concessione o meno dell'opzione all'imponibilità IVA.

| Regime di esenzione ante d.l. 83/2012 | |
|--|---|
| <p><u>Regola generale: Regime naturale di esenzione ex art. 10, comma 1, n. 8), d.P.R. 633/1972</u></p> <p>Secondo tale regola generale sono esenti le seguenti locazioni indicate in tabella, fatta salva la possibilità, indicata a fianco di optare per l'imposizione IVA.</p> | <p><u>Eccezione = opzione per imposizione IVA</u></p> |
| <p>Sono esenti di regola le locazioni e gli affitti di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - terreni, - aziende agricole, - aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, - fabbricati, ausiliari a quelli dei punti precedenti comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati. | <p>È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità a fini IVA</p> |

| | |
|---|--|
| <p>Locazioni o affitti di fabbricati di civile abitazione, aventi le seguenti caratteristiche</p> <ul style="list-style-type: none"> - durata non inferiore a quattro anni, - effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata [1]. | <p>È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità a fini IVA</p> |
| <p>Le locazioni od affitti di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del 22 aprile 2008, pubblicato nella <i>Gazzetta Ufficiale</i> n. 146 del 24 giugno 2008 [2].</p> | <p>È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità a fini IVA</p> |
| <p>Le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni effettuate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nei confronti dei soggetti indicati alle lettere <i>b)</i> e <i>c)</i> numero 8-ter) - per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione | <p>È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità a fini IVA.</p> <p>L'operazione è in ogni caso imponibile IVA nel caso ci si trovi di fronte a controparti che presentano il seguente del requisito:</p> <p>soggetti indicati alle lettere <i>b)</i> e <i>c)</i> del numero 8-ter) cioè:</p> <ul style="list-style-type: none"> <i>a)</i> soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%; <i>b)</i> soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni. |
| <p>1. La definizione di "Edilizia convenzionata" comporta parecchie forme di accordo fra Pubblico e Privato volte a soddisfare l'esigenza abitativa delle fasce sociali meno abbienti. In essa rientra la realizzazione di immobili per uso abitativo interamente a carico del committente pubblico, derivante dalla l. 167/1962 (alloggi costruiti dai vari Enti Autonomi Case Popolari, e ceduti in affitto, perpetuo o a riscatto) e le varie "convenzioni", diverse da caso a caso, nelle quali, generalmente l'imprenditore (privato) si impegna a realizzare un dato numero di alloggi a proprie spese e da vendere a determinate condizioni (di favore) in cambio di determinate contropartite: il terreno su cui vengono realizzati gli immobili può essere demaniale; oppure le spese di urbanizzazione (sia primaria che secondaria) sono nulle o molto ridotte, ecc. Il singolo acquirente, in cambio di un minor prezzo da pagare ha anch'esso delle limitazioni: la più frequente è quella della proprietà per un periodo determinato (usualmente 99 anni, poi, in teoria dovrebbe essere acquisito come patrimonio pubblico).</p> <p>2. Art. 1, commi 2 e 3 decreto del 22 aprile 2008, pubblicato nella <i>Gazzetta Ufficiale</i> n. 146 del 24 giugno</p> | |

2008.

... omissis...

2. È definito «alloggio sociale» l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie.

3. Rientrano nella definizione di cui al comma 2 gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche – quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico – destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà.

Passiamo ora a considerare il nuovo regime introdotto per locazioni ed affitti dal d.l. 83/2012.

Nuovo regime di esenzione ex art. 9, d.l. 83/2012 (che modifica l'art. 10, d.P.R. 633/1972)

Regola generale: Regime naturale di esenzione ex art. 10, comma 1, n. 8), d.P.R. 633/1972

Secondo tale regola generale sono esenti le seguenti locazioni indicate in tabella, fatta salva la possibilità, indicata a fianco di optare per l'imposizione IVA.

Sono esenti di regola le locazioni e gli affitti di:

- terreni,
- aziende agricole,
- aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria,
- fabbricati, ausiliari a quelli dei punti precedenti comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati.

La disposizione è rimasta invariata rispetto alla precedente versione

Eccezione = opzione per imposizione IVA

È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità a fini IVA

| | |
|---|---|
| <p>Di nuova introduzione: le locazioni o gli affitti di fabbricati abitativi effettuate dalle</p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese costruttrici degli stessi o - dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del testo unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di <u>fabbricati abitativi</u> destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008. | <p>È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità a fini IVA</p> |
| <p>Locazioni o affitti di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.</p> | <p>È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità a fini IVA contrariamente alla precedente versione che considerava l'opzione stessa come residuale, come in seguito vedremo.</p> |

Entriamo, con maggiore dettaglio nella nuova norma, relativamente all'argomento in questione: locazioni ed affitti.

L'art. 9, d.l. 83/2012 è intervenuto sull'art. 10 al fine di prevedere l'imponibilità a fini IVA di talune operazioni di locazione/affitto, ciò sempre a condizione che nel relativo atto il locatore abbia espressamente **manifestato l'opzione** per l'imposizione.

Leggendo alcuni tratti della relazione illustrativa al d.l. 83/2012 si desume il motivo di tale ampliamento.

La proposta normativa è volta a rendere disponibili risorse economiche, che attualmente le imprese di costruzione non utilizzano a causa della vigente normativa che prevede che le cessioni di immobili destinati ad uso abitativo effettuate da dette imprese costruttrici, oltre i cinque anni dalla costruzione, sono esenti dall'imposizione di IVA; inoltre sono esenti anche la maggior parte delle locazioni di abitazioni effettuate da parte dei medesimi soggetti; tali fattispecie rendono, pertanto, l'IVA non neutrale nei confronti degli imprenditori edili.

... omissis...

...questo determina l'impossibilità, per i costruttori, di poter portare a compensazione l'IVA a credito riferita all'acquisto dei beni e servizi correlati

all'immobile, sostenuti ai fini della realizzazione dello stesso, considerato che l'IVA provvisoriamente portata in compensazione deve essere rimborsata nell'ipotesi in cui l'operazione finale non sia assoggettabile ad IVA, come nel caso di cessione di immobili oltre i cinque anni dalla costruzione. In tale ipotesi, la mancata "neutralità" dell'IVA produce un costo aggiuntivo per i costruttori in quanto gli stessi sono obbligati al rimborso a favore dello Stato delle detrazioni IVA di cui hanno beneficiato nel corso degli anni, per le costruzioni di immobili per i quali non si è conclusa la vendita in regime di imposizione IVA. Problema analogo si presenta nel momento in cui i costruttori intendano concedere in locazione gli immobili che abbiano costruito e che siano rimasti invenduti.

... omissis...

Pertanto la nuova elencazione normativa, come già più volte visto è la seguente:

sono da considerare esenti le seguenti fattispecie, fatta salva l'opzione del locatore per la loro imponibilità IVA:

1. locazioni/affitti di fabbricati abitativi

- a) effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o
- b) dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* ed *f)* del testo unico dell'edilizia di cui al d.P.R. n. 380/2001.

Da notare è che tale formulazione prevede quali soggetti beneficiari della eventuale opzione IVA le imprese che hanno direttamente costruito l'immobile (anche per altri tramite) che poi andranno a locare/ affittare o quelle imprese che hanno realizzato interventi di ristrutturazione di cui all'art. 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* ed *f)* del testo unico dell'edilizia di cui al d.P.R. n. 380/2001.

Si potrebbe dire che la norma elenca due requisiti che il soggetto locatore/affittuario deve avere al fine di poter optare per l'imponibilità della locazione/affitto. Tali requisiti sono di tipo soggettivo e di tipo oggettivo.

- Requisito soggettivo – essere imprese costruttrici, ai sensi delle circolare 182/1996 e 27/E/2006 si deve ritenere che ai fini della imponibilità prevista dalla *norma possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi"*, oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per la esecuzione dei lavori.
- Requisito oggettivo – le imprese che effettuano sull'immobile i seguenti interventi come da d.P.R. 380/2001⁷:

⁷ Definizioni di ristrutturazione (recupero) pesante, leggero, medio:

(** a) Il "recupero leggero" cioè a bassa densità di capitale ha lo scopo di garantire una manutenzione di tipo straordinario mediante la sostituzione di alcuni elementi orizzontali interni non strutturali (pavimentazioni, soffittature, contro

c) *"interventi di restauro e di risanamento conservativo", gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;*

d) *"interventi di ristrutturazione edilizia", gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e successiva fedele ricostruzione di un fabbricato identico, quanto a sagoma, volumi, area di sedime e caratteristiche dei materiali, a quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica.*

e) *... omissis...*

f) *gli "interventi di ristrutturazione urbanistica", quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.*

soffittature), il rifacimento di alcuni elementi verticali esterni non strutturali, il rifacimento parziale o totale delle coperture e la sostituzione di tutti gli impianti.

(** b) Il "recupero medio", ossia intermedio rispetto alle due classi limite suddette, in particolare interviene solo in parte sugli elementi che differenziano il recupero pesante da quello leggero (rappresentati dagli elementi verticali ed orizzontali strutturali).

(** c) Il "recupero pesante", cioè ad alta densità di capitale, ha l'obiettivo di risanare integralmente o di restaurare il manufatto edilizio mediante sostituzione e rifacimento degli elementi orizzontali (Solai, pavimentazioni, soffittature), rifacimento anche parziale degli elementi verticali esterni (muratura di facciata, rivestimenti, intonaci, tinteggiature) e degli elementi verticali interni con la creazione di locali per bagni o cucine, il rifacimento degli impianti e cambio di destinazione.

Dal punto di vista del requisito soggettivo, si ritiene che non possano optare per l'imponibilità IVA di eventuali locazioni, le imprese che non possono annoverarsi fra quelle definite come sopra "imprese costruttrici" non avendo esse effettuato la costruzione, né interventi di recupero "pesante" del fabbricato.

Nello stesso modo, dal punto di vista del requisito oggettivo, si ritiene che gli interventi di cui alle lett. *c)*, *d)* ed *f)* rientrino nel concetto di "recupero pesante" (vedi nota a piè di pagina n. 39), pertanto tutte le imprese che effettuano recuperi leggeri o medi (cioè manutenzioni ordinarie o straordinarie), rientranti nella norma sulle ristrutturazioni *ex art. 3, comma 1, lett. a) e b)*⁸ e che daranno in locazione o affitto i loro immobili, continueranno a rientrare nel regime di esenzione, non essendo prevista per tali soggetti la possibilità di rendere l'operazione imponibile a fini IVA.

Da sottolineare che nella nuova formulazione del d.l. 83/2012 la fattispecie delle locazioni di fabbricati abitativi, di durata non inferiore a quattro anni, poste in essere in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata viene assorbita dalla più ampia gamma di locazioni suscettibili di essere assoggettate a IVA se poste in essere dalle imprese che hanno costruito o recuperato il fabbricato (con recupero pesante).

2. Locazioni/affitti di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008.

In questa nuova versione si fa menzione dei "fabbricati abitativi" e non di "fabbricati di civile abitazione", come nella precedente versione, per il resto la norma rimane la medesima e permette l'opzione per l'imponibilità IVA dell'operazione.

3. Locazioni/affitti di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Per gli immobili strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Opera sempre la possibilità di opzione, possibilità che prima era preclusa poiché attraeva obbligatoriamente ad IVA due specifiche fattispecie, ora soppresse, legate alla persona del locatario, se rientrante fra i soggetti indicati alle lettere *b)* e *c)* del n. 8-*ter*) dell'art. 10, vale a dire fra i:

- a) soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;

⁸ *a)* "Interventi di **manutenzione ordinaria**", gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

b) "interventi di **manutenzione straordinaria**", le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso.

- b) soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Relativamente alla modalità con cui esercitare l'opzione IVA nei casi previsti dalla legge nell'atto il d.l. n. 83/2012 nulla dispone, soprattutto per quel che riguarda i contratti di locazione ad oggi in corso che potrebbero modificare il loro regime. Ad oggi per tale nozione appare utile richiamare la risoluzione n. 2/E/2008, in attesa di una fresca circolare esplicativa. In tale documento di prassi si sostiene quanto segue:

Si ritiene che la società istante, in quanto locatore di beni strumentali per natura, rappresentati dai negozi acquistati, possa optare per l'imponibilità dei canoni di locazione, ai sensi del sopra richiamato art. 10, primo comma, n. 8, del d.P.R. n. 633 del 1972. In riferimento alle modalità di esercizio dell'opzione la scrivente condivide la soluzione ipotizzata dalla società istante secondo cui tale opzione può essere esplicitata mediante invio di raccomandata con ricevuta di ritorno all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente.

Art. 10, d.P.R. 633/1972, comma 1, n. 8-bis) – cessioni di fabbricati

La versione del n. 8-bis) in vigore prima del d.l. 83/2012 prevedeva le seguenti ipotesi di imponibilità IVA, in deroga alla regola generale dell'esenzione per le cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali oggetto del successivo n. 8-ter:

- 1) cessioni dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lettere c), d) ed e), della l. 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- 2) cessioni, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati di civile abitazione:
 - locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata
 - ovvero destinati ad alloggi sociali come definite dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008.

L'ipotesi principale di imponibilità per le cessioni di immobili abitativi era basata su un duplice requisito:

- soggettivo (imprese costruttrici o attuatrici del recupero pesante)
- temporale di effettuazione dell'operazione da parte dell'impresa costruttrice o attuatrice del recupero "pesante" entro e non oltre cinque anni dalla ultimazione.

Quest'ultima condizione, in periodi prolungati di crisi delle vendite come quello che viviamo penalizza particolarmente le imprese costruttrici che non sempre riescono a cedere nei cinque anni dalla fine dei lavori le costruzioni realizzate, trovandosi così nella necessità di dover compiere operazioni di vendita esenti da IVA; questo determina l'impossibilità, per i costruttori, di poter portare a compensazione l'IVA a credito riferita all'acquisto dei beni e servizi correlati all'immobile, sostenuti ai fini della realizzazione dello stesso, considerato che l'IVA provvisoriamente portata in compensazione deve essere rimborsata nell'ipotesi in cui l'operazione finale non sia assoggettabile ad IVA, come nel caso di cessione di immobili oltre i cinque anni dalla costruzione. In tale ipotesi, la mancata "neutralità" dell'IVA produce un costo aggiuntivo per i costruttori in quanto gli stessi sono obbligati al rimborso a favore dello Stato delle detrazioni IVA di cui hanno beneficiato nel corso degli anni, per le costruzioni di immobili per i quali non si è conclusa la vendita in regime di imposizione IVA.

La nuova norma supera i predetti problemi stabilendo quali **fattispecie di esclusione dall'esenzione da IVA** le cessioni di fabbricati (o di loro porzioni) diversi da quelli strumentali di cui all'art. 10, n. 8-ter:

- 1) quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* ed *f)*, del testo unico dell'Edilizia di cui al d.P.R. n. 380/2001, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, oppure
- 2) quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'**opzione per l'imposizione**.

La prima fra le due fattispecie previste dal d.l. 83/2012 corrisponde alla prima fattispecie già precedentemente in vigore, salvo, sul piano formale, il riferimento all'attuale art. 3 del t.u. dell'Edilizia, anziché all'art. 31 della l. n. 457/1978, in relazione al quale si riporta la trattazione svolta in materia di locazioni ed affitti.

La seconda fattispecie soddisfa l'esigenza, di permettere alle imprese di costruzione e a quelle che abbiano attuato interventi di recupero "pesante" del fabbricato di poter finalmente **superare la preesistente limitazione temporale** al solo quinquennio successivo alla ultimazione dei lavori quale periodo entro il quale poter effettuare le cessioni di abitazioni senza subire pesanti ripercussioni derivanti

- dal pro-rata di indetraibilità dell'anno di effettuazione della cessione, nel caso fosse esente, dal momento che in tutta la fase di costruzione e nel quinquennio si è beneficiato della detrazione dei costi;
- nonché dai riflessi da questo prodotti sull'obbligo di rettifica dell'IVA già detratta in anni precedenti, fino a risalire a ritroso di un decennio, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19-bis² del d.P.R. n. 633/1972.

La volontà di voler manifestare l'opzione di imponibilità a fini IVA, viene espressa, eventualmente, nell'atto di cessione dell'immobile, in modo da lasciare libero il cedente di decidere o meno per l'esenzione.

In casi particolari potrebbe essere di maggiore utilità l'esenzione, ad esempio:

- perché è stato già superato il periodo di osservazione decennale, decorrente dalla ultimazione dell'intervento di costruzione o di recupero "pesante", nel qual caso il cedente non è più soggetto alla disciplina della rettifica dell'IVA precedentemente detratta;
- oppure per accordi intercorsi con il cessionario, che potrebbe non essere in condizione di detrarre l'IVA;
- oppure a seguito di accordo con l'acquirente si opta per l'esenzione poichè quest'ultimo non è in grado di poter detrarre l'IVA sull'acquisto (situazione non sempre positiva, ovviamente se non trascorso il decennio di pro-rata).

Resta fermo ed obbligatorio il requisito soggettivo dell'essere imprese costruttrici o attuatrici di recuperi "pesanti" per poter accedere all'opzione di imponibilità, per le altre imprese le cessioni di immobili abitativi continueranno a essere necessariamente esenti da IVA.

Rientrano in tali categorie obbligate all'esenzione tutte le imprese che non sono classificate come costruttrici come ad esempio le imprese "commercianti" di immobili: coloro che comprano e rivendono senza alcun intervento.

È tuttavia importante sottolineare che nonostante il d.l. n. 83/2012 resta ferma la possibilità di optare per il regime di **separazione delle attività**, ai fini IVA (*ex art. 36 del d.P.R. n. 633/1972*), relativamente alle cessioni di immobili esenti da IVA, da un lato, e alle cessioni imponibili IVA dall'altro. In questo modo si detrae la quota di IVA strettamente connessa alle operazioni imponibili, perdendo solo quella connessa a quelle esenti o potenzialmente esenti. Tale possibilità è stata concessa dall'art. 57 del d.l. n. 1/2012 e non soppressa dal d.l. n. 83/2012, che, in linea generale, dopo l'emanazione potrebbe veramente rendersi **utile** per le cessioni di immobili abitativi poste in essere dalle imprese immobiliari che siano prive dello *status* di "impresa costruttrice" o di impresa "attuatrice del recupero pesante" rispetto al fabbricato abitativo (o sua porzione) oggetto di cessione, potendo invece, d'ora in poi, le imprese costruttrici e quelle attuatrici di recupero "pesante" sempre assoggettare a IVA, quanto meno per opzione, le cessioni dei fabbricati abitativi.

Art. 10, d.P.R. 633/1972, comma 1, n. 8-ter) – cessioni di fabbricati strumentali

Nella vecchia formulazione precedente del d.l. 83/2012 l'art. 10, n. 8-ter, del d.P.R. n. 633/1972 prevedeva **quattro fattispecie** di cessioni di immobili strumentali **escluse** dal regime di **esenzione IVA**, come segue:

- 1) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lettere *c), d) ed e)*, della l. 5 agosto 1978, n. 457;
- 2) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;

- 3) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- 4) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Tale schema è stato ora variato con la seguente specifica dal d.l. 83/2012 con la previsione delle seguenti **ipotesi di esclusione** dal regime di **esenzione IVA** per le cessioni:

- effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* ed *f)*, del t.u. dell'Edilizia d.P.R. n. 380/2001, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Permangono infatti l'**obbligo di assoggettamento** a IVA in caso di cessioni effettuate da imprese costruttrici o attuatrici del recupero "pesante" del fabbricato entro cinque anni dalla ultimazione (tale ipotesi corrisponde alla preesistente lettera *a)*, salva l'estensione da 4 a 5 anni del periodo in cui vige tale obbligo, con **allineamento** a quanto previsto per i **fabbricati residenziali**) e il diritto a manifestare in atto l'opzione per l'imposizione IVA.

Da notare che sono state soppresse le ipotesi di cui alle preesistenti lettere *b)* e *c)* per le quali era previsto l'obbligo di imponibilità IVA cioè la cessione a soggetti fruitori di un limitato diritto alla detrazione IVA (non superiore al 25%) o a soggetti privati ("cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni").

4.1.10 Le cessioni di oro da investimento [art. 10, n. 11), d.P.R. 633/1972

Il legislatore ha sostituito l'art. 10, n. 11), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo l'esenzione dall'imposta per le cessioni di "oro da investimento" effettuate da banche o da soggetti in possesso dei requisiti di cui al comma 3 dell'art. 1 della l. n. 7/2000.

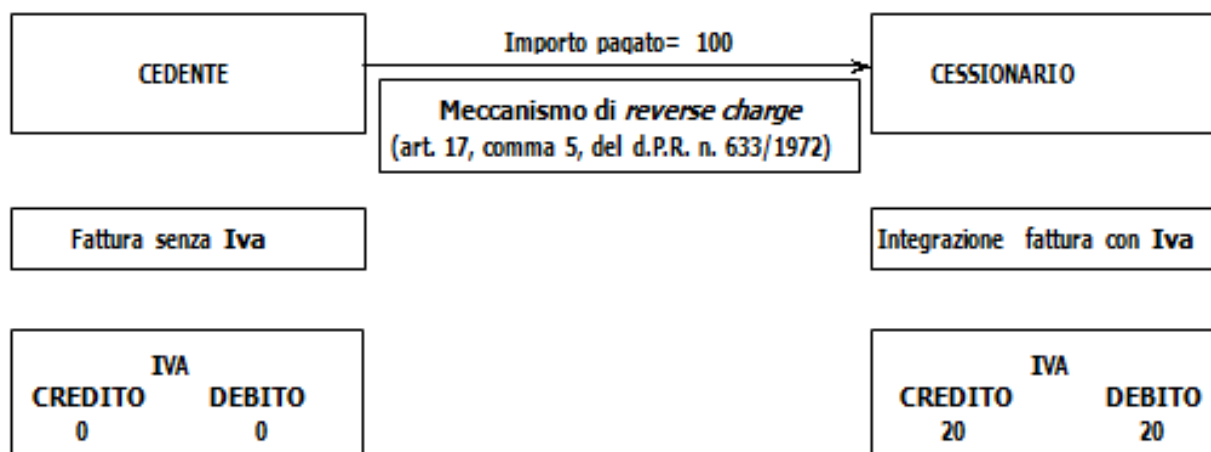
Resta ferma la possibilità, per i produttori di oro da investimento, di optare per l'applicazione dell'IVA, dandone comunicazione all'Agenzia delle entrate, ai sensi del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442.

Nell'art. 10, comma 11, del decreto presidenziale non si fa espresso riferimento all'"oro industriale" per cui l'esenzione e l'applicazione del meccanismo di *reverse charge* sembrerebbero limitati all'oro da investimento; in realtà, ai sensi dell'art. 17, comma 5, del decreto sull'IVA, il citato meccanismo si applica in ogni caso, per cui chi acquista l'oro è soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato; tuttavia, il cedente è chiamato ad emettere fattura non soggetta ad IVA e senza addebito di imposta, mentre il cessionario deve integrare la fattura stessa con l'indicazione dell'IVA dovuta.

Si rammenta che, ferma restando l'applicazione del meccanismo di *reverse charge*, le cessioni di oro da investimento (in caso di opzione), nonché le cessioni di materiale d'oro e semilavorati d'oro di purezza pari o superiore a 325 millesimi, di argento in lingotti o grani di purezza pari o superiore a 900 millesimi, sono imponibili ed assoggettate all'aliquota del 20 per cento.

Gli operatori che effettuano cessioni di oro o argento (siano esse operazioni esenti o senza addebito di imposta) hanno diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti in virtù dello specifico richiamo contenuto nella lettera *d*) del comma 3 dell'art. 19 ed hanno la possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta a norma dell'art. 30. Pertanto, in caso di cessioni imponibili di oro o argento, il cedente emette fattura senza addebitare l'imposta, indicando sulla stessa il titolo di esenzione a norma dell'art. 3, comma 4, della l. n. 7/2000.

SCHEMA DI TASSAZIONE IVA DELLE TRANSAZIONI IN ORO



Il cessionario è chiamato ad integrare la fattura indicando l'aliquota e la relativa imposta, ad annotare la fattura nel registro delle vendite entro il mese di ricevimento, e nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25), per avere diritto alla detrazione dell'imposta. Inoltre, deve contabilizzare l'imposta come IVA a debito e come imposta detraibile in sede di liquidazione periodica, tenendo ovviamente conto delle limitazioni alla detrazione di cui agli artt. 19 e seguenti del d.P.R. n. 633/1972.

4.1.11 Le operazioni benefiche [art. 10, n. 12), d.P.R. 633/1972

Sono esenti da IVA le cessioni gratuite enunciate ai nn. 12) e 13) dell'art. 10 fatte nei confronti di:

- enti pubblici,
- associazioni riconosciute e fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica,
- Onlus,

- popolazioni colpite da calamità naturali e catastrofi, esse sono tali ai sensi della l. 996/1970 o della l. 225/1992.

Secondo l'ordinaria prassi, tali operazioni di cessioni gratuite sarebbero, ai sensi dell'art. 2, n. 4) da assoggettare ad IVA, tuttavia, se svolte nei confronti dei soggetti sopra citati divengono esenti da IVA.

Secondo la circolare n. 328/E del 26 febbraio 2002 il regime di esenzioni per tali particolari operazioni è subordinato al verificarsi di due ben precise condizioni:

- 1) la gratuità della cessione;
- 2) la condizione di svantaggio del soggetto destinatario della prestazione.

Nella pratica il soggetto destinatario del beneficio deve poter ottenere un vantaggio senza l'esborso alcuno di denaro che comporti la sua depauperazione, anche minima.

4.1.12 Le cessioni a popolazioni colpite da calamità naturali [art. 10, n. 13), d.P.R. 633/1972]

Tale norma prevede che siano esenti le cessioni di cui all'art. 2, n. 4) d.P.R. 633/1972 a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della legge 8 dicembre 1970, n.996, o della legge 24 febbraio 1992, n. 225.

Le cessioni di cui si parla sono le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta⁹ e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell' IVA a norma dell'art. 19, d.P.R. 633/1972.

Occorre a tal punto una linea di confine per capire quando una popolazione è colpita o meno da calamità naturale. La linea di demarcazione è offerta dalle leggi 996/1970 e 225/1992.

Tali leggi forniscono definizioni circa lo stato di calamità e le azioni che la Protezione civile deve porre in essere per deliberare il c.d. "stato di calamità".

Lo stato di calamità è determinato con decreto, pertanto tutte le popolazioni interessate da tali eventi calamitosi potrebbero avere bisogno di aiuti (cibo, acqua, vestiario, materiale per le ricostruzioni) i quali, se vengono "omaggiati" dalle aziende che avviano una cordata di solidarietà, le ipotesi che si configurano sono due:

- Le aziende donanti emettono fattura per omaggi senza rivalsa IVA (accollandosi però oltre all'onere, volontario di donare ingenti quantitativi di merci anche quello NON VOLUTO di versarvi l'IVA)

⁹ Limite modificato dall'art. 30, comma 1, lett. a) d.lgs. 175/2014

- Le aziende donanti emettono fattura per omaggi con rivalsa IVA (il che non sarebbe corretto poiché l'IVA graverebbe sulle popolazioni colpite dall'evento).

Per ovviare alle situazioni di cui sopra, il legislatore stabilisce in via convenzionale che in caso di eventi calamitosi, gli omaggi abbiano IVA esente.

4.1.13 I trasporti urbani [art. 10, n. 14), d.P.R. 633/1972]

Novità del 2016 – decorrenza 2017

Il comma 1, art. 33 della L. 232/2016, c.d. Legge di Bilancio 2017 ha modificato dette prestazioni disponendo quanto segue:

- all'articolo 10, comma 1, numero 14), sopprimendo le parole: «o altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare», in questo modo dette prestazioni sono divenute, dal 1.1.2017: IMPONIBILI A FINI IVA, inoltre
- alla tabella A, parte II-bis, dopo il numero 1-bis) è aggiunto il seguente: «1-ter) prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare»;
- alla tabella A, parte III, numero 127-novies), dopo la parola: «escluse» sono inserite le seguenti: «quelle di cui alla tabella A, parte II-bis, numero 1-ter), e».

in questo modo, i trasporti trasporti di cui sopra passando da esenti ad imponibili, vengono conseguentemente assoggettati all'aliquota del 5% di recentissima introduzione.

L'attuale art. 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che sono esenti dall'imposta

Le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza.

Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri

Come illustrato poco sopra, in origine, cioè prima della Legge di Bilancio per il 2017, per effetto delle precedenti modifiche apportate alla norma in esame dall'art. 2 del d.l. 29 settembre 1997, n. 328, l'esenzione IVA non si estendeva più, in origine, a tutte le prestazioni di trasporto pubblico di persone "effettuate con qualsiasi mezzo", ma risultava subordinata alla natura del mezzo di trasporto utilizzato (taxi o mezzi abilitati).

Ne conseguiva, in passato, almeno fino al 2016, che le prestazioni di trasporto di persone quando erano effettuate con mezzi diversi dai veicoli da piazza (e dagli altri mezzi di trasporto equiparati), o quando le stesse avevano carattere extraurbano, erano da assoggettare ad IVA, con aliquota del 10 per cento (d.P.R. n. 633 del 1972, Tabella A, Parte III, n. 127-*novies*).

Si ritiene, anche come enunciato dalla risoluzione 117 del 28 maggio 2003 che al fine di avere un trasporto che sia:

- o esente
- o imponibile con aliquota agevolata al 10%

esso trasporto deve essere meramente tale, ovvero non essere accostato ad altre tipologie di servizio (ad esempio qualunque tipo di intrattenimento durante una gita: visite guide, spettacoli ecc.) che trasformano il trasporto stesso in un complesso di prestazioni che risultano poi essere soggette ad IVA ordinaria del 22%.

Infatti nel caso di una fattispecie complessa ed articolata nella quale il trasferimento del cliente nei luoghi previsti nel programma è solo strumentale all'offerta di servizi con finalità turistico-ricreativa l'esenzione o l'applicazione dell'IVA 10% vengono meno perché non si tratta di solo trasporto.

Pertanto le prestazioni rese (trasporto misto ad intrattenimento), per le quali è previsto il pagamento di un corrispettivo globale, devono considerarsi una prestazione di servizi unica, rientrante nella generica previsione di cui all'articolo 3 dello stesso decreto.

A tali prestazioni, come detto, si rende applicabile l'imposta con aliquota ordinaria al 22%.

I trasporti esenti

Secondo l'art. 10, n. 14) sono ora esenti da IVA le operazioni di trasporto urbano di persone effettuate:

- mediante taxi;
- nel territorio comunale;
- oppure tra comuni non distanti fra loro più di 50 km.

Qualora venga meno una di tali condizioni, il trasporto diviene imponibile al 10% e ricade nella tipologia descritta dal paragrafo successivo.

I trasporti imponibili

Per effetto del d.l. 328/2007 tutte le tipologie di trasporti che non sono esenti o sono un complesso di prestazioni oltre al trasporto, scontano l'IVA agevolata al 10%, ma sono comunque imponibili a fini IVA.

Si tratta del trasporto pubblico reso a mezzo di bus, tram, metropolitana ecc. ciò al fine di consentire agli enti pubblici di poter operare la detrazione dell'IVA assolta in fase di acquisto.

La medesima imposizione si ha nel caso l'operazione di trasporto sia frutto del precedente noleggio del mezzo con il relativo conducente.

Esponiamo nella tabella che segue la situazione a fini IVA dei trasporti:

| Trasporti esenti | Trasporti imponibili 10% |
|---|--|
| Trasporto urbano di terra con taxi (escludiamo carrozze, biciclette, tram, metro, pullman e qualunque altro mezzo...) | Trasporto extra urbano per terra, aria o acqua |
| Trasporto acquatico con qualsiasi mezzo | Noleggio con conducente per terra e per aria relative a trasporto urbano ed extra urbano |
| Noleggio conducente per acqua e relative trasporto urbano | Noleggio con conducente per acqua relative al trasporto urbano |

Nel particolare I trasporti di alunni

I trasporti di alunni delle scuole materne, elementari e medie sono soggette all'imposta del 10% e non sono considerate esenti, come si evince dalla risoluzione ministeriale n. 51/1998. Con istanza rivolta alla Scrivente il comune in oggetto indicato ha chiesto di conoscere quale sia il regime fiscale, agli effetti dell'IVA, cui assoggettare il servizio di trasporto comunale degli alunni della scuola materna, elementare e media.

Al riguardo si fa presente che alle prestazioni di cui trattasi l'imposta sul valore aggiunto si rende applicabile con l'aliquota del 10 per cento del punto 127-novies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Infatti in seguito alle modifiche introdotte dagli articoli 1, comma 6, lettera b), n. 16 e 2, comma 1, lettera b) del decreto-legge 29 settembre 1997, n. 328, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 1997, n. 410. L'esenzione dall'IVA, ai sensi del punto 14 dell'articolo 10 del citato decreto 633, è stata limitata esclusivamente alle prestazioni di trasporto di persone effettuate, mediante veicoli da piazza (taxi) o con altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare.

I trasporti soggetti ad Aliquota IVA 5%

Come più volte detto e disposto dalla legge di Bilancio 2017, dal 1° gennaio 2017 si assiste alla modifica del regime impositivo per i trasporti urbani di persone effettuati con mezzi abilitati ad eseguire servizi di trasporto

marittimo, lacuale, fluviale e lagunare che non sono più esenti da IVA, ma sono divenuti imponibili con l'aliquota ridotta del 5%.

La conseguenza più immediata, ciò a favore dei soggetti che effettuano detta attività, è che ai sensi dell'art. 19, DPR 633/72, diviene possibile effettuare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisiti.

Nota bene

È importante evidenziare che data la "esigua" aliquota imposta, 5% e dato il fatto che in effetti il carburante acquistato, materia prima per lo svolgimento di detta attività, presenta un'aliquota al 22%, gioco forza che potrebbe in effetti realizzarsi l'ipotesi di un credito IVA anche cospicuo.

4.1.14 I trasporti di malati e feriti [art. 10, n. 15), d.P.R. 633/1972]

Sono esenti dall'IVA secondo l'art. 10, n. 15) le prestazioni di trasporto di malati e feriti alle seguenti condizioni:

- con veicoli appositamente equipaggiati,
- effettuate da imprese autorizzate.

Relativamente ai soggetti che effettuano dette prestazioni e che quindi con la loro "soggettività" determinano l'esenzione da IVA, appare necessario dire che il DLgs 117/2017 ha modificato all'art. 89 e con decorrenza dal 3 agosto 2017 alcuni aspetti dell'art. 10.

citando testualmente la modifica:

b) all'articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «ONLUS» e' sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale» (In vigore dal 03/08/2017)

L'esenzione riguarda il trasporto effettuato da imprese autorizzate ed anche, quindi, non più da Onlus, come nella precedente formulazione, ma da «enti del Terzo settore di natura non commerciale», con qualsiasi mezzo e non solo se effettuato con autoambulanze, sono pertanto esenti a che i trasporti resi con eliambulanze e moto ambulanze (perché equipaggiati per il soccorso di malati e feriti).

Rimangono esclusi dalla esenzione i trasporti effettuati dalle imprese non autorizzate. Ai fini dell'autorizzazione:

Secondo la risoluzione 114 del 14 luglio 2000, l'autorizzazione alla particolare tipologia di trasporto di cui si tratta deve essere in via generale, essere oggetto di esplicito provvedimento da parte dell'ente pubblico competente ad appurare l'effettiva idoneità dell'impresa appaltatrice allo svolgimento del servizio di trasporto di persone malate o ferite.

Qualora, poi, il soggetto che affida il servizio sia un ente locale, un'azienda sanitaria locale ovvero un'azienda ospedaliera, la predetta autorizzazione deve intendersi implicitamente rilasciata all'atto della sottoscrizione del relativo contratto, dato che l'affidamento presuppone logicamente il riconoscimento dell'idoneità del soggetto prescelto allo svolgimento del servizio di trasporto di malati e feriti.

4.1.15 I servizi postali [art. 10, n. 16), d.P.R. 633/1972]

L'art. 10, n. 16) prevede che siano esenti i servizi di distribuzione e recapito dei supporti cartacei resi dalle Poste, da agenzie di recapito o da imprese che hanno assunto l'incarico di servizio postale.

L'esenzione si applica limitatamente alle tariffe applicate dall'Amministrazione postale, il che significa che per tariffe più alte, ad esempio applicate, per ovvie ragioni di contenimento dei costi, dalle agenzie di recapito, l'esenzione opera solo fino a concorrenza delle tariffe previste dall'Amministrazione Postale stessa.

L'art. 32-*bis*, comma 1, d.l. 91/2014 ha introdotto una modifica di tale disposizione, rendendo dal 2014 imponibili a fini IVA tutte quelle operazioni concordate individualmente con l'utente.

| Formulazione previgente | Nuova formulazione come da art. 32-<i>bis</i>, comma 1, d.l. 91/2014 |
|--|--|
| Le prestazioni del servizio postale universale, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione; | Le prestazioni del servizio postale universale, nonché le cessioni di beni a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione. Sono escluse le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse accessorie, le cui condizioni siano state negoziate individualmente; |

4.1.16 Le prestazioni sanitarie rese dai professionisti [art. 10, n. 18), d.P.R. 633/1972]

Il n. 18) dell'art. 10 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 considera esenti:

Le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze.

La disposizione di esenzione deriva dal recepimento nella normativa nazionale di quanto previsto dall'art. 13, parte A, n. 1), lettera c), della VI direttiva (dir. n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977) che dispone che gli Stati membri esentano

“le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati”.

L'interpretazione della Corte di Giustizia europea

La Corte di Giustizia europea, con sentenze del 20 novembre 2003 pronunciate a seguito di controversie insorte in Austria e Gran Bretagna, ha affermato che va riconosciuta esclusivamente a quelle prestazioni mediche che sono dirette alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, le esenzioni di cui all'art. 13 della VI direttiva devono essere interpretate restrittivamente dato che costituiscono una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Tuttavia, la Corte ha precisato che anche le prestazioni effettuate a fini profilattici possono beneficiare dell'esenzione essendo ciò conforme all'obiettivo comune delle esenzioni previste dall'art. 13, n. 1, lettere b) e c), della VI direttiva che è quello di ridurre il costo delle spese sanitarie e rendere pertanto le cure mediche accessibili ai singoli.

Al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione occorre individuare il contesto in cui le prestazioni sanitarie sono rese per stabilire quale sia il loro scopo principale.

Ad avviso della Corte “... se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare nonché di mantenere o di ristabilire la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non si applica”.

Pertanto, non possono rientrare nell'esenzione le perizie mediche la cui realizzazione, sebbene “faccia appello alle competenze mediche del prestatore e possa implicare attività tipiche della professione medica, come l'esame fisico del paziente o l'esame della sua cartella clinica”, persegue “lo scopo principale di

soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui”.

Secondo la Corte, non sono esenti, altresì, le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio della professione medica consistenti nel rilascio di certificati o referti sullo stato di salute di una persona al fine dell'istruzione di pratiche amministrative, come ad esempio quelle dirette ad ottenere una pensione di invalidità o di guerra, oppure esami medici eseguiti al fine di quantificare l'entità dei danni nei giudizi di responsabilità civile o al fine di intentare un'azione giurisdizionale in relazione ad errori medici.

A giudizio della Corte, ai fini dell'esenzione, inoltre, non è rilevante che l'attività peritale rivesta un interesse generale per la circostanza che l'incarico sia conferito da un giudice o da un ente di previdenza sociale, o che, in forza del diritto nazionale, le spese siano poste a carico dell'ente; infatti, l'esenzione è ammessa solamente se la prestazione medica è finalizzata a tutelare la salute della persona. In considerazione dello scopo principale delle prestazioni, secondo il convincimento della Corte di Giustizia, non sono esenti:

- gli esami medici, i prelievi di sangue o di altri campioni corporali effettuati per permettere al datore di lavoro di adottare decisioni relative all'assunzione o alle funzioni che un lavoratore deve esercitare oppure di permettere ad una compagnia di assicurazione di fissare il premio da esigere da un assicurato;
- le prestazioni mediche tese a stabilire con analisi biologiche le affinità genetiche di individui (sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/1998).

Le professioni sanitarie soggette a vigilanza ed esenti

Come detto con provvedimenti legislativi altre arti possono essere sottoposte a vigilanza sanitaria (comma 3 dell'art. 99 del r.d. n. 1265/1934).

Così, con l. 19 luglio 1940, n. 1098 è stata sottoposta a vigilanza sanitaria **l'arte di puericultrice** e con l. 4 agosto 1965, n. 1103 **l'arte di tecnico di radiologia medica**.

In relazione all'individuazione delle prestazioni sanitarie esenti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 1 del d.m. 17 maggio 2002 emanato dal Ministro della salute di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, dispone che, oltre alle prestazioni fornite dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, sono esenti dall'IVA anche le prestazioni rese da:

- a) gli esercenti le professioni di biologo e psicologo;

- b) gli esercenti la professione sanitaria di odontoiatra di cui alla legge 24 luglio 1985, n. 409;
- c) gli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel decreto ministeriale 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria prevista dai decreti ministeriali di individuazione dei rispettivi profili (art. 1, comma 1).

Il d.m. 29 marzo 2001, di cui alla precedente lettera c), individua ed elenca i seguenti operatori abilitati all'esercizio delle professioni:

“Nella fattispecie ‘Professioni sanitarie infermieristiche e professione sanitaria ostetrica sono incluse le seguenti figure professionali:

- a) infermiere;*
- b) ostetrica/o;*
- c) infermiere pediatrico” (art. 2).*

“Nella fattispecie ‘professioni sanitarie riabilitative’ sono incluse le seguenti figure professionali:

- a) podologo;*
- b) fisioterapista;*
- c) logopedista;*
- d) ortottista-assistente di oftalmologia;*
- e) terapeuta della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva;*
- f) tecnico della riabilitazione psichiatrica;*
- g) terapeuta occupazionale;*
- h) educatore professionale” (art. 3).*

“Nella fattispecie ‘Professioni tecnico-sanitarie’ articolata in area tecnico-diagnostica e area tecnico-assistenziale, sono incluse le seguenti figure professionali:

1.1. area tecnico-diagnostica:

- tecnico audiometrista;*
- tecnico sanitario di laboratorio biomedico;*
- tecnico sanitario di radiologia medica;*
- tecnico di neuro fisiopatologia.*

1.2. area tecnico-assistenziale:

- tecnico ortopedico;*
- tecnico audioprotesista,*

- tecnico della fisioterapia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare;
- igienista dentale;
- dietista” (art. 4).
“Nella fattispecie ‘Professioni tecniche della prevenzione’ sono incluse le seguenti figure professionali:
- tecnico della prevenzione nell’ambiente e nei luoghi di lavoro;
- assistente sanitario” (art. 5).

Per tutte le figure professionali, l’esenzione si applica automaticamente e non è condizionata dalla presentazione di prescrizione medica.

Per aversi l’esenzione devono sussistere due requisiti o presupposti:

- soggettivo: il soggetto deve essere abilitato e titolato (in Italia o all’estero) all’esercizio della professione sanitaria;
- oggettivo: le professioni o arti ausiliarie delle professioni sanitarie devono essere quelle previste dalla norma di esenzione e decreti di attuazione.

In mancanza di uno dei due requisiti le prestazioni sono imponibili a IVA con aliquota ordinaria.

Cittadini stranieri

Con riguardo ai soggetti si ricorda che l’art. 1, comma 2, del D. Int. 17 maggio 2002 prevede l’esenzione per “... le prestazioni rese alla persona dai cittadini e stranieri che esercitano una delle professioni o arti ausiliarie delle professioni sanitarie di cui al comma 1 in base ai titoli conseguiti nei Paesi dell’Unione Europea, nonché in base ai titoli conseguiti in Paesi extracomunitari e riconosciuti ai fini dell’esercizio professionale ai sensi della legge 8 novembre 1984, n. 752, del decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286 e del decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1999, n. 394”.

Casi pratici di inclusione o esclusione dall'esenzione delle prestazioni sanitarie**A) Massofisioterapista**

Sono imponibili le prestazioni rese da massofisioterapisti in possesso di un titolo conseguito in base a un corso di formazione biennale; sono esenti le prestazioni rese da massofisioterapisti in possesso di un titolo conseguito in base a un corso di formazione triennale.

Tali conclusioni sono state raggiunte dall'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 70/E del 13 aprile 2007 (5) sulla base delle considerazioni che seguono:

Il d.m. 29 marzo 2001 che individua le figure professionali del personale sanitario infermieristico, tecnico e della riabilitazione che sono assoggettate alla disciplina delle professioni sanitarie ai sensi della legge 251/2000, non contempla la figura del massofisioterapista ma solo quella del fisioterapista.

Peraltro il d.m. 27 luglio 2000, che disciplina l'equipollenza al diploma universitario di fisioterapista di taluni titoli di studio conseguiti in base alla normativa precedente a quella attuativa del citato decreto legislativo 502/1992, attribuisce tale riconoscimento al titolo di massofisioterapista conseguito sulla base del corso triennale di formazione specifica.

Ciò premesso, si ritiene che, poiché i massofisioterapisti in possesso di un titolo conseguito in base ad un corso di formazione biennale non sono riconducibili ai profili professionali sanitari delineati dal competente Ministero della salute (né in via diretta, né per il tramite del riconoscimento di equipollenza), alle prestazioni da essi rese non possa essere applicato il regime di esenzione dell'IVA di cui all'art. 10, n. 18 del d.P.R. n. 633/1972, come peraltro affermato dal Ministero della salute con nota del 20 settembre 2002.

Si fa presente, per completezza, che la possibilità di differenziare il regime fiscale delle prestazioni sulla base della diversa formazione professionale degli operatori è stata riconosciuta legittima dalla Corte di Giustizia della UE che, nella sentenza del 27 aprile 2006, resa in relazione alle cause riunite C/443 e C/444 del 2004, punto 38 ha affermato che l'esclusione di una determinata professione o di un'attività medica specifica dalla definizione delle professioni paramediche adottata dalla normativa nazionale ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve poter essere giustificata in base a motivi oggettivi fondati sulle qualifiche professionali dei prestatori delle cure e, dunque, in base a considerazioni riguardanti la qualità delle prestazioni fornite.

B) Visite fiscali per conto dell'Inail

Le prestazioni rese dai medici che effettuano le visite fiscali per conto dell'Inail sono esenti in quanto perseguono prevalentemente una funzione di tutela della salute che si concretizza in un intervento a scopo terapeutico che accerta la non idoneità al lavoro del dipendente per un determinato periodo di tempo; sono esenti, altresì, i controlli medici eseguiti sui lavoratori a scopo profilattico o al fine di stabilire l'idoneità fisica, cioè se lo stato di salute consenta lo svolgimento di determinate mansioni ovvero il rientro a lavoro.

C) Visite fiscali effettuate su richiesta dell'Inps

L'Agenzia delle entrate che, con risoluzione n. 7/E del 9 gennaio 2006 ha ritenuto esenti tali prestazioni.

L'Agenzia, dopo aver premesso che:

- ai sensi dall'art. 5, comma 12, del d.l. n. 463 del 12 settembre 1983, convertito con la l. n. 638 dell'11 novembre 1983, per l'effettuazione delle visite mediche domiciliari di controllo dei lavoratori assenti per malattia, l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale istituisce presso le proprie sedi liste speciali formate da medici vincolati da rapporto di impiego con pubbliche amministrazioni e da medici liberi professionisti, ai quali possono fare ricorso gli istituti previdenziali o i datori di lavoro;
- nelle visite fiscali effettuate per conto dell'Inps il medico incaricato del controllo deve accertare lo stato di malattia e l'incapacità del lavoratore a svolgere la relativa attività lavorativa confermando la diagnosi del medico curante nonché la prognosi, se nota, provvedendo, eventualmente, a ridurla qualora non sussistano condizioni patologiche giustificative;
- il medico di controllo, nel caso in cui lo stato di incapacità o di inabilità dell'assistito perdurino, pur non potendo prolungare la prognosi, accerta l'inidoneità del lavoratore a riprendere l'attività e lo invita a rivolgersi al medico curante per la formulazione di una ulteriore prognosi; diversamente, in caso di assenza di patologia in atto, il medico dichiara l'idoneità del lavoratore a riprendere l'attività lavorativa e la capacità a svolgere le mansioni cui è preposto;

ritiene giustificata l'esenzione per gli stessi presupposti giuridici e i riferimenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia CEE sopra ampiamente riportati.

D) Chiropratico

In assenza del regolamento di attuazione che individui il profilo professionale del dottore in chiropratica e l'ordinamento didattico per conseguire il relativo titolo di professionista sanitario di primo grado, le prestazioni fornite dai chiropratici secondo l'ordinamento italiano non possono essere comprese tra le prestazioni sanitarie e continuano pertanto a scontare l'IVA nella misura ordinaria del 21%.

La conclusione si evince dalla risoluzione n. 197/E del 30 luglio 2009.

E) Prestazioni di medicina legale

Sono imponibili le attività rese dai medici nell'ambito della loro professione quali:

- perizie eseguite attraverso l'esame fisico o in prelievi di sangue o nell'esame della cartella clinica al fine di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui o comunque per altre finalità non connesse con la tutela della salute;
- consulenze medico legali concernenti lo stato di salute delle persone finalizzate al riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra;
- esami medici condotti al fine della preparazione di un referto medico in materia di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno nelle controversie giudiziarie (esempio: prestazioni dei medici legali come consulenti tecnici di ufficio presso i tribunali) o finalizzate alla determinazione di un premio assicurativo o alla liquidazione di un danno da parte di una impresa assicurativa;
- perizie tese a stabilire con analisi biologiche l'affinità genetica di soggetti al fine dell'accertamento della paternità (circolare n. 4/E del 2005).

F) Certificazioni rilasciate dai medici di famiglia

I medici di famiglia esercitano in concomitanza alle prestazioni cliniche una serie di prestazioni cui sono tenuti su richiesta del cittadino e a fronte delle quali, in taluni casi, ricevono il pagamento di una parcella.

Gli stessi, inoltre, sono tenuti a rilasciare certificati sulla base di apposite disposizioni normative, senza percepire compensi.

Tali attività comportano effetti diversi ai fini dell'IVA.

Sono escluse, le prestazioni rese senza corrispettivo perché imposte dalla legge, quali:

- dichiarazione di nascita, dichiarazione di morte;
- denunce penali o giudiziarie;
- denunce di malattie infettive e diffuse;
- notifica dei casi di Aids;
- denuncia di malattia venerea;
- segnalazione di tossicodipendenti al servizio pubblico;
- denuncia di intossicazione da antiparassitario;
- denuncia della condizione di minore in stato di abbandono;
- certificati per rientro al lavoro o per rientro a scuola a seguito di assenza per malattia.

Sono esenti da IVA, se rese dietro pagamento di un corrispettivo, le prestazioni rese dai medici di famiglia nell'ambito delle proprie attività convenzionali e istituzionali compresa l'emissione dei certificati strettamente connessa all'attività clinica resa ai propri assistiti.

Esempio:

- certificati per esonero dalla educazione fisica;
- certificazione di idoneità per attività sportiva;
- certificati per invio di minori in colonie o comunità;
- certificati di avvenuta vaccinazione.

L'esenzione è giustificata dal fatto che le indicate certificazioni, rese a seguito di apposito esame clinico da parte del medico, non hanno come finalità principale quella di consentire a determinati soggetti di prendere una decisione, intervenendo così nel processo decisionale altrui.

Al di fuori delle ipotesi testé richiamate in cui lo scopo della prestazione è ben individuato, per usufruire dell'esenzione da IVA occorre che sia menzionata la finalità principale – di tutela della salute – della certificazione richiesta.

In mancanza di tale dichiarazione le certificazioni sono imponibili (aliquota del 20%) in quanto le esenzioni previste dall'art. 10, n. 18) del d.P.R. n. 633/1972, in conformità dei principi espressi dalla Corte di Giustizia, devono essere interpretate restrittivamente.

Sono imponibili inoltre le prestazioni di natura peritale, cioè quelle tendenti a riconoscere lo *status* del richiedente rispetto al diritto all'indennizzo o al diritto a un beneficio amministrativo o economico.

Ad esempio:

- certificazione per assegno di invalidità o pensione di invalidità ordinaria;
- certificazione di idoneità a svolgere generica attività lavorativa;
- certificazioni peritali per infortuni redatte su modello specifico;
- certificazione per riconoscimento di invalidità civile (circolare n. 4/E del 2005).

G) Medicina del lavoro

Sono esenti le prestazioni rese dai medici competenti nell'ambito della sicurezza e della loro attività di sorveglianza sanitaria sui luoghi di lavoro sulla base del d.lgs. 19 settembre 1994, n. 626.

L'art. 6, comma 10, della l. 13 maggio 1999, n. 133 ha dato una interpretazione autentica di tale norma perché ricomprende nella fattispecie di cui all'art. 10, n. 18), del d.P.R. n. 633/1972 anche le prestazioni mediche rese dal medico competente nell'ambito della sua attività di sorveglianza sanitaria sui luoghi di lavoro ai sensi del d.lgs. n. 626/1994.

H) Chirurgia estetica

Le prestazioni mediche di chirurgia estetica sono esenti da IVA in quanto sono deontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona.

Si tratta di interventi tesi a riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti a eventi pregressi di vario genere (ad esempio, malattie tumorali, incidenti stradali, incendi, ecc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone (circolare n. 4/E del 2005).

4.1.17 Le prestazioni sanitarie rese da ospedali, cliniche ecc. [art. 10, n. 19), d.P.R. 633/1972]

L'art. 10, n. 19) prevede che le prestazioni di diagnosi, cura e prevenzione, effettuate dai seguenti soggetti siano esenti da IVA:

- enti ospedalieri;
- cliniche e case di cura convenzionate;
- società di mutuo soccorso con personalità giuridica;

enti del Terzo settore di natura non commerciale

Relativamente ai soggetti che effettuano dette prestazioni e che quindi con la loro "soggettività" determinano l'esenzione da IVA, appare necessario dire che il DLgs 117/2017 ha modificato all'art. 89 e con decorrenza dal 3 agosto 2017 alcuni aspetti dell'art. 10.

citando testualmente la modifica:

b) all'articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «ONLUS» e' sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale» (In vigore dal 03/08/2017)

Nell'esenzione rientrano, oltre alle prestazioni sanitarie di cura, diagnosi e prevenzione, come descritte nel paragrafo precedente, anche:

- somministrazioni di medicinali e presidi medico-chirurgici;
- prestazioni di cura rese da stabilimenti termali.

Particolarità

A) Prestazioni sanitarie erogate a soggetti non aventi diritto all'assistenza in regime di Servizio sanitario nazionale

Per le prestazioni sanitarie (ricovero, ambulatoriali, di diagnostica strumentale e di laboratorio) che l'Azienda ospedaliera effettua ai soggetti residenti extra UE, nei confronti dei quali non sussistono i presupposti per la fruizione dell'assistenza in regime di Servizio sanitario nazionale, opera la decommercializzazione prevista per l'esercizio dell'attività sanitaria da parte di enti pubblici dall'art. 88, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Pertanto i proventi che l'Azienda ritrae dalla suddetta attività non concorrono a formare la base imponibile Ires.

Ai fini dell'applicazione dell'IVA sulle prestazioni in argomento, si osserva che l'art. 4, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, derogando al principio generale, prevede, per gli enti che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizio fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Inoltre, lo stesso art. 4, al comma 5, ultimo periodo, stabilisce che:

non sono considerate, attività commerciali ... le prestazioni di servizio soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del servizio sanitario nazionale.

Ai sensi dell'art. 3 dello stesso d.P.R. n. 633 "costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato ... e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".

Ciò premesso, si rileva che nella fattispecie in esame sussiste il nesso sinallagmatico in quanto viene corrisposto uno specifico corrispettivo a fronte di una prestazione di servizio, di cui al menzionato art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Le prestazioni in esame, riconducibili quindi tra le attività commerciali, assumono rilevanza ai fini dell'IVA, anche se rese da un ente pubblico, sussistendo i presupposti soggettivo ed oggettivo e rientrano tra le operazioni esenti previste dall'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972. Il tutto anche se a fini Ires godono della decommercializzazione (risoluzione 86/E del 13 marzo 2002).

B) Cliniche e case di cura private convenzionate e non convenzionate

L'esenzione delle prestazioni effettuate è valida ed opera per le case di cura e le cliniche private solo se le stesse sono convenzionate.

Il termine "convenzionate" contenuto nel citato art. 10, n. 19), identifica le cliniche o case di cura che, sulla base di convenzioni stipulate con regioni, casse mutue, enti, ecc., effettuano prestazioni sanitarie ad assistiti o convenzionati a condizioni sociali analoghe a quelle rese dagli organismi sanitari pubblici, nel senso cioè che le tariffe applicate siano corrispondenti a quelle praticate per le prestazioni rese in regime di convenzione con le regioni.

Qualora trattasi di prestazioni rese da cliniche o case di cura sulla base di convenzioni stipulate con i suddetti enti che prevedano tariffe superiori a quelle fissate nelle convenzioni stipulate con le regioni, i relativi

corrispettivi devono essere assoggettati al tributo limitatamente all'ammontare eccedente quello delle tariffe praticate dalle regioni.

Diversamente, in caso di enti non convenzionati, le prestazioni si intendono soggette ad IVA (circolare n. 40 del 14 aprile 1983). Infatti va confermata l'imponibilità all'IVA delle prestazioni rese da case di cura non convenzionate, a nulla rilevando la circostanza che i pazienti medesimi vengano rimborsati dalle regioni, casse mutue ecc. in base a tariffe onnicomprensive. Giova, comunque, precisare che le prestazioni dianzi accennate sono da considerare esenti se rese da case di cura che abbiano stipulato con l'ente che effettua il rimborso all'assistito convenzioni che prevedono tariffe analoghe a quelle stabilite nelle convenzioni con le regioni, con l'avvertenza che, qualora nella convenzione siano previste tariffe superiori a quelle stabilite dalle regioni, i relativi corrispettivi devono essere assoggettati al tributo limitatamente all'ammontare eccedente quello delle tariffe praticate dalle regioni stesse.

C) Prestazioni accessorie

Relativamente alle prestazioni che danno luogo al pagamento di differenze di classe ed a quelle concernenti i servizi di bar, telefono, televisore, ecc., si precisa che le medesime non possono essere considerate accessorie a quelle di ricovero e cura nei sensi indicati nell'art. 12 del ripetuto d.P.R. n. 633, con l'effetto che i corrispettivi relativi alle prestazioni stesse devono essere autonomamente assoggettati ad IVA in base all'aliquota loro propria (circolare n. 40 del 14 aprile 1983).

D) Prestazioni di vitto e alloggio rese agli accompagnatori in cliniche e case di cura

Conseguentemente, dette prestazioni, rese sia ai pazienti che agli accompagnatori, se sono fatturate indistintamente con un unico importo devono essere assoggettate all'IVA nella misura ordinaria del 21 per cento.

Pertanto, si ritiene che al corrispettivo fatturato per le prestazioni di maggior comfort alberghiero, senza differenziazione di importi, debba applicarsi l'aliquota del 21 per cento (risoluzione 111 del 5 agosto 2004).

Le somministrazioni di alimenti effettuate nelle cliniche e nelle case di cura agli accompagnatori dei pazienti sono soggette ad IVA, mentre restano esenti, perché considerate vitto per i pazienti (circolare n. 40 del 14 aprile 1983).

4.1.18 Le prestazioni educative e didattiche [art. 10, n. 20), d.P.R. 633/1972]

L'art. 10, n. 20) prevede l'esenzione dall'IVA per le prestazioni:

- educative dell'infanzia e della gioventù;
- formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale effettuate da scuole e istituti riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale;

- alloggio, vitto e fornitura di libri e materiali didattici;
- lezioni impartite da insegnanti a titolo personale in materie scolastiche ed universitarie.

In particolare, tale disposizione è stata modificata nel 2019 con l'introduzione e la modifica d'opera del DL 124/2019 tramite la seguente formulazione:

Adeguamento a sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019 - causa C-449/17

1. All'articolo 10, comma 1, n. 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole "e quelle didattiche di ogni genere, anche" sono sostituite con le parole ", le prestazioni d'insegnamento scolastico o universitario e quelle".

2. Le prestazioni d'insegnamento scolastico o universitario di cui all'articolo 10, comma 1, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1.

3. Sono fatti salvi i comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla data di entrata in vigore della presente disposizione, per effetto della sentenza Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019, causa C-449/17.

4. All'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, e' soppressa la lettera q). Per le prestazioni didattiche, finalizzate al conseguimento della patente, le autoscuole, tenute alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, possono, fino al 30 giugno 2020, documentare i corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, ovvero dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, con l'osservanza delle relative discipline.

5. Le disposizioni di cui al presente articolo hanno efficacia dal 1° gennaio 2020

La sentenza della Corte di Giustizia di cui si parla affronta il tema dell'insegnamento della guida di un veicolo, il quale, nel sunto, non può essere ritenuto esente, facendolo rientrare nel novero di tali operazioni.

Secondo la vicenda a supporto della sentenza della Corte di Giustizia:

La nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 2006, concernente la patente di guida.

Il concetto di "istituti e scuole"

Val bene la pena di concentrarsi anche sul concetto di "istituti o scuole".

Infatti se ai fini dell'esenzione occorre sondare il concetto di "insegnamento" in quanto tale (vedi sentenza della Corte di Giustizia Europea del paragrafo precedente), orientando quindi il discorso su un requisito oggettivo, tuttavia è necessario anche soffermarsi sull'aspetto soggettivo del concetto di "istituti e scuole" al quale deve essere attribuito un valore meramente descrittivo in relazione ai soggetti che normalmente presiedono a tale attività e non il significato di un'elencazione tassativa di soggetti ammessi a fruire del regime di esenzione (risoluzione n. 77/E del 28 maggio 2001).

Tuttavia, l'esenzione spetta purché siano poste in essere da organismi riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

Infatti in materia di riconoscimento, le scuole non statali (poiché ovviamente quelle statali non hanno bisogno di riconoscimento alcuno) si suddividono in due categorie:

- scuole paritarie;
- scuole non paritarie (l. 10 marzo 2000, n. 62 richiamata dal d.l. 5 dicembre 2005, n. 250, convertito dalla l. 3 febbraio 2006, n. 27).

L'art. 1-*bis*, comma 1, del citato d.l. n. 250/2005, prevede che "le scuole non statali (...) sono ricondotte alle due tipologie di scuole paritarie riconosciute ai sensi della legge 10 marzo 2000, n. 62, e di scuole non paritarie".

In particolare, "la frequenza delle scuole paritarie costituisce assolvimento del diritto-dovere all'istruzione e alla formazione, di cui al decreto legislativo 15 aprile 2005, n. 76. La parità è riconosciuta con provvedimento

adottato dal dirigente preposto all'ufficio scolastico regionale competente per territorio, previo accertamento della sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 1 della citata legge n. 62 del 2000" (comma 2, del citato art. 1-*bis*).

"Sono scuole non paritarie quelle che svolgono un'attività organizzata di insegnamento e che presentano le seguenti condizioni di funzionamento:

- a) un progetto educativo e relativa offerta formativa, conformi ai principi della Costituzione e all'ordinamento scolastico italiano, finalizzati agli obiettivi generali e specifici di apprendimento correlati al conseguimento di titoli di studio;
- b) la disponibilità di locali, arredi e attrezzature conformi alle norme vigenti in materia di igiene e sicurezza dei locali scolastici, e adeguati alla funzione, in relazione al numero degli studenti;
- c) l'impiego di personale docente e di un coordinatore delle attività educative e didattiche forniti di titoli professionali coerenti con gli insegnamenti impartiti e con l'offerta formativa della scuola, nonché di idoneo personale tecnico e amministrativo;
- d) alunni frequentanti, in età non inferiore a quella prevista dai vigenti ordinamenti scolastici, in relazione al titolo di studio da conseguire, per gli alunni delle scuole statali o paritarie" (comma 4 dello stesso art. 1-*bis*).

"Le scuole non paritarie che presentino le condizioni di cui alle lettere precedenti sono incluse in un apposito elenco affisso all'albo dell'ufficio scolastico regionale il quale vigila sulla sussistenza e sulla permanenza delle predette condizioni, il cui venir meno comporta la cancellazione dall'elenco.

Le modalità procedurali per l'inclusione nell'elenco e per il suo mantenimento sono definite con regolamento adottato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della l. 23 agosto 1988, n. 400. Le scuole non paritarie non possono rilasciare titoli di studio aventi valore legale, né intermedi, né finali e, inoltre, non possono assumere denominazioni identiche o comunque corrispondenti a quelle previste dall'ordinamento vigente per le istituzioni scolastiche statali o paritarie e devono indicare nella propria denominazione la condizione di scuola non paritaria.

*Le sedi e le attività d'insegnamento che non presentino le condizioni di cui alle lettere precedenti non possono assumere la denominazione di 'scuola e non possono comunque essere sedi di assolvimento del diritto-dovere all'istruzione e alla formazione" (comma 5 del citato art. 1-*bis*).*

Dal dato normativo si rileva che il riconoscimento:

- per le scuole paritarie cioè, delle scuole non statali abilitate a rilasciare titoli di studio aventi valore legale e la cui frequenza consente l'assolvimento del diritto dovere all'istruzione e alla formazione, avviene tramite il decreto attributivo della parità scolastica;
- per le scuole non paritarie cioè, delle scuole non statali che non hanno richiesto o ottenuto la parità e che svolgono un'attività organizzata di insegnamento assimilata a quella delle scuole paritarie, ma che non possono rilasciare autonomamente titoli di studio aventi valore legale, avviene, invece, tramite l'iscrizione negli appositi elenchi regionali (secondo le modalità procedurali recate dal regolamento emanato, ai sensi dell'art. 1-*bis*, comma 5, del d.l. n. 250/2005, con decreto del Ministero della pubblica istruzione 29 novembre 2007, n. 263).

A) Organismi privati, diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, che svolgono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero della pubblica istruzione

Con la soppressione dell'istituto della presa d'atto operata con il comma 7, art. 1-*bis* del d.l. n. 250/2005 i soggetti privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie sopra richiamate che operano nelle aree presenti negli assetti ordinamentali propri dell'istruzione (ad esempio corsi monotematici di lingua straniera) possono operare a prescindere da qualsiasi forma di vigilanza e di riconoscimento da parte del Ministero della Pubblica Istruzione.

In pratica lo svolgimento dell'attività didattica da parte di organismi privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, ancorché gli stessi operino nelle materie ascrivibili alla competenza tecnica dell'Amministrazione Scolastica, in ossequio al principio di libertà di insegnamento recato dall'art. 33 della Costituzione, può essere operato senza il riconoscimento formale e la vigilanza del Ministero della pubblica istruzione competente in materia di istruzione.

Tali istituti privati con il venir meno della "presa d'atto", per fruire dell'esenzione dall'IVA devono, comunque, ottenere un diverso "riconoscimento" utile agli effetti fiscali.

La soppressione della presa d'atto non modifica, infatti, la natura sostanziale dell'attività svolta che, ove ritenuta rispondente ai requisiti didattico-educativi, può essere riconosciuta idonea al raggiungimento degli obiettivi formativi perseguiti.

A tal fine gli istituti che svolgono prestazioni didattiche e formative nelle aree presenti negli assetti ordinamentali dell'Amministrazione scolastica (ad esempio, corsi monotematici di lingua straniera, ecc.) possono ottenere una preventiva valutazione rilevante come "riconoscimento" utile ai fini fiscali anche da altri soggetti pubblici diversi dal Ministero della pubblica istruzione.

B) Organismi privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione

Gli organismi privati operanti nelle aree riconducibili nella competenza di Amministrazioni ed enti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione (ad esempio: corsi di formazione professionale) ottengono il riconoscimento utile ai fini fiscali direttamente dai soggetti pubblici competenti per materia (Regioni, Enti locali, ecc.), con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative: ad esempio, con l'iscrizione in appositi albi o attraverso l'istituto dell'accREDITAMENTO.

Su tali presupposti sono esenti:

- a) i corsi di preparazione agli esami di capacità professionale per gli autotrasportatori di cose per conto di terzi organizzati da un organismo associativo senza fine di lucro autorizzati e controllati dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti;
- b) le somme corrisposte dalla Regione Campania per le attività educative e didattiche offerte alle scuole campane dalle Fattorie Didattiche iscritte all'apposito Albo in quanto risulta soddisfatto, sia il requisito oggettivo, trattandosi di prestazioni la cui natura educativa e didattica discende dai programmi statali e regionali in materia di educazione alimentare, sia quello soggettivo del riconoscimento che viene conferito alle Fattorie Didattiche attraverso l'iscrizione delle stesse nell'Albo Regionale della Regione Campania, che definisce e valuta ciascuna offerta formativa;
- c) l'attività di insegnamento svolta dalle autoscuole finalizzata al conseguimento dell'abilitazione alla guida autorizzate dall'Amministrazione provinciale.

Il controllo e la vigilanza esercitati dalla pubblica amministrazione conferiscono alle autoscuole, istituite previa autorizzazione dell'Amministrazione provinciale, il requisito del riconoscimento richiesto dall'art. 10, n. 20), del d.P.R. n. 633/1972 ai fini dell'esenzione IVA.

L'esenzione riguarda soltanto le operazioni aventi comunque natura didattica finalizzate cioè al conseguimento dell'abilitazione alla guida; diversamente, sono imponibili ad IVA le altre prestazioni di natura diversa;

- d) le prestazioni didattiche rese dalla scuola di pilotaggio aereo per la formazione di piloti civili, autorizzata dal Ministero dei trasporti;
- e) i corsi tenuti dalle autoscuole per il "recupero punti" e per il conseguimento del certificato di idoneità per la guida dei ciclomotori, introdotti con il d.lgs. 15 gennaio 2002, n. 9, che ha riconosciuto le autoscuole come soggetti abilitati a svolgere tale tipologia di corsi.

Tale esenzione si giustifica in quanto la *ratio* della disposizione di cui all'art. 10, n. 20) del d.P.R. n. 633/1972 è quella di concedere l'esenzione non a tutti i soggetti che svolgono attività didattica, ma esclusivamente a quei soggetti che la Pubblica amministrazione riconosce idonei, sulla base dei requisiti posseduti (quali l'idoneità dei docenti, l'efficienza delle strutture e del materiale didattico, ecc.), ad offrire prestazioni didattiche aventi finalità simili a quelle erogate dagli organismi di diritto pubblico;

- f) i corsi di formazione manageriale con valore certificativo organizzati dalla ASL con frequenza obbligatoria per i medici che rivestono incarichi relativi alle funzioni dirigenziali di secondo livello, dietro

pagamento di una quota. I corsi sono autorizzati dall'assessorato regionale alla Sanità e istituiti mediante protocollo d'intesa con l'Istituto Regionale di Formazione;

- g) le somme corrisposte dagli studenti per l'iscrizione alle Università telematiche atteso che l'attività di formazione a distanza resa da tali istituzioni universitarie è equiparata ad ogni fine alla formazione universitaria tradizionale.

Di contro, i servizi on line resi da terzi alle Università telematiche, pur essendo indispensabili e strumentali all'attività di formazione svolta dalle medesime istituzioni, non fruiscono del regime di esenzione dall'IVA di cui all'art. 10, n. 20), del d.P.R. n. 633/1972, in quanto non assumono natura di prestazioni didattiche.

Viceversa sono imponibili i corsi didattici sportivi effettuati da associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute da un ente di promozione sportiva, a sua volta riconosciuto dal Comitato olimpico nazionale italiano (Coni), cui le stesse sono affiliate.

L'esenzione non spetta in quanto i corsi sono resi da organismi non riconosciuti da enti pubblici con le modalità previste per la specifica attività svolta né dagli stessi risultano specificatamente approvati e finanziati.

Come detto, il finanziamento del progetto da parte dell'Ente pubblico costituisce in sostanza il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere.

Tale riconoscimento è idoneo a soddisfare il requisito di cui all'art. 10, n. 20) del d.P.R. n. 633/1972 per fruire del regime di esenzione dall'IVA.

Si precisa che l'esenzione in questi casi è limitata all'attività di natura educativa e didattica specificatamente approvata e finanziata dall'ente pubblico e non si riflette sulla complessiva attività svolta dall'ente.

C) Organizzazione diretta dei corsi

L'esenzione prevista dalla norma in questione riguarda i casi in cui gli enti pubblici stipulino convenzioni con terzi per l'esecuzione di corsi formativi e non quelli in cui i corsi siano organizzati e gestiti in via autonoma dall'ente medesimo.

Pertanto, i pagamenti e/o i versamenti eseguiti dagli enti pubblici a vario titolo per la gestione diretta di corsi di formazione per fornitura di energia elettrica, gas, acqua, telefono, locazione degli immobili, retribuzioni dei docenti, ed altro non costituiscono il corrispettivo per l'esecuzione di un corso formativo e, pertanto, imponibili ad IVA.

Similmente non possono usufruire dell'esenzione le operazioni di acquisizioni di beni destinate allo svolgimento dell'attività formativa.

4.1.19 Prestazioni di orfanotrofi, brefotrofi, case di riposo ecc. [art. 10, n. 21), d.P.R. 633/1972]

L'art. 10, n. 21) rende esenti da IVA le prestazioni proprie eseguite da:

- brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e similari;
- colonie marine, montane e campestri;
- alberghi e ostelli della gioventù.

Sono inoltre considerate esenti le somministrazioni di vitto, medicinali, indumenti, prestazioni relative alle precedenti e altre prestazioni accessorie.

Per "prestazioni proprie" intendasi la prestazione di ricovero di:

- bambini orfani negli orfanotrofi,
- bambini abbandonati o in pericolo di abbandono nei brefotrofi,
- anziani nelle case di riposo,
- bambini negli asili o nelle colonie.

Una particolarità: I centri temporanei di permanenza per clandestini extracomunitari

Secondo la risoluzione n. 188/E del 12 giugno 2002, sono esenti ai sensi del n. 21) art. 10, anche le prestazioni di accoglienza e ospitalità svolte dai centri temporanei di permanenza per clandestini extracomunitari gestiti dalla Croce Rossa Italiana, infatti:

... omissis...

Con le richiamate convenzioni, come si evince in particolare da quella stipulata l'11 agosto del 2000 allegata al quesito, la C.R.I. si impegna a rendere, con apposito personale, presso i centri di accoglienza i seguenti servizi:

- *di primo soccorso socio-sanitario con disponibilità di trasferimento in competente luogo di cura degli infermi a mezzo autoambulanza;*
- *la fornitura di effetti lettereci e da bagno, con la predisposizione di apposite scorte dei predetti effetti e dei capi di vestiario necessari per l'eventuale prima vestizione degli accogliendi;*
- *tutti i beni di prima necessità per l'igiene personale;*
- *vitto sano e corrispondente alle normali esigenze di alimentazione, composto da prima colazione, pranzo e cena;*
- *pulizia delle aree interne ed esterne dei centri;*

- *materiali per l'intrattenimento degli ospiti (ludico, ricreativo, hobbistico, culturale, benessere personale, educativo ad esclusione di impianti radio-televisivi, quotidiani e riviste).*

A fronte delle predette attività viene previsto un corrispettivo per la gestione ed il funzionamento dei centri, quantificabile in una diaria giornaliera pro-capite in relazione ai costi sostenuti.

Inoltre, negli intervalli di tempo in cui nei centri non vi sono ospiti extracomunitari, la C.R.I. provvederà, attraverso un gruppo di intervento permanente appositamente costituito, a rendere tutti i servizi che si rendessero necessari (quali l'avviamento di tutte le procedure occorrenti nel caso in cui vengano segnalati arrivi di extracomunitari, la pulizia periodica dei locali e degli spazi esterni e tutte quelle opere atte a mantenere i centri in perfetta efficienza); a fronte di tale ulteriore attività viene riconosciuto a rimborso un corrispettivo in relazione ai giorni di inattività dei medesimi centri.

Da quanto si evince dalla predetta convenzione inviata unitamente al quesito, il pagamento dei predetti corrispettivi avviene mensilmente in relazione alle fatture presentate dalla C.R.I. ed alla contabilità concernente le presenze effettive degli stranieri; il 95 per cento di detti pagamenti sarà effettuato dalla Prefettura ed il restante 5 per cento sarà corrisposto dal Ministero dell'interno.

Il Prefetto di ... provvederà, tramite propri incaricati, a predisporre verifiche dirette ad accertare l'esatto adempimento delle prestazioni pattuite.

Premesso quanto sopra, si formulano le seguenti osservazioni.

La convenzione esaminata prevede una serie di prestazioni di servizi e di forniture di beni a fronte di un unico corrispettivo; pertanto, al fine di individuare il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, applicabile alle predette operazioni occorre individuare la disposizione che nell'ambito del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, possa meglio ricomprendere la complessa fattispecie prospettata.

A tale proposito, la scrivente ritiene che detta disposizione possa essere individuata nell'art. 10, n. 21), del citato d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede, tra l'altro, l'esenzione dal tributo per "le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, ..., comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie".

Invero, il legislatore, coerentemente con quanto previsto dalle disposizioni comunitarie [art. 13, paragrafo 1, lettera g), della VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977], dopo aver elencato determinati organismi (brefotrofi,

orfanotrofi, case di riposo per anziani, ecc.) ha utilizzato la locuzione “e simili” volendo in tal senso espressamente indicare che rientrano ugualmente nell’esenzione anche altri organismi che perseguono le medesime finalità assistenziali nei confronti di soggetti degni di protezione sociale e che unitamente forniscono anche il vitto, indumenti e tutte le altre prestazioni accessorie, come precisato con le risoluzioni ministeriali nn. 322651 e 345266 rispettivamente del 17 aprile 1986 e del 17 febbraio 1987.

È da considerare, inoltre, che il legislatore nel far esplicito riferimento alle “prestazioni proprie” ha inteso sottolineare l’aspetto oggettivo dell’attività che caratterizza i predetti organismi.

Pertanto, sulla base delle osservazioni innanzi esposte, considerato che nel caso di specie le prestazioni vengono rese dalla C.R.I. a soggetti che versano indubabilmente in condizioni sociali disagiate, la scrivente è del parere che le medesime prestazioni siano riconducibili nell’esenzione di cui al citato art. 10, n. 21), del d.P.R. n. 633 del 1972, come, peraltro, già precisato con la risoluzione ministeriale n. 431409 del 28 febbraio 1992, avente per oggetto una fattispecie del tutto analoga a quella prospettata con il quesito in esame.

L’esenzione da IVA si applica anche agli **alberghi ed ostelli della gioventù** che siano costituiti ai sensi della l. 326/1958, pertanto, dal momento che la legge si occupa del riordino in materia di strutture ricettive, tutte le altre strutture richiamate nella legge citata e non espressamente richiamate, a loro volta, dalla disposizione di esenzione dell’art. 10, non godono, appunto dell’esenzione stessa. Pertanto le prestazioni di strutture ricettive che non siano alberghi od ostelli per la gioventù sono da assoggettarsi ad IVA. In questo senso si è espressa anche la risoluzione ministeriale n. 360693 del 7 aprile 1976.

È stato chiesto di conoscere se sia applicabile alle case per ferie, al pari degli alberghi e ostelli per la gioventù, l’esenzione dall’IVA, prevista dall’art. 10, n. 15), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche ed integrazioni.

Al riguardo, si fa presente che ai sensi dell’art. 10, n. 15), del citato d.P.R. n. 633, sono esenti dall’IVA le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri, nonché le prestazioni degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla l. 21 marzo 1958, n. 326.

Ora, poiché la cennata disposizione di esenzione ha richiamato soltanto le prestazioni di alberghi e ostelli per la gioventù e non anche quelle rese dagli altri complessi ricettivi complementari a carattere turistico-sociale, come i campeggi, i villaggi turistici e le case per ferie, disciplinati dalla stessa l. n. 326 del 1958, ne deriva che

queste ultime prestazioni non rientrano nel campo di applicazione della norma di esenzione, e debbono, di conseguenza, essere regolarmente assoggettate al tributo.

Oggettività della prestazione esente

Appare utile richiamare il fatto che l'esenzione prevista dall'art. 10, in generale, ha carattere oggettivo, come già illustrato, nel senso che il corrispettivo dovuto per tali operazioni è esente non per il soggetto che pone in essere l'operazione quanto per la natura dell'operazione stessa.

In tal senso è più strettamente connesso con l'art. 10, n. 21) la risoluzione n. 39/E del 16 marzo 2004, che considera oggettivamente esenti le seguenti prestazioni:

- 1) le prestazioni concernenti la gestione globale di una casa di riposo o di un asilo nido fatturate da terzi al comune, conservando quest'ultimo la titolarità del servizio nei confronti degli utenti finali;
- 2) le prestazioni rese da terzi presso gli asili nido e le case di riposo, anche se distintamente specificate, sempre che le stesse nell'insieme configurino una gestione globale delle suddette strutture, la cui titolarità rimane in capo al comune;
- 3) le prestazioni infermieristiche e riabilitative rese separatamente dalla gestione globale della casa di riposo, pertanto si prescinde dal soggetto erogatore (cooperativa o non) anche nell'eventualità in cui le stesse vengano effettuate in maniera separata rispetto alla gestione globale della casa di riposo.

4.1.20 Le biblioteche, i musei e simili [art. 10, n. 22), d.P.R. 633/1972]

Le biblioteche

Come ben enunciato dalla risoluzione n. 148/E del 10 aprile 2008, l'art. 10, n. 22), stabilisce l'esenzione dall'IVA per *"le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili"*.

La citata disposizione, in conformità con quanto disposto dall'articolo 132 della direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112, rubricato "Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico" risponde all'esigenza di agevolare i servizi di rilevante "utilità culturale e sociale".

La risoluzione n. 135/E del 6 dicembre 2006, nel ribadire la natura oggettiva della previsione di cui al citato articolo 10, n. 22), ha chiarito che detta norma agevolativa si applica "come altre analoghe disposizioni contenute nell'articolo 10" sia nell'eventualità che le prestazioni proprie delle biblioteche vengano rese direttamente sia nel caso in cui la gestione della biblioteca venga affidata a terzi.

La medesima risoluzione n. 135/E del 2006 ha individuato, altresì, l'ambito applicativo dell'esenzione in argomento con riferimento all'affidamento a terzi dell'attività di gestione del servizio di biblioteca, precisando

che, fermo restando il carattere oggettivo della norma, deve verificarsi se le prestazioni rese dal soggetto affidatario del servizio configurino "prestazioni proprie delle biblioteche".

Al riguardo, richiamando le disposizioni del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, recante il "Codice dei beni culturali e del paesaggio" e, in particolare, il comma 2 dell'articolo 101 del medesimo decreto, la citata risoluzione chiarisce che per prestazioni proprie, cioè tipiche, delle biblioteche si intendono

"la raccolta, la catalogazione, la conservazione, l'archiviazione e la consultazione, anche su supporto informatico, di libro o di altro materiale utile per finalità di studio e ricerca".

Con la successiva risoluzione n. 131/E del 6 giugno 2007 è stato ulteriormente chiarito che la norma recata dall'articolo 10, n. 22) del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica, nel caso di affidamento a terzi del servizio di biblioteca, quando si configuri nell'insieme una gestione globale della predetta struttura.

In sostanza, le prestazioni proprie delle biblioteche devono essere "**considerate nel loro complesso**", in quanto nel loro insieme "**funzionali all'erogazione di servizi di natura culturale e sociale cui è destinata strutturalmente la biblioteca**".

Da sottolineare in particolare, con la citata risoluzione n. 131/E del 2007 è stato chiarito che nel caso in cui il soggetto che gestisce la biblioteca affidi a sua volta a terzi singoli interventi il regime agevolativo in argomento **non può trovare applicazione**. Pertanto la prestazione dell'ultimo soggetto terzo affidatario del servizio è imponibile a fini IVA.

Inoltre, i servizi che vengono affidati singolarmente a terzi si configurano, infatti, in quanto distintamente resi, come autonome prestazioni di servizio, assoggettate ad IVA con aliquota ordinaria.

I Musei

Con risoluzione n. 149/E del 3 luglio 2007 l'Agenzia delle entrate delinea i tratti dell'esenzione delle prestazioni proprie dei musei, richiamando a sua volta sia la risoluzione n. 30/E del 28 febbraio 2007, sia la risoluzione n. 30/E del 23 aprile 1998 le quali precisano che

"l'agevolazione concerne oltre alla mera visita, anche prestazioni ad essa inerenti, quali la fornitura di audioguide e dell'accompagnatore".

Secondo le argomentazioni delle citate risoluzioni, la fornitura di adioguide e dell'accompagnatore svolge la specifica funzione di informare i visitatori nel contesto della visita e, pertanto, deve ritenersi ad essa inerente.

Nel caso in cui le attività vengano affidate dal museo, o dall'ente gestore dello stesso, ad un soggetto terzo, sempre secondo la risoluzione n. 149/E del 3 luglio 2007, le prestazioni di gestione sono da intendersi soggette ad IVA e non incluse nell'esenzione. Infatti, come si evince dal testo della risoluzione, le attività di:

- gestione del servizio di integrazione del personale di sorveglianza e assistenza al pubblico nei seguenti musei comunali: ...;
- gestione del servizio di sorveglianza, assistenza al pubblico e gestione del servizio di cassa alla ...;
- gestione del servizio di cassa presso altri musei, in caso di necessità;
- gestione del servizio di biglietteria, la quale comprende ulteriori e peculiari prestazioni di carattere strettamente contabile (rilevazione giornaliera e riepilogo mensile degli incassi, registrazione dei corrispettivi, ecc.);

non sono riconducibili nell'ambito applicativo della norma di esenzione dall'IVA recata dall'art. 10, comma 1, n. 22), del d.P.R. n. 633 del 1972.

4.1.21 Le prestazioni previdenziali in favore dei dipendenti [art. 10, n. 22), d.P.R. 633/1972]

Sono esenti da IVA ai sensi del n. 22) dell'art. 10 le prestazioni rese ai dipendenti in ambito

- previdenziale
- assistenziale

in tale categoria rientrano mutui e prestiti concessi ai dipendenti in dipendenza di prestazioni rese dalle casse di mutua assistenza e similari...

4.1.22 Le cessioni di organi e sangue, latte, plasma sanguigno umani [art. 10, n. 23), d.P.R. 633/1972]

Sono esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, n. 23) le cessioni di:

- organi,
- sangue e latte umano,
- plasma sanguigno

in ottemperanza con l'art. 17, comma 1, lett. d) della Sesta direttiva CEE.

4.1.23 Le pompe funebri [art. 10, n. 27), d.P.R. 633/1972]

Art. 10, n. 27), prevede come esenti i servizi resi dalle imprese di onoranze funebri. Per servizi, si intende la totalità del servizio funebre, che se reso nel suo complesso come prestazione, risulta essere esente. Nel caso invece di singole cessioni ad esempio la bara, o la stampa dei necrologi, tali operazioni scontano l’IVA secondo opportuna aliquota. La risoluzione n. 382148 del 3 novembre 1980 circa la portata della disposizione di esenzione recata dall’art. 10, n. 27), ha chiarito che

“Rientrano nell’esenzione tutte le operazioni tipiche ed accessorie rese dalle imprese di pompe funebri” e che “tra le dette operazioni, come d’altra parte già precisato con le risoluzioni n. 501398 del 6 dicembre 1973 e n. 503252 del 31 gennaio 1976, devono ritenersi comprese la cessione del feretro e delle corone mortuarie, l’allestimento della camera ardente, il compimento delle pratiche e denunce municipali, il trasporto del feretro e le varie operazioni compiute al cimitero”.

4.1.24 Le prestazioni assistenziali rese in comunità protette [art. 10, n. 27-ter), d.P.R. 633/1972]

Relativamente ai soggetti che effettuano dette prestazioni e che quindi con la loro “soggettività” determinano l’esenzione da IVA, appare necessario dire che il DLgs 117/2017 ha modificato all’art. 89 e con decorrenza dal 3 agosto 2017 alcuni aspetti dell’art. 10.

citando testualmente la modifica:

b) all’articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «ONLUS» e’ sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale» (In vigore dal 03/08/2017)

L’art. 10, n. 27-ter) prevede l’esenzione da IVA per

“Le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittima di tratta a scopo sessuale e

lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41 della l. 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale ”.

La disposizione sopra riportata subordina l'applicabilità dell'esenzione dall'IVA ai seguenti requisiti:

- 1) deve trattarsi di prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili;
- 2) le predette prestazioni devono essere rese in favore di soggetti, in condizioni di disagio, espressamente indicati dalla norma: anziani ed inabili adulti, tossicodipendenti e malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, persone detenute, donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo;
- 3) le medesime prestazioni devono essere rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da Onlus, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere (vedasi al riguardo la circolare n. 43/E del 2 novembre 2004) per quanto riguarda, in particolare, il requisito di cui al punto 2).

Le "persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo", le "persone detenute", le "donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo" sono state inserite tra i soggetti indicati dall'art. 10, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, come destinatari delle prestazioni socio-sanitarie esenti da IVA, dal comma 312 dell'articolo unico della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

4.1.25 Le compagnie baracellari [art. 10, n. 27-quater), d.P.R. 633/1972]

L'esenzione prevista dall'art. 10, al n. 27-quater) è stata introdotta a far data dal 20 giugno 1996, essa è inerente le prestazioni delle compagnie baracellari esistenti su territorio della Sardegna, istituite dal re Umberto I nel 1898.

Una Compagnia Baracellare è un'associazione di cittadini costituita in Sardegna su base volontaria ed in ambito comunale.

Istituite dal Re d'Italia Umberto I con il regio decreto n. 403 del 14.7.1898 e regolamentate con la legge regionale n. 25 del 1988, hanno il compito di vigilare sulle proprietà loro affidate. I baracelli sono inoltre inquadrati come agenti di pubblica sicurezza e coadiuvano le forze di polizia e le amministrazioni comunali quando esse ne facciano richiesta.

Le Compagnie Baracellari sono oggi regolate dalla legge regionale della Sardegna 15 luglio 1988, n. 25, che ne stabilisce le seguenti funzioni:

- 1) salvaguardare le proprietà affidate loro in custodia dai proprietari assicurati, verso un corrispettivo determinato secondo le modalità previste dalla medesima legge regionale;
- 2) collaborare, su eventuale richiesta di queste, con le autorità istituzionalmente preposte al servizio di:
 - protezione civile;
 - prevenzione e repressione dell'abigeato;
 - prevenzione e repressione delle infrazioni previste in materia di controllo degli scarichi di rifiuti civili ed industriali;
- 3) collaborare, con gli organi statali e regionali, istituzionalmente preposti alle attività di vigilanza e tutela nell'ambito delle seguenti materie:
 - salvaguardia del patrimonio boschivo, forestale, silvopastorale, compresi i pascoli montani e le aree coltivate in genere;
 - salvaguardia del patrimonio idrico, con particolare riguardo alla prevenzione dell'inquinamento;
 - tutela di parchi, aree vincolate e protette, flora, vegetazione e patrimonio naturale in genere;
 - caccia e pesca;
 - prevenzione e repressione degli incendi;
- 4) salvaguardia del patrimonio e dei beni dell'ente comune di appartenenza, siti fuori dalla cinta urbana, nonché amministrazione dei beni di uso civico e di demanio armentizio, secondo le modalità da stabilirsi con apposita convenzione.

Debbono inoltre collaborare, nell'ambito delle proprie attribuzioni e nel rispetto delle norme vigenti, con le forze di polizia dello Stato quando ne sia stata fatta richiesta al sindaco, per specifiche operazioni.

Viene ribadita la limitazione territoriale di servizio al solo territorio del comune di appartenenza, salvo che occorra di inseguire autori di crimine colti in flagranza, o in caso di richiesta da parte delle forze dell'ordine per l'espletamento di servizi particolari di ordine pubblico e simili.

4.1.26 Cessioni di beni per i quali all'atto dell'acquisto non è stata detratta l'IVA [art. 10, n. 27-quinquies), d.P.R. 633/1972]

Se al momento dell'acquisto i beni acquistati non beneficiano della detrazione, ne consegue che al momento della cessione l'operazione si intende non assoggettabile ad IVA e per altro esente (non ho detratto in fase di acquisto, non verso in fase di vendita del medesimo bene).

Attesa la finalità equitativa insita nel citato art. 10 n. 27-*quinquies*) si è ritenuto di estendere il trattamento di esenzione a tutte le cessioni di beni il cui acquisto non dà luogo a detrazione alcuna, in relazione alle norme di cui agli artt. 19, 19-*bis1* e 19-*bis2* del d.P.R. n. 633, come modificato dal d.lgs. n. 313 del 1997. Non essendo richiamata anche l'indetraibilità derivante dall'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, la cessione di detti beni non fruisce del temperamento introdotto dal citato n. 27-*quinquies*) dell'art. 10.

Ai sensi della risoluzione ministeriale n. 24/E del 7 aprile 2000 l'esenzione si applica per le sole cessioni e non anche per le prestazioni di servizi.

Ai fini dell'applicazione dell'esenzione *ex art. 10, 27-quinquies*) occorre:

- 1) che all'atto dell'acquisto originario vi sia stata un'operazione soggetta ad IVA, ovvero un acquisto con fattura imponibile
- 2) che l'imposta non sia stata detratta totalmente (IVA su acquisto detraibile = zero) a seguito di esplicito divieto rientrante in uno degli artt. 19, 19-*bis* e 19-*bis1*.

4.1.27 La pesca marittima [art. 10, n. 27-*sexies*), d.P.R. 633/1972]

A far data dal 1° gennaio 2001 è stato aggiunto, all'art. 10, il n. 27-*sexies*) che rende esenti da IVA le importazioni dei prodotti della pesca marittima allo stato naturale o dopo operazioni di conservazione al fine della loro commercializzazione effettuate nei porti da parte delle imprese marittime di pesca prima di qualunque consegna a qualunque soggetto. Ciò al fine di agevolare il settore.

4.2 La detrazione in presenza di operazioni esenti

Nel sistema dell'IVA, il meccanismo che sta alla base del diritto di detrazione dell'imposta è quello dell'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, nell'attività imponibile dell'assoggettato ovvero del principio di inerenza (la detrazione dell'IVA sull'acquisto è ammissibile a condizione che il bene o servizio acquistato sia direttamente afferente all'attività).

Stabilisce, infatti, a tale riguardo l'art. 17, paragrafo 2, della VI direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/ CEE,

che il contribuente è autorizzato a detrarre l'IVA assolta sugli acquisti “nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di due operazioni soggette ad imposta”.

La predetta disposizione comunitaria è stata travasata nell'art. 19 d.P.R. 633/1972 – come sostituito dal d.lgs. 2 settembre 1997, n. 313 – il quale al comma 1 prevede, in via generale, il diritto alla detrazione dell'imposta per tutti i beni e servizi acquistati nell'esercizio d'impresa, arte o professione, mentre al comma 2 ridimensiona tale diritto, stabilendo l'indetraibilità dell'imposta relativamente ai beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta.

Secondo tale principio i contribuenti:

- a) hanno diritto ad una detrazione totale dell'imposta assolta sui loro acquisti ed importazioni di beni e servizi, se svolgono unicamente attività soggette ad IVA o ad esse assimilate ai fini delle detrazioni (esempio: esportazioni);
- b) non hanno diritto ad alcuna detrazione, se svolgono soltanto attività esenti o escluse dal campo, di applicazione dell'IVA;
- c) hanno diritto ad una detrazione parziale, se svolgono sia attività imponibili od assimilate sia attività esenti o escluse dall'imposta.

Nell'ipotesi *sub a)* e *b)*, non si pongono problemi di sorta ai fini della detrazione dell'imposta, visto che essa spetta per il suo intero ammontare o non compete affatto.

Diversa è l'ipotesi *sub c)*, dove per rapportare la detrazione alla sola attività imponibile ed assimilata si incontrano non poche difficoltà sul piano operativo, dato che occorre distinguere i beni ed i servizi acquistati a seconda che vengano utilizzati in operazioni imponibili o esenti o promiscuamente, con tutte le problematiche che vi sono connesse;

senza dire delle complicazioni dovute al fatto che la detrazione viene operata fin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, senza attendere la loro effettiva utilizzazione nell'attività svolta dal contribuente.

Per quanto attiene, in particolare, ai beni e servizi utilizzati promiscuamente per realizzare sia operazioni imponibili sia operazioni non soggette all'imposta, il comma 4 dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972 stabilisce che la quota di imposta indetraibile è determinata dal contribuente secondo criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati, salvo i controlli che saranno eseguiti in sede di verifiche fiscali.

Oltre che ai beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni imponibili, esenti o escluse dall'IVA, il principio ora enunciato si rende applicabile anche nei casi in cui il contribuente impieghi parzialmente i beni ed i servizi medesimi per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte o professione.

4.3 Detrazione in base a pro-rata

Ai fini della determinazione dell'IVA detraibile, un criterio alternativo a quello dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi è quello previsto dal comma 5 dell'art. 19, le cui disposizioni si applicano nei confronti dei contribuenti che svolgono nel contempo attività imponibili ed attività "esenti" da imposta.

Secondo tali disposizioni i contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni imponibili sia attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, operano la detrazione dell'IVA a monte in base ad una percentuale (pro-rata), data dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili ed assimilate nell'arco di un anno e l'importo complessivo delle operazioni imponibili, assimilate ed esenti, effettuate nell'anno stesso.

È da sottolineare che, secondo una scelta fatta dal nostro legislatore, il pro rata va applicato su tutta l'IVA assolta dal contribuente sui suoi acquisti di beni e servizi e non soltanto sull'imposta relativa ai beni ed ai servizi utilizzati promiscuamente, come previsto dal citato comma 4 dell'art. 19, nell'applicazione del criterio dell'utilizzazione specifica.

Si tratta di un criterio indiretto e chiaramente forfettario di determinazione della quota di IVA detraibile, basato sulla presunzione empirica che i beni ed i servizi acquistati si ripartiscano nella loro utilizzazione, nello stesso rapporto esistente tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione e quelle che non vi danno diritto ed è stato introdotto nel sistema dell'IVA allo scopo di semplificare gli adempimenti dei contribuenti.

Per effettuare, nel corso dell'anno, le liquidazioni mensili e trimestrali dell'imposta, il contribuente applica, in via provvisoria, il pro rata dell'anno precedente, salvo rettifica della detrazione medesima in sede di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di competenza.

4.4 Calcolo del pro-rata

Le disposizioni riguardanti il calcolo del pro-rata sono dettate dall'art. 19-*bis* del d.P.R. n. 633/1972.

Come già accennato, il pro-rata, o percentuale di detrazione, va determinato impostando una frazione che ha al numeratore l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione (imponibili ed assimilate) effettuate nell'anno e al denominatore tale medesimo ammontare, aumentato dell'importo delle operazioni esenti effettuate nell'anno stesso.

Secondo quanto previsto dal comma 2 di detto articolo, ai fini del calcolo del pro-rata non deve, però, tenersi conto delle cessioni di beni ammortizzabili, dei passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 30 e delle altre operazioni ivi indicate, tra le quali assumono particolare rilievo per il nostro esame "le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10, quando non rientrano nell'attività propria del soggetto passivo".

Scopo di tali esclusioni – peraltro previste dall'art. 19, n. 2, della VI direttiva – è quello di non alterare il pro-rata includendo nel calcolo operazioni che nulla esprimono in merito al rapporto di composizione tra i beni e servizi utilizzati in operazioni imponibili e quelli utilizzati in operazioni esenti.

Così, ad esempio, se dal numeratore della frazione non venissero escluse le cessioni di beni ammortizzabili utilizzati nell'impresa, si avrebbe un ingiustificato aumento della percentuale di detrazione, con evidente vantaggio del contribuente e connessa penalizzazione degli interessi dell'Erario.

Al contrario, senza l'esclusione dal denominatore della frazione delle operazioni esenti indicate dal n. 1) al n. 9) dell'art. 10 (in particolare le operazioni finanziarie e immobiliari) che non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo, si avrebbe una riduzione anche notevole della percentuale di detrazione, tale da creare grave danno al contribuente ed un indebito vantaggio a favore del Fisco.

4.5 Indetraibilità dell'IVA inerente alle operazioni in esame

L'esclusione dal calcolo del pro-rata delle operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, è stata stabilita, come si è detto, per non falsare la misura del pro-rata, ma non comporta, ovviamente, la detraibilità dell'IVA a monte inerente a tali operazioni, la quale resta comunque sottoposta alla limitazione della detrazione stabilita, in via generale, dal comma 2 dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972, per tutti i beni e servizi afferenti le operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta.

Del resto, ciò viene ribadito nello stesso comma 2 dell'art. 19-*bis* (ma è da dire che tale conferma non era necessaria e che, anzi, ha creato piuttosto confusione) laddove è espressamente previsto che resta ferma l'indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati per effettuare le operazioni esenti in questione.

Occorre, però, precisare in che modo dev'essere calcolata e resa indetraibile l'IVA di che trattasi, poiché sul punto non vi sono idee molto chiare e neppure le istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2000 forniscono in proposito tutti i chiarimenti necessari.

A nostro avviso è necessario in merito distinguere:

- a) i contribuenti i quali, oltre a svolgere un'attività imponibile, effettuano soltanto operazioni esenti ricomprese nei numeri da 1) a 9) dell'art. 10, le quali, non rientrando nell'attività propria del soggetto passivo, sono escluse dal calcolo del pro-rata;
- b) i contribuenti i quali, oltre alle operazioni esenti ora indicate, escluse dal calcolo del pro-rata, svolgono sia attività che danno luogo ad operazioni imponibili sia attività che danno luogo ad operazioni esenti.

Com'è evidente, non verificandosi nell'ipotesi *sub a)* le condizioni richieste per l'applicazione del prorata, i soggetti interessati operano la detrazione dell'imposta a monte secondo il principio dell'utilizzazione,

escludendo, quindi, dalla detrazione medesima l'imposta inerente agli acquisti di beni e servizi utilizzati per realizzare le operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972.

Per quanto concerne, invece, i soggetti *sub b)*, poiché nei loro confronti ricorrono le condizioni stabilite dal comma 5 dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972, i medesimi opereranno la detrazione previa applicazione a tutta l'IVA a monte, ivi compresa quella relativa alle operazioni esenti che, per effetto del comma 2 dell'art. 19-*bis*, sono state escluse dal calcolo del pro-rata.

È peraltro da evidenziare che in questa seconda ipotesi non va neppure imposto ai contribuenti di determinare specificamente l'ammontare dell'IVA afferente le operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, visto che l'indetraibilità di tale imposta viene implicitamente attuata mediante l'applicazione del pro-rata a tutta l'IVA assolta sugli acquisti dei beni e dei servizi effettuati dall'assoggettato.

4.6 I nuovi termini per l'esercizio della detrazione IVA

Appare utile ricordare quanto accaduto con il d. L 50/2017 che ha profondamente modificato il palinsesto della detrazione, ciò calato nell'eventualità che chi effettua operazioni esenti ed anche imponibili, volendo beneficiare al massimo della propria detrazione decida, mediante l'opzione in dichiarazione IVA, di applicare il meccanismo delle contabilità separate.

L'esercizio della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto è profondamente cambiato a partire dal 1 gennaio 2017 con l'introduzione delle modifiche ad opera dell'art. 2, DL 50/2017 che ha modificato l'art. 19, DPR 633/72.

La novità è intervenuta riducendo il termine entro cui i soggetti passivi di imposta possono detrarre l'IVA relativa ai beni ed ai servizi acquistati o importati. Sul piano degli adempimenti contabili, con il comma 2 del citato art. 2 è stata, anche, modificata la disciplina della registrazione delle fatture e, in particolare, l'art. 25, co. 1 concernente il termine ultimo entro il quale annotare le fatture relative ai beni e ai servizi acquistati e importati dal soggetto passivo.

4.7 Il diritto alla detrazione IVA fino al 31/12/2016

Citiamo la circ. 1/E del 17/1/2018.

In base all'articolo 19, comma 1, secondo periodo, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e di servizi e sulle importazioni di beni viene ad esistenza nel momento in cui l'imposta medesima è esigibile. In tema di esigibilità, il riferimento deve essere fatto all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 che, pur non richiamando espressamente la nozione di "fatto generatore" dell'imposta prevista della normativa comunitaria, definisce il momento di effettuazione delle operazioni individuando specifici criteri per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Lo stesso articolo stabilisce, in particolare, nel quinto comma, che l'imposta

diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione. Pertanto, il momento in cui sorge l'esigibilità, di regola, coincide con il momento di effettuazione delle operazioni, eccezion fatta per i casi specificamente previsti dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 o da altre disposizioni di legge. Per quanto riguarda il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare tale diritto, in base alla precedente formulazione del medesimo articolo 19, comma 1, secondo periodo (vigente fino al 31 dicembre 2016, ex articolo 2, comma 2-bis, del D.L. n. 50), "Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Ad esempio, il soggetto passivo che ha acquistato beni nel 2015 (per cui ha ricevuto la fattura nel medesimo anno), può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta al più tardi nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017 (i.e. dichiarazione relativa al secondo anno successivo rispetto a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione).

Tale disposizione,..., resta in vigore per la detrazione dell'imposta gravante sul soggetto passivo relativa ad operazioni (i.e. acquisti di beni e di servizi ed importazioni di beni) la cui esigibilità sia sorta entro il 31 dicembre 2016, anche se le relative fatture siano ricevute successivamente a tale data. Per quanto riguarda la registrazione delle fatture e degli altri documenti relativi alle operazioni passive, idonei a comprovare se ed in quale misura il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, in base all'articolo 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2016, la registrazione doveva avvenire "anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta".

4.8 Il diritto alla detrazione IVA dal 1/1/2017

Secondo le nuove disposizioni introdotte dal d.l. 50/2017 "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Risultano, quindi, invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione,

- il quale resta ancorato all'esigibilità dell'imposta (momento di effettuazione dell'operazione),
- mentre è stato ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

Tale termine è, dunque, individuabile al più tardi **nella data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.**

Torneremo s tale argomento della detrazione, affrontando anche i problema della detrazione di fine anno nel capitolo dedicato all'argomento per affrontarlo in modo maggiormente approfondito.

SEZIONE II - LE OPERAZIONI CON L'ESTERO

Abstract

Come evidenziato in apertura, se le operazioni interne prevedono il loro svolgimento interamente sul territorio nazionale, per lo più fra operatori interni, almeno uno di esso è titolare di P. IVA, mentre il secondo, indifferentemente, può essere un soggetto passivo IVA o un privato cittadino, le operazioni con l'estero comportano che almeno uno dei due operatori sia un soggetto non residente sul territorio nazionale.

La disciplina a questo punto si dirama su due strade diverse.

- Se il soggetto destinatario dell'operazione è un privato cittadino straniero, o comunque agisce come tale, l'operazione sarà equiparata ad una operazione interna e pertanto da assoggettare ad IVA, mentre
- se il soggetto destinatario dell'operazione è un soggetto passivo IVA nel proprio stato di residenza, allora in tale caso l'operazione si configurerà come non imponibile.

In tale sezione si analizzeranno:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a privati cittadini UE ed extra-UE,
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soggetti passivi IVA iscritti al VIES,
- le operazioni non imponibili,
- le operazioni intracomunitarie con particolare riferimento agli acquisti.

5.

Cessioni di beni o prestazioni di servizi a privati cittadini UE ed extra UE

5.1 Cessione di beni

Nel caso delle cessioni di beni occorre specificare le due seguenti situazioni:

- cessioni di beni a privati cittadini UE ed extra UE eseguite in Italia;
- cessioni di beni a privati cittadini UE ed extra UE eseguite a mezzo di spedizione al privato cittadino.

5.1.1 Cessioni a privati cittadini UE ed extra UE eseguite in Italia

Nel primo caso è palese che il soggetto acquirente debba versare l’IVA al cedente in Italia, tuttavia, in ottemperanza agli artt. 38-bis2 e 38-ter, il soggetto acquirente può chiedere che venga eseguito in suo favore il rimborso dell’imposta sul valore aggiunto assolta sul territorio dello stato al momento in cui egli fa ritorno nel proprio territorio nazionale.

L’art. 38-bis2 è riferito all’esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti e stabiliti in altro Stato membro mentre l’art. 38-ter, è riferito all’esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti e stabiliti stati non appartenenti all’UE.

A) Rimborso a soggetti UE

Prevede l’art. 38-bis2 che i soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri dell’UE richiedono il rimborso dell’IVA assolta nello Stato italiano in relazione a beni e servizi ivi acquistati e importati, presentando apposita istanza in via telematica allo Stato membro ove sono stabiliti.

L’art. 38-bis2 recepisce l’art. 7 della direttiva 2008/9/CE, secondo il quale, per ottenere il rimborso dell’imposta assolta in uno Stato membro, il soggetto passivo non stabilito in tale Stato deve inoltrare una richiesta elettronica di rimborso allo Stato membro in cui è stabilito (ed avvalendosi del portale elettronico predisposto a tal fine).

La richiesta di rimborso deve essere presentata nel rispetto di determinati limiti di importo e di tempo.

In particolare, la domanda deve riguardare un periodo temporale non superiore ad un anno solare e non inferiore a tre mesi, salvo che, in quest'ultimo caso, il periodo interessato costituisca la parte residua di un anno solare (comma 2).

Con provvedimento 1° aprile 2010 (prot. n. 53471/2010) dell'Agenzia delle entrate sono state fissate le norme di attuazione.

- La richiesta di rimborso trimestrale può essere presentata a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento ed entro il 30 settembre dell'anno solare successivo al periodo di riferimento.
- La richiesta di rimborso annuale può essere presentata a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello oggetto della richiesta di rimborso ed entro il 30 settembre del medesimo anno.

È poi previsto un limite minimo di cinquanta euro per le richieste di rimborso relative a periodi annuali, limite innalzato a quattrocento euro relativamente alle richieste concernenti periodi infrannuali (seconda parte comma 1).

B) La natura del termine per la presentazione dell'istanza di rimborso

Come visto, per l'imposta assolta in Italia da soggetti passivi residenti in Stati membri della Ue la richiesta di rimborso deve essere presentata entro il 30 settembre dell'anno solare successivo al periodo di riferimento (almeno trimestrale). Ciò vale, come vedremo, anche per i soggetti passivi residenti in Paesi extra Ue.

Con il provvedimento del 1° aprile 2010 sono stati individuati i contenuti dell'istanza di rimborso. In particolare l'istanza deve contenere i seguenti dati:

- per le imprese individuali: il cognome ed il nome;
- per le società: la denominazione, ovvero la ragione sociale;
- l'indirizzo dove si esercita l'attività, ovvero l'indirizzo postale dove si intende ricevere eventuali comunicazioni;
- gli indirizzi elettronici: indirizzi di posta elettronica (e-mail);
- il numero di telefono;
- la descrizione dell'attività economica del richiedente per la quale i beni e servizi sono acquisiti tramite i codici NACE di cui al regolamento CE del 20 dicembre 2006, n. 1893;
- il periodo del rimborso;
- la partita IVA del richiedente ovvero il numero di registrazione fiscale del richiedente;
- i dati del conto corrente bancario, inclusi i codici IBAN e BIC;
- per ciascuna fattura o documento di importazione:
 - il nome e l'indirizzo completo del cedente o prestatore;
 - tranne il caso di importazione, il numero della partita IVA o il codice fiscale del cedente o

prestatore;

- tranne il caso di importazione, il prefisso ISO dello Stato membro di rimborso;
- la data e il numero della fattura o del documento di importazione;
- la base imponibile e l'importo dell'IVA espressi in euro;
- l'importo dell'IVA detraibile espresso in euro;
- la percentuale di detrazione;
- la descrizione della natura di beni e servizi acquisiti indicata mediante i codici e sub codici di cui al regolamento CE 30 novembre 2009, n. 1174 e pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle entrate denominato

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=celex%3A32009R1174>;

- la percentuale di detrazione definitiva;
- il periodo di riferimento della percentuale di detrazione definitiva.

L'istanza di rimborso si considera ricevuta nel giorno in cui è completata, da parte dell'Agenzia delle entrate, la ricezione del file, inoltrato dallo Stato membro di residenza del richiedente.

L'Agenzia delle entrate invia con mezzi elettronici, a chi richiede il rimborso, anche per il tramite dello Stato di stabilimento, una ricevuta attestante l'avvenuta ricezione dell'istanza di rimborso. L'Agenzia delle entrate può effettuare un autonomo esame della posizione del contribuente.

A tal fine, ovviamente, la base di partenza sarà costituita dalle informazioni pervenute unitamente alla richiesta di rimborso. Laddove queste siano ritenute insufficienti o meritevoli di essere approfondite, l'Agenzia delle entrate può richiedere al soggetto istante, o allo Stato di stabilimento, "informazioni aggiuntive al fine di acquisire tutti gli elementi pertinenti su cui basare la decisione in merito al rimborso".

La notificazione della decisione deve essere effettuata entro due mesi dal giorno in cui le informazioni pervengono all'ufficio o, nell'ipotesi di mancata risposta, dalla scadenza del periodo di un mese dal giorno in cui la richiesta di informazioni è pervenuta al destinatario (comma 6).

Il rimborso viene erogato mediante accreditamento su un conto intestato agli stessi soggetti passivi (provvedimento 1° aprile 2010) nel territorio dello Stato ovvero, previa domanda del richiedente, in altro Stato membro (con accollo delle spese di trasferimento), entro il termine di dieci giorni lavorativi dalla data di scadenza prevista per la comunicazione della decisione di approvazione della richiesta di rimborso (commi 8 e 10).

Nell'ipotesi di indebita richiesta di rimborso, le somme in questione vanno restituite entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento di recupero, con l'applicazione della sanzione pecuniaria dal 100 al 200 per cento della somma indebitamente rimborsata (comma 11).

Qualora le somme indebitamente erogate e le relative sanzioni non vengano versate, ogni ulteriore rimborso

nei confronti del soggetto interessato viene sospeso sino a concorrenza della somma dovuta (comma 12).

L'Agenzia delle entrate potrebbe però emettere anche un provvedimento di diniego totale o parziale del rimborso. In tal caso è previsto che il richiedente possa presentare ricorso avverso il provvedimento emesso dall'ufficio secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario (comma 13).

C) Rimborso a soggetti extra UE

È stato modificato l'articolo 38-ter del d.P.R. 633/1972, che disciplina i rimborsi ai soggetti passivi IVA residenti in Stati non appartenenti all'UE, al fine di rendere coerente il contenuto dell'articolo con quanto previsto dall'articolo 38-bis2, riguardante invece i rimborsi ai soggetti passivi residenti nell'UE.

In particolare, per l'esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti, di cui all'art. 38-ter, si fa riferimento alle modalità per la richiesta di rimborso dell'IVA assolta nello Stato da parte dei soggetti stabiliti in Stati non appartenenti all'UE con cui esistono accordi di reciprocità (e cioè Svizzera, Norvegia ed Israele).

Come detto, la disposizione del comma primo dell'articolo 38-bis2 si applica anche ai soggetti passivi residenti in Stati non appartenenti all'UE, che non dispongono di una stabile organizzazione in Italia e non hanno effettuato nel nostro Paese operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA, eccetto:

- a) le operazioni soggette al meccanismo del reverse charge (per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente);
- b) le operazioni non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.

In virtù del rinvio al comma 1 dell'articolo 38-bis2, anche per i rimborsi in esame sono previsti i limiti minimi di cinquanta euro per le richieste di rimborso relative a periodi annuali e di quattrocento euro per le richieste concernenti periodi infrannuali.

Anche in questo caso, inoltre, analogamente a quanto previsto per i soggetti passivi dell'UE, l'esecuzione del rimborso (ai soggetti extra-UE) va effettuata entro sei mesi dalla ricezione della richiesta di rimborso ovvero, nel caso in cui l'ufficio richieda informazioni aggiuntive, entro otto mesi dalla stessa (comma 2).

A partire dal giorno successivo a tali scadenze sulle somme dovute si applicano gli interessi, nella stessa misura prevista per i rimborsi interni; gli interessi non sono dovuti, tuttavia, allorché il richiedente il rimborso non fornisca, anche attraverso mezzi elettronici, le informazioni aggiuntive richieste dall'ufficio né qualora non siano pervenuti a quest'ultimo tutti i documenti da allegare alla richiesta di rimborso (comma 3).

I commi 4 e 5 – infine – disciplinano, rispettivamente, l'ipotesi di rimborsi effettuati indebitamente e l'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per la definizione di ulteriori aspetti procedurali. Come visto, il provvedimento è stato emanato il 1° aprile 2010 (prot. n. 53471/2010).

5.1.2 Cessioni a privati cittadini UE ed extra UE eseguite mediante trasporto o spedizione

In questo caso, se viene ceduto un bene da un soggetto passivo d'imposta in Italia ad un privato cittadino UE od extra UE e questo ne commissiona/richiede il trasporto direttamente al proprio domicilio, occorrerà che quest'ultimo provveda ai seguenti adempimenti:

- Cittadino UE: nessun adempimento poiché la cessione sarà imponibile a fini IVA in Italia, pertanto occorrerà semplicemente pagare la fattura del cedente italiano,
- Cittadino extra UE: l'operazione sarà non imponibile art. 8, d.P.R. 633/1972 ed il cittadino extra UE provvederà alle operazioni di sdoganamento.

5.1.3 Il tax free shopping

Particolare attenzione per le modifiche da poco introdotte ed in vigore dal 1 settembre 2018 merita il tax free shopping.

Si tratta di una pratica particolare di emissione di fattura nei confronti di soggetti non residenti ai sensi dell'art. 38 quater, DPR 633/72 la quale è prevista senza addebito dell'IVA nei confronti del soggetto acquirente.

Tale adempimento prevede, in virtù del disposto previsto dal DL 193/2016 che a far data dal 1 settembre 2018 vi sia emissione di fattura elettronica.

Dal 1° settembre 2018 il "tax free shopping" obbliga all'emissione in modalità elettronica delle fatture. La determinazione n. 54088/RU, ha definito le regole operative in vista dell'entrata in vigore del nuovo obbligo.

L'emissione non avviene a mezzo dell'utilizzo dello SdI, il sistema di interscambio, ma attraverso l'utilizzo di Otello 2.0, il software gratuito messo a punto dall'agenzia delle Dogane.

L'emissione in modalità elettronica, quindi, non va assolutamente confusa con la fattura elettronica, trattandosi di due modalità di fatturazione ben diverse e distinte tra loro.

Come funziona il tax free shopping

La disciplina Iva prevede che in caso di

- cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea
- di beni per un importo complessivo (Iva inclusa), superiore a 154,94 euro
- destinati all'uso personale o familiare, da trasportare nei bagagli personali fuori del territorio doganale Ue, possono essere effettuate senza pagamento dell'IVA ai sensi dell'art. 38 quater, Dpr 633/1972).

Come è noto, la legge di bilancio 2017 ha introdotto l'obbligo di emettere le fatture per il tax free

shopping in modalità elettronica. Inizialmente tale obbligo avrebbe dovuto decorrere dall'1/1/2018 poi prorogato dalla legge di bilancio 2018 al 1° settembre 2018.

A seguito dell'introduzione dell'obbligo di emissione delle fatture in modalità elettronica, l'Agenzia delle dogane ha realizzato la versione aggiornata del sistema attraverso cui gestire il flusso dei dati (Otello 2.0). Il programma garantisce l'interoperabilità con il sistema di trasmissione dei dati delle fatture e le condizioni per la piena operatività su tutto il territorio nazionale.

La procedura prevista per l'attuazione dell'attuale forma di tax free shopping

- il cedente emette in modalità elettronica la fattura e trasmette a Otello 2.0 il tracciato contenente i dati per il tax free shopping al momento dell'emissione; poi al cliente/cessionario viene consegnata una copia cartacea della fattura emessa in modalità elettronica
- la prova che le merci sono uscite dal territorio viene fornita dal cessionario non più tramite timbro apposto sul documento fiscale da parte della dogana, ma attraverso il codice di visto digitale generato da Otello 2.0
- nel caso in cui l'uscita del bene dal territorio Ue avvenga tramite un altro Stato membro, la prova di uscita sarà fornita dalla dogana estera secondo le regole vigenti in tale Paese.

I dati di competenza dell'Agenzia delle entrate trasmessi a Otello 2.0 sono automaticamente messi a disposizione in apposita area riservata per consentire, con un solo invio da parte del cedente, di assolvere anche gli adempimenti comunicativi di natura fiscale previsti dalla normativa vigente. All'Agenzia delle entrate sono trasmesse anche le informazioni di competenza sullo stato di apposizione del visto digitale sulle fatture per il tax free shopping.

5.2 Prestazioni di servizi

Ai sensi del comma 1 dell'art. 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando:

- sono rese a soggetti passivi IVA, stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni business to business o B2B), ovvero
- sono rese a consumatori finali da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni business to consumer o B2C).

Al di fuori delle descritte ipotesi (e, quindi, le prestazioni di servizi che non si considerano effettuate in Italia), la prestazione di servizi risulta essere territorialmente irrilevante e quindi "fuori campo IVA".

Quindi alla luce di quanto visto in premessa e quanto visto ora, le prestazioni di servizi svolti da italiano a privati consumatori, sia essi italiani o stranieri (UE o extra UE) sono sempre imponibili a fini IVA in Italia, cioè

si considerano svolte in Italia.

5.2.1 L'identificazione dello "status di soggetto passivo"

Nel momento in cui il soggetto passivo IVA svolge una prestazione di servizi, egli deve accertarsi della natura o meglio della veste sotto cui opera la propria controparte, poiché a seconda che sia o meno un privato l'operazione deve essere considerata imponibile a fini IVA in Italia e pertanto soggetta ad IVA.

È compito del commissionario appurare la natura del committente, ma l'identificazione dello status di soggetto passivo e, ancor più, quella della "veste" (vale a dire, l'esercizio o meno della propria attività commerciale) nella quale sta agendo il committente estero, non è sempre agevolmente perseguibile e, in ogni caso, non dovrebbe spingersi sino al punto di richiedere l'espletamento di una vera e propria fase istruttoria, a danno della celerità degli scambi, che caratterizza il mercato moderno.

Con riferimento all'individuazione dello status del committente, l'art. 21 in primo luogo, prevede che tale status sia determinato unicamente in conformità alle condizioni di cui al Titolo III della direttiva IVA (2006/112/CE) e che, quindi, non si possa tener conto di eventuali regimi speciali a cui il destinatario sia soggetto.

Il medesimo articolo, inoltre, elenca una serie di presupposti, che variano a seconda che il committente sia o meno stabilito in uno Stato membro della Comunità europea, al verificarsi dei quali le Autorità fiscali devono presumere che il prestatore abbia agito in buona fede, nel determinare che il committente è un soggetto passivo IVA.

In particolare, se il committente è stabilito nella Comunità, il prestatore deve:

- a) accertare che il destinatario è un soggetto passivo tramite il numero di identificazione IVA comunicatogli dal destinatario stesso, o mediante qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo o una persona giuridica, non soggetto passivo, identificata ai fini IVA;
- b) ottenere conferma della validità di detto numero di identificazione IVA o di altra prova fornita dal destinatario;
- c) effettuare una verifica "di ampiezza ragionevole" dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario, applicando le procedure di sicurezza esistenti.

Se, viceversa, il committente è stabilito fuori dal territorio della Comunità, è necessario che il prestatore abbia ottenuto un certificato (ove esistente), rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario, attestante che questi svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA, in alternativa, deve aver rispettato tutti o alcuni dei requisiti seguenti:

- a) dispone del numero di partita IVA o di un numero analogo attribuito al destinatario dal Paese di

- stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese;
- b) dispone di estratti stampati provenienti dal sito internet delle autorità fiscali competenti per il destinatario, che ne confermano lo status di soggetto passivo;
 - c) è in possesso dell'ordinativo del destinatario recante il suo indirizzo commerciale e il numero di registrazione commerciale;
 - d) dispone di prove, provenienti dal sito internet del destinatario, attestanti che questi svolge un'attività economica.

L'art. 23 prevede che quando il prestatore valuta se il committente agisce in qualità di soggetto passivo, deve tener conto della natura dei servizi prestati: se la natura dei servizi è tale da rendere impossibile stabilire con certezza se sono o meno destinati a fini personali, il prestatore può essere tenuto ad ottenere una dichiarazione redatta dal destinatario sull'utilizzo previsto del servizio fornito. Inoltre, l'esame della destinazione di ciascun servizio deve tener conto unicamente delle circostanze esistenti al momento della prestazione (art. 24). Pertanto, eventuali cambiamenti successivi della destinazione del servizio ricevuto non influiscono sulla determinazione del luogo della prestazione, purché non esistano prove di abuso di diritto.

6.

Cessioni di beni e prestazioni di servizi a soggetti passivi UE non iscritti al VIES

I soggetti passivi IVA italiani che svolgono operazioni con soggetti intracomunitari devono accertarsi che

- gli stessi agiscano in qualità di soggetti passivi di imposta sul valore aggiunto nel loro stato e
- siano iscritti al VIES - VAT Information Exchange System

Se le controparti dei soggetti italiani non agiscono in qualità di titolari di partita IVA, o se rispettando tale condizione, non sono iscritti al VIES, l'operazione posta in essere risulta essere imponibile a fini IVA in Italia, cioè avrà IVA italiana e non sarà una cessione o una prestazione di servizi dai connotati intracomunitari.

Quanto sopra per dare attuazione (provvedimento Agenzia delle entrate, 29 dicembre 2010) alle norme tese ad impedire le frodi in materia di IVA introdotte dal d.l. 78/2010, istituendo la **banca dati VIES**, che coinvolge anche i soggetti che svolgono attività di commercio elettronico.

Ciò comporta che ogni contribuente con partita IVA che intenda porre in essere operazioni con soggetti appartenenti all'Unione europea (c.d. operazioni intracomunitarie) deve essere inserito nella banca dati VIES di pubblico accesso (tutti coloro con i quali intratterrete rapporti intracomunitari saranno obbligati a verificare le banche dati VIES al fine di sapere se poter portare a termine oppure no l'operazione con voi e viceversa, voi dovrete verificare, di ogni cliente intracomunitario la sua appartenenza all'elenco VIES, di seguito illustreremo le conseguenze dell'iscrizione o meno negli elenchi VIES).

L'indirizzo per la consultazione è il seguente: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=it

The screenshot shows the 'Sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA (VIES): Verifica della validità di una partita IVA' page. It features a navigation menu on the left with options like 'Convalida partite IVA', 'Informazioni tecniche', and 'Domande più frequenti'. The main content area includes a header with the European Commission logo and the title 'Sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA (VIES): Verifica della validità di una partita IVA'. Below the header, there is a paragraph explaining the verification process: 'Per verificare la validità di una partita IVA in un determinato paese, scegliere dall'apposito menu lo Stato membro in cui la verifica deve essere effettuata e inserire la partita IVA da verificare.' This is followed by two identical form sections. Each section contains a dropdown menu for 'Stato membro' (currently set to '--'), a text input field for 'Partita IVA', and a 'Verificare' button. At the bottom of the page, there is a version number 'Vies On-The-Web v5.6.0 | Top'.

Per altro occorre precisare che: se in passato l'assenza del soggetto destinatario dell'operazione nell'archivio VIES era considerata una sola violazione formale che non poteva interrompere il flusso dell'operazione intracomunitaria, essendo prevalente la sostanza sulla forma, a partire dal 1° gennaio 2020 sono entrate in vigore importanti novità relative all'iscrizione all'archivio VIES.

L'iscrizione all'archivio è divenuta, infatti, indispensabile per beneficiare del regime di non imponibilità IVA nell'ambito degli scambi intracomunitari.

Essere iscritti alla banca dati VIES diventa la *conditio sine qua non* per gli operatori economici nazionali intenzionati a compiere operazioni ("cessioni o acquisti intracomunitari") con i soggetti comunitari.

Senza il compimento di questa formalità i soggetti IVA non possono emettere fatture in regime di non imponibilità IVA, integrare le fatture ricevute in reverse charge e recuperare l'imposta pagata.

6.1 Modalità di richiesta dell'autorizzazione

Chi intende effettuare operazioni in ambito comunitario quindi **acquisti e vendite di beni** ai sensi del d.l. 331/1993, a decorrere dal 28 febbraio 2011 è soggetto ad un **regime autorizzatorio**.

Occorre collegarsi al servizio e scegliere l'opzione "accedi al servizio":

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/istanze/inclusione-archivio-vies/compilazione-e-invio-via-web-vies>

agenzia entrate

Seguici su: [f](#) [t](#) [in](#) [v](#) [r](#)

Cerca...

Cittadini ▾ Imprese ▾ Professionisti ▾ Intermediari ▾ Enti e PA ▾ L'Agenzia ▾ [Area riservata](#)

Ti trovi in: [Home](#) / [Schede informative e servizi](#) / [Istanze](#) / [Inclusione archivio Vies](#) / Compilazione e invio via web - Istanza di inclusione nell'archivio Vies

INCLUSIONE ARCHIVIO VIES

Compilazione e invio via web - Istanza di inclusione nell'archivio Vies

L'opzione di inclusione nell'archivio Vies può essere effettuata telematicamente, da parte dei soggetti già titolari di partita Iva. E' consentita la presentazione telematica diretta e quella tramite intermediari.

La funzione consente di compilare e trasmettere direttamente online l'opzione, senza la necessità di scaricare alcun software.

Per accedere al servizio web è necessario registrarsi ai [servizi telematici](#).

[Accedi al servizio](#)

e' necessaria la registrazione ai servizi telematici Fiscoonline o Entratel

6.2 Soggetti che iniziano ex novo

I soggetti che avviano un'attività nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni, dovranno manifestare l'intenzione di effettuare operazioni comunitarie mediante compilazione del quadro I della dichiarazione di inizio attività (Modelli AA/7 o AA/9) prevista dall'art. 35, d.P.R. 633/1972.

Entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, l'Agenzia verifica l'esattezza della documentazione e concede o meno l'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie, inserendo il richiedente nell'elenco VIES. **Durante questi 30 giorni il soggetto richiedente si deve astenere dall'effettuare operazioni intracomunitarie.** Dal trentunesimo giorno l'operatore potrà constatare l'avvenuta iscrizione e conseguente abilitazione attraverso il sistema di interrogazione delle partite IVA comunitarie.

Entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza l'Agenzia verifica che i dati forniti siano completi ed esatti e procede anche ad effettuare una prima valutazione preliminare del rischio.

In caso negativo l'Agenzia provvederà ad emettere un provvedimento di diniego. Si ricorda che il provvedimento di diniego e quello di revoca sono impugnabili davanti alle commissioni tributarie provinciali.

6.3 Cosa succede senza autorizzazione

Il provvedimento del 29 dicembre 2010 dispone che chi non è autorizzato ad effettuare operazioni intracomunitarie, perché è fuori dall'elenco dell'archivio informatico, deve considerarsi "sospeso" come

soggettività attiva e passiva con la conseguenza pratica che in caso di effettuazione di acquisto presso un operatore UE, non potrà considerare l'acquisto come intracomunitario quindi assolvendo l'IVA in reverse charge, bensì dovrà assolvere l'IVA nel Paese di acquisto del bene (pagherà l'IVA del Paese di acquisto). Nella stessa situazione se lo stesso operatore ponesse in essere cessioni ad operatori UE, non potrebbe considerare le stesse come cessioni intracomunitarie ma assoggettarle ad IVA.

7.

Le operazioni non imponibili

Le operazioni non imponibili non scontano IVA per la mancanza del requisito della territorialità *ex art. 7, d.P.R. 633/1972*, secondo il cui principio di destinazione, l'IVA viene assolta dal soggetto acquirente o committente, pertanto nel Paese di destinazione della merce.

Sono operazioni non imponibili ai fini dell'ordinamento IVA italiano:

- le cessioni all'esportazione *ex art. 8, d.P.R. 633/1972*;
- le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione *ex art. 8-bis, d.P.R. 633/1972*;
- i servizi internazionali connessi agli scambi internazionali *ex art. 9, d.P.R. 633/1972*;
- le operazioni con lo Stato di Città del Vaticano e San Marino *ex art. 71, d.P.R. 633/1972*;
- le operazioni non imponibili *ex art. 72, d.P.R. 633/1972*;
- le cessioni intracomunitarie *ex art. 41, d.l. 331/1993*.

Analizziamole categoria per categoria.

7.1 Le cessioni all'esportazione

L'art. 8, d.P.R. 633/1972 recita:

Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili:

a) Le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni. L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento

emessa a norma dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non e' prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a). Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni;

b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura;

b-bis) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione europea entro centottanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto, effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, della legge 11 agosto 2014, n. 125, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. La prova dell'avvenuta esportazione dei beni e' data dalla documentazione doganale;

c) le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

Le cessioni e le prestazioni di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente. I cessionari e i commissionari possono avvalersi di tale ammontare integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna e, nei limiti della differenza tra esso e l'ammontare delle cessioni dei beni effettuate nei

loro confronti nello stesso anno ai sensi della lettera a), relativamente agli acquisti di altri beni o di servizi. I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta devono darne comunicazione scritta al competente ufficio dell'I.V.A. entro il 31 gennaio ovvero oltre tale data, ma anteriormente al momento di effettuazione della prima operazione, indicando l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nell'anno solare precedente. Gli stessi soggetti possono optare, dandone comunicazione entro il 31 gennaio, per la facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta assumendo come ammontare di riferimento, in ciascun mese, l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti. L'opzione ha effetto per un triennio solare e, qualora non sia revocata, si estende di triennio in triennio. La revoca deve essere comunicata all'ufficio entro il 31 gennaio successivo a ciascun triennio. I soggetti che iniziano l'attività o non hanno comunque effettuato esportazioni nell'anno solare precedente possono avvalersi per la durata di un triennio solare della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, dandone preventiva comunicazione all'ufficio, assumendo come ammontare di riferimento, in ciascun mese, l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti (1).

(Comma abrogato)

Nel caso di affitto di azienda, perché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione, senza pagamento dell'imposta, ai sensi del terzo comma, è necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro trenta giorni all'ufficio IVA competente per territorio.

Ai fini dell'applicazione del primo comma si intendono spediti o trasportati fuori della Comunità anche i beni destinati ad essere impiegati nel mare territoriale per la costruzione, la riparazione, la manutenzione, la trasformazione, l'equipaggiamento e il rifornimento delle piattaforme di perforazione e sfruttamento, nonché per la realizzazione di collegamenti fra dette piattaforme e la terraferma.

IMPORTANTE:

evidenziamo di seguito l'importante novità intervenuta sull'art. 8, rimandando al seguito del presente lavoro per le delucidazioni in materia.

Come si può notare, evidenziato in grassetto poco sopra, l'art. 9 della L. 167/2017, in vigore dal 12 dicembre 2017 ha introdotto, fra le operazioni non imponibili anche

- **le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione europea**
- **entro il termine massimo di centottanta giorni dalla consegna,**
- **a cura del cessionario o per suo conto,**
- **effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze,**
- **nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, della legge 11 agosto 2014, n. 125, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. La prova dell'avvenuta esportazione dei beni e' data dalla documentazione doganale**

Esportazioni dirette tramite commissario [art. 8, comma 1, lett. a)]

Ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), b) e c), d.P.R. 633/1972, si individuano le seguenti tipologie di cessioni all'esportazione praticabili nei confronti di operatori non residenti:

- **dirette**, ossia cessioni, anche tramite commissionario, eseguite mediante trasporto o spedizione fuori del territorio comunitario, a cura o a nome del cedente o del commissionario, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari (art. 8, comma 1, lett. a)); più nel particolare, nelle ipotesi di cui alle lett. a), b) sono riportate le seguenti sotto ipotesi di cessione all'esportazione:
 - a) esportazioni dirette senza commissionario;
 - b) esportazioni dirette tramite commissionario;
 - c) esportazioni dirette in triangolazione;
 - d) esportazioni tramite servizio postale;
 - e) esportazioni con consegna in Italia di beni al cessionario non residente.
- **con trasporto o spedizione fuori del territorio comunitario**, entro 90 giorni dalla consegna, a cura o a nome del cessionario o per suo conto (art. 8, comma 1, lett. b));
- cessioni considerate all'esportazione, effettuate nei confronti dei cosiddetti esportatori abituali (art. 8, comma 1, lett. c)).

Esportazioni dirette senza commissionario [art. 8, comma 1, lett. a)]

L'art. 8, d.P.R. 633/1972, lett. a), prevede che **la cessione all'esportazione sia quell'operazione eseguita mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio comunitario a cura o a nome dei cedenti o dei loro commissionari.**

In questo caso l'esportazione diretta avviene:

- tramite la spedizione fuori dal territorio UE;
- senza commissionario, cioè senza colui che si occupa di coadiuvare il cedente nelle operazioni di cessione all'esportazione;
- il trasporto avviene per iniziativa solo ed esclusivamente del soggetto cedente italiano il quale può provvedere con mezzi propri, oppure può affidare il trasporto a ditte specializzate.

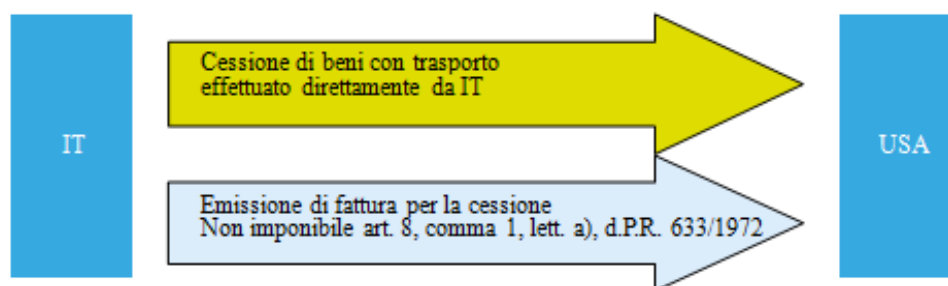
Chiariamo con due esempi:

- il primo prevede il caso in cui il soggetto italiano si incarica personalmente del trasporto,
- il secondo esempio il quale prevede, invece, che il trasporto sia affidato ad una ditta specializzata.

Esempio n. 1 – Il soggetto italiano trasporta direttamente la merce in USA

Il soggetto italiano, IT cede n. 5.000 articoli di vasellame al soggetto USA, incaricandosi completamente del trasporto degli articoli di vasellame stessi in America, il cui trasporto avverrà con mezzi propri di IT.

Schematicamente l'operazione si configura come segue.



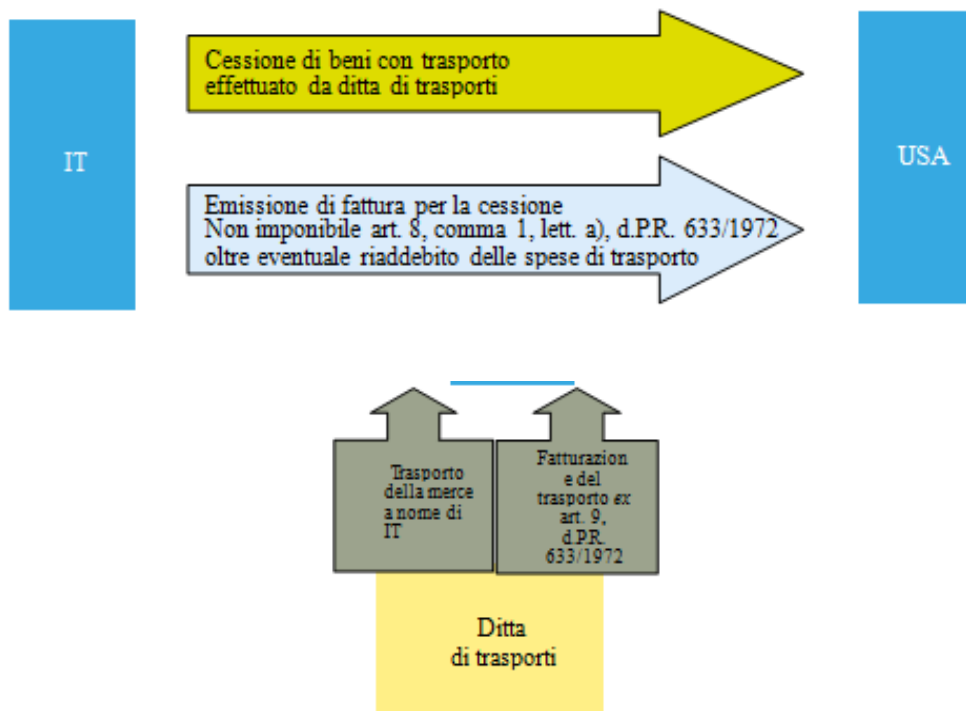
Per essere esportazione diretta senza commissionario:

IT in questo caso, deve incaricarsi personalmente di spedire la merce a USA. Successivamente al compimento delle operazioni, IT dovrà emettere una fattura al proprio cliente USA la quale riporterà la dicitura “operazione non imponibile, ex art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972”.

Esempio n. 2 – Il soggetto italiano spedisce la merce a USA a mezzo ditta specializzata in trasporti

Il soggetto italiano, IT cede n. 5.000 articoli di vasellame al soggetto USA, incaricandosi completamente del trasporto dei beni stessi in America, il cui trasporto avverrà a mezzo di assegnazione di incarico alla ditta di trasporti.

Schematicamente l'operazione si configura come segue.



Come accade nel primo esempio, al fine di configurarsi come un'esportazione diretta senza commissionario, l'operazione appena descritta deve prevedere quanto segue:

- IT affida, a proprio nome alla ditta di trasporti, l'incarico di trasportare in territorio americano, i 5.000 beni ceduti a USA.
- La ditta di trasporti emetterà fattura nei confronti di IT con la dicitura: "operazione non imponibile ex art. 9, d.P.R. 633/1972"¹⁰
- IT emetterà fattura nei confronti di USA con la dicitura "operazione non imponibile, ex art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972", scegliendo di addebitare o meno le spese di trasporto sostenute incaricando la ditta di trasporti.

¹⁰ La dicitura da indicare in fattura, che prevede l'indicazione normativa dell'art. 9, d.P.R. 633/1972 è dovuta al fatto che il trasporto della pronti e Via snc è configurato come un servizio accessorio alla prestazione principale di cessione. Di tali prestazioni, meglio si dirà nel proseguo del presente capitolo.

La ditta di trasporti emetterà a IT, per le prestazioni di trasporto, una fattura ex art. 9, d.P.R. 633/1972.

Esportazioni dirette tramite commissionario [art. 8, comma 1, lett. a)]

Come illustrato nello stesso art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972¹¹, sono considerate esportazioni dirette, anche le cessioni nelle quali è coinvolto un commissionario.

Diamo ora la definizione di commissionario, secondo il Codice Civile, attraverso l'art. 1731 che disciplina il contratto di commissione.

Art. 1731 C.C.

Il contratto di commissione è un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario.

Nella pratica il commissionario, investito dal committente di un mandato ad acquistare (o vendere) è quella particolare figura che coadiuva il committente stesso nelle operazioni di acquisto o vendita.

La figura del commissionario è duplice, poiché lo stesso può concorrere sia ad una operazione di acquisto che può effettuare il committente, come può anche concorrere ad una operazione di vendita che può effettuare sempre il committente stesso¹².

Il tipico caso di commissionario è solitamente coincidente con le attività svolte dai c.d. spedizionieri¹³.

In apparenza potrebbe sembrare che in nulla differisca tale situazione, rispetto a quella del paragrafo precedente dove interviene l'autotrasportatore, tuttavia, se nel caso precedente l'autotrasportatore viene

¹¹ (*omissis*)... Sono considerate cessioni all'esportazione: le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi... (*omissis*)...

¹² La commissione si differenzia dalla agenzia, da procacciamento d'affari e dalla mediazione perché mentre in questi ultimi rapporti (anch'essi di lavoro autonomo) l'oggetto è costituito da un'attività materiale che agevola la stipula di contratti futuri, nella commissione l'oggetto è proprio la stipula di un contratto futuro, e l'attività che il commissionario compie è solo funzionale a questo scopo (non è, cioè, oggetto dell'obbligazione principale).

¹³ Tali figure sono ben diverse dalle figure degli autotrasportatori in conto proprio o in conto terzi; infatti se gli autotrasportatori si fanno carico del solo trasporto della merce, ferma rimanendo la responsabilità dei soggetti che li hanno incaricati, il compito principale degli spedizionieri è invece quello di evadere la necessità del cliente di trasferire i materiali acquistati o venduti, spesso da e verso l'estero, aiutandolo nell'evasione di tutte le pratiche doganali e fiscali necessarie, nonché nel reperimento dei mezzi di trasporto più idonei, concludendo contratti di trasporto in nome del committente. Nella pratica il soggetto che si affida allo spedizioniere incarica quest'ultimo di evadere tutti gli adempimenti connessi al trasporto, compresi quelli doganali e fiscali. Egli stipula, per conto del suo mandante, contratti con vettori, spedizionieri, agenti doganali, magazzinieri e altri mandatari subagenti al fine di ben concludere il trasferimento dei beni e delle merci.

incaricato da IT solo per trasportare la merce dall'Italia in USA, in questo caso la figura dello spedizioniere è incaricata di espletare tutte le formalità del caso ed in virtù di ciò, essa si sostituisce al soggetto IT.

Con il rapporto di commissione nato fra la IT e lo spedizioniere si trasferisce la detenzione della merce, intesa come disponibilità esclusivamente economica (e non anche giuridica) della merce stessa; 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 commissione pattuita contrattualmente *ex art. 1734 del codice civile*¹⁴.

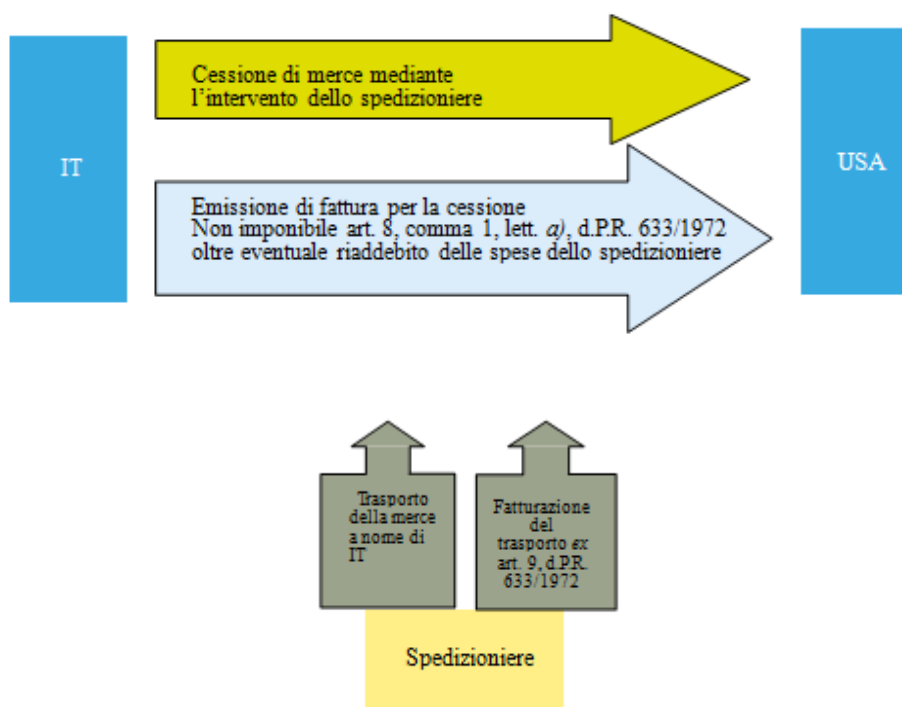
Dal punto di vista giuridico, con il contratto di commissione non si verifica alcun trasferimento di proprietà fra il commissionario ed il suo committente (venditore o acquirente), dal momento che la proprietà dei beni si trasferisce direttamente dal venditore all'acquirente ai fini dell'applicazione dell'IVA.

Tornando quindi all'introduzione del commissionario di vendita nell'operazione di cessione all'esportazione *ex art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972*, che si configura come esportazione diretta, illustriamo l'esempio che segue, come già introdotto.

- IT incarica lo spedizioniere di trasferire (pertanto sia trasportare che provvedere alle formalità del caso) 5.000 articoli a USA.
- Lo spedizioniere si fa carico di provvedere non solo al trasporto, ma anche al prelevamento presso la sede del soggetto cedente, nonché all'imballo, alla scelta dei mezzi di trasporto più idonei a trasportare i beni ed all'espletamento delle formalità previste e connesse alla cessione.

¹⁴ Il committente può revocare l'ordine di concludere l'affare fino a che il commissionario non l'abbia concluso. In tal caso spetta al commissionario una parte della provvigione, che si determina tenendo conto delle spese sostenute e dell'opera prestata.

Nella pratica i rapporti fra i diversi soggetti che intervengono in tale operazione sono i seguenti:



La Spedizionieri spa emetterà fattura per le prestazioni di commissione svolte, impostata come segue:

Esportazioni dirette in triangolazione [art. 8, comma 1, lett. a)]

In aggiunta alle esportazioni dirette in senso stretto, dove:

- la merce parte dal territorio italiano ed entra nel territorio extra UE,
- la proprietà della merce passa direttamente, appunto, dall'operatore italiano all'operatore extra UE, con l'intervento o meno di terzi soggetti commissionari o trasportatori, occorre considerare come esportazioni dirette anche le c.d. esportazioni triangolari, le quali si realizzano quando il cedente italiano effettua la cessione nei confronti di un cessionario italiano (che a sua volta cede i beni al proprio cliente extracomunitario) e cura la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio della Comunità economica europea per conto del cessionario.

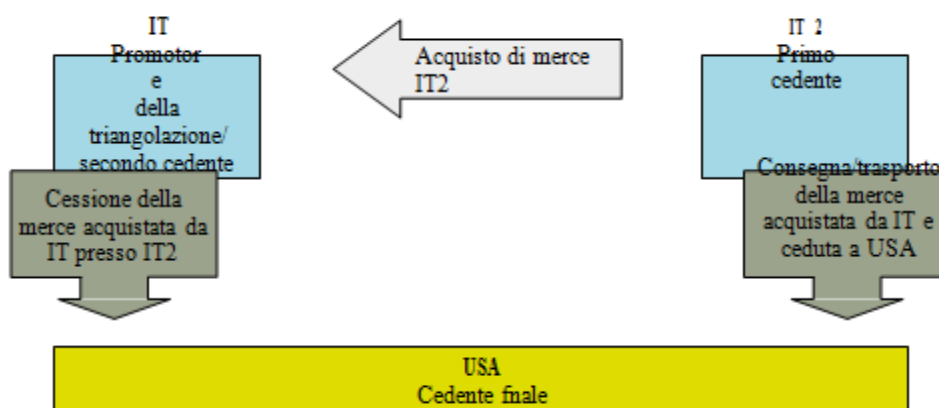
Nella teoria l'operazione si dice triangolare, poiché i soggetti coinvolti sono tre:

- un primo soggetto A detto promotore della triangolazione/secondo cedente, il quale acquista beni da B e vende tali beni a C indicando a tale scopo a B di consegnare i beni direttamente a C;
- un secondo soggetto B (c.d. "primo cedente") che vende i beni ad A e, su indicazione di quest'ultimo, li consegna direttamente a C;
- un terzo soggetto C (c.d. "cessionario finale") che acquista da A i beni, i quali gli sono consegnati da B.

Consideriamo i consueti soggetti: IT e USA. Nella pratica l'operazione si struttura come segue:

- IT (promotore della triangolazione/secondo cedente) acquista 5.000 articoli di vasellame da IT2 (primo cedente),
- IT2 (primo cedente) su indicazione di IT (promotore della triangolazione/secondo cedente) consegna la merce a USA (cessionario finale), alla quale Italia srl fatturerà la merce.

Schematizziamo quanto appena scritto.



La particolarità della tipologia di operazione appena illustrata risiede nel fatto che un terzo soggetto italiano (IT2), cede ad altro soggetto italiano (IT) merce che a sua volta quest'ultimo consegnerà ad un terzo soggetto di origine extra UE (USA).

L'operazione intercorrente fra i due operatori italiani sarebbe normalmente soggetto ad IVA¹⁵, ma dal momento che la merce è destinata ad uscire dal territorio italiano e a configurare una cessione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972 se ne assimila il contenuto ad una cessione all'esportazione.

Appare opportuno fare una precisazione relativa alla prestazione di trasporto che il primo cedente (nel nostro esempio: IT2) esegue e pone in essere al fine di far pervenire al soggetto extra UE la merce acquistata dal promotore della triangolazione/secondo cedente (nel nostro esempio: IT).

Infatti l'aspetto che da sempre ha creato maggiori difficoltà nella gestione delle operazioni triangolari di tale tipo è quello relativo all'incarico del trasporto.

La difficoltà nasce dalla lettura della disposizione normativa dell'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972, secondo la quale si precisa che il trasporto fuori dalla Unione Europea, deve avvenire "a cura o a nome del cedente" e tale precisazione, nell'intenzione dell'Amministrazione Finanziaria porterebbe a ritenere che il

¹⁵ Trattandosi di un'operazione fra due operatori soggetti passivi IVA.

beneficio della non imponibilità sia condizionato dal fatto che l'incarico del materiale trasporto dei beni al di fuori della Ue deve provenire dal primo cedente.

Se al contrario, tale incarico derivi dal cessionario (promotore della triangolazione), l'Agenzia nel corso degli anni ha interpretato a volte in maniera diametralmente opposta tale norma.

A parere di chi scrive, detta disposizione appare in contrasto con lo spirito dell'operazione, in quanto il vero esportatore è il secondo cedente (promotore della triangolazione), il quale, sprovvisto del bene, richiede la fornitura dello stesso al proprio fornitore italiano (primo cedente), e vorrebbe occuparsi direttamente del trasporto, eventualmente incaricando un vettore di propria fiducia.

Non si vede perché debba determinare la non imponibilità, non tanto l'operazione finale in sé, e cioè l'esportazione, quanto la volontà di un soggetto piuttosto che di un altro, dato che comunque il risultato porterebbe comunque ad una operazione non imponibile.

Vediamo comunque, come esposte in tabella, le varie interpretazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria.

La norma e la prassi in merito – Il punto di vista dell'Amministrazione Finanziaria

Circ. n. 12 del 9 aprile 1981

Aveva sostenuto che la triangolazione si poteva considerare regolare solo laddove il trasporto fosse eseguito direttamente da parte del primo cedente, ovvero da un terzo incaricato dallo stesso primo cedente. In tale ultima ipotesi, tuttavia, era necessario che la fattura del trasporto fosse intestata direttamente al primo cedente, il quale doveva provvedere anche al relativo pagamento;

Successivamente nel 1991 si assiste ad una inversione di interpretazione:

L. 30 dicembre 1991, n. 413, con una norma di carattere interpretativo, secondo cui l'art. 8, comma 1, lettera a), del d.P.R. n. 633/1972

Secondo la presente norma non rileva, ai fini della regolarità della triangolazione, il soggetto cui viene intestata la fattura del trasporto, in quanto la regolarità dell'operazione è data dalla "doppia" vidimazione apposta dall'Ufficio doganale, sia sulla fattura (o ddt) emessa dal primo cedente, sia sulla fattura emessa dal secondo cedente. In altre parole, il soggetto cui viene materialmente addebitato il costo del trasporto non è rilevante, con la conseguenza che al pagamento stesso può provvedere direttamente anche il secondo cedente;

Nuova versione nell'interpretazione:

Ris. n. 51/E del 4 marzo 1995, e successiva Ris. n. 72/E del 26 maggio 2000

L'agenzia delle Entrate ha ribadito che l'incarico del trasporto, ossia la conclusione del relativo contratto, avviene direttamente da parte del primo cedente, a nulla rilevando il soggetto cui viene intestata la fattura (il trasporto, quindi, può essere materialmente pagato dal secondo cedente).

Ulteriore inversione di rotta

Ris. n. 35/E del 13 maggio 2010

Si è chiarito che un'operazione di triangolazione può godere del regime di non imponibilità anche nel caso in cui sia direttamente il cessionario a concludere il contratto con la terza società residente nell'Ue, a patto che la stipula avvenga su mandato e in nome del cedente italiano. In tale ipotesi, infatti, il cessionario non acquisisce la disponibilità del bene e agisce esclusivamente come intermediario.

Pertanto, a parziale rettifica dei precedenti documenti di prassi si precisa che per la non imponibilità IVA delle cessioni triangolari è sufficiente che i beni siano trasportati o spediti in altro Stato membro su mandato e in nome del cedente italiano. In altre parole, nelle operazioni triangolari che vedono coinvolti due operatori italiani ed un destinatario finale della merce comunitario, il beneficio della non imponibilità dettato dall'art. 58 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 può essere accordato anche qualora il contratto di trasporto sia stipulato dal promotore della triangolare, su mandato ed in nome del cedente, a condizione che il trasportatore ritiri la merce direttamente dal cedente stesso.

L'orientamento della giurisprudenza

Corte di Cassazione, sent. 4 aprile 2000, n. 4098

Si è precisato che un'operazione di tipo triangolare, per essere considerata regolare, non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni avvenga a cura e nome del cedente. Lo scopo della norma è quello di evitare operazioni fraudolente che si verificherebbero qualora il cessionario nazionale potesse autonomamente decidere di esportare i beni al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente.

È quindi regolare l'ipotesi di una triangolazione estera anche se il trasporto è curato dal cessionario residente e non dal primo cedente, se fin dalla sua origine l'operazione era posta in essere come cessione nazionale preordinata al trasporto a cessionario finale residente in altro Stato.

La previsione, tuttavia, deve necessariamente risultare contenuta ed esplicitata in tutta la documentazione relativa alle operazioni in questione.

(Orientamento ripreso anche dalla sent. n. 6114/2009).

Corte di Cassazione, sent. 25 marzo 2011, n. 6898

In questa sentenza viene prediletto l'aspetto "sostanziale" della triangolazione, la quale per essere considerata non imponibile (anche nel passaggio tra primo cedente e promotore della triangolazione), "non presuppone necessariamente che vi sia la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e a nome del cedente, quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti".

Tale principio è applicabile anche alle triangolazioni comunitarie, di cui all'art. 58 del d.l. n. 331/1993, poiché la norma è tesa ad evitare che i beni possano essere immessi in consumo in Italia senza che sia stata assolta la relativa imposta.

Ciò significa che i beni, nella comune volontà delle parti contraenti, devono essere destinati, sin dall'origine, direttamente fuori dalla Ue, senza che il promotore della triangolazione (o secondo cedente) ne venga fisicamente in possesso.

L'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Procedimenti EMAG Handel Eder (causa C-245/04 del 6 aprile 2006)/Euro Tyre Holding (causa C-430/09 del 16 dicembre 2010)

Vero è che tali procedimenti si riferiscono alle c.d. "vendite a catena" tuttavia si desume che secondo i giudici comunitari, la non imponibilità di più vendite consecutive è riconosciuta alla cessione interna dei beni oggetto di un unico trasporto, con partenza dal Paese del primo cedente e destinazione nel Paese del cessionario finale. È irrilevante, al tal fine, il soggetto che ha la disponibilità dei beni durante il trasporto degli stessi, che ben potrebbe essere il cessionario intermedio delle vendite a catena.

Posto quindi che la prestazione di trasporto effettuata dal primo cedente al fine di trasferire i beni all'operatore extra UE è oggetto di varie interpretazioni della norma, spesso diametralmente opposte, verifichiamo ora cosa accade dal punto di vista documentale di emissione delle fatture da parte dei vari soggetti coinvolti nell'operazione di esportazione triangolare.

IT2 emetterà fattura alla IT recante la dicitura "non imponibile art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972".

A sua volta la IT emetterà fattura con l'indicazione "*non imponibile art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972*" a USA.

Esportazioni tramite servizio postale [art. 8, comma 1, lett. b)]

L'art. 8, comma 1, lett. *b)*, d.P.R. 633/1972 prevede che le esportazioni possano essere effettuate anche a mezzo del servizio postale nazionale (italiano).

A tal fine per porre in essere tale operazione occorre predisporre una serie di documenti obbligatori:

- 1) Lettera di vettura,
- 2) Fattura commerciale di cessione *ex art. 8, comma 1, lett. b)*, d.P.R. 633/1972,
- 3) Dichiarazione della merce a fini doganali (tale documentazione è reperibile presso gli uffici postali o dal sito <http://pcinternazionale.poste.it>)

In alcuni particolari casi, si rende necessario allegare ulteriori documenti previsti dalla tipologia di bene spedito o dalla destinazione della merce, così come previsto dal decreto del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro per le Poste e per le Telecomunicazioni del 22 gennaio 1977 pubblicato nella *G.U.* del 5 febbraio 1977, n. 34.

Secondo tale decreto gli operatori che eseguono la cessione di beni all'estero a mezzo del servizio postale, per il conseguimento della prova dell'avvenuta esportazione, sono tenuti all'osservanza delle procedure indicate negli articoli del decreto stesso e non è consentito, l'invio dei beni all'estero mediante lettere ordinarie, raccomandate o assicurate.

La cessione all'estero di beni a mezzo pacchetti postali deve essere accompagnata dalla dichiarazione doganale riportata in seguito nella quale devono essere dettagliatamente indicati i beni stessi.

Una copia di tale dichiarazione va restituita al mittente dopo che l'ufficio postale, eseguiti i necessari riscontri, ha provveduto ad apporvi il bollo a calendario (tale documento va allegato alla copia della fattura recante la dicitura "*non imponibile ex art. 8, comma 1, lett. b)*, d.P.R. 633/1972" al fine della prova della non imponibilità effettiva).

Dichiarazione della merce ai fini doganali

| | |
|--|--|
| Sender - Mittente (1) | Consignee - Destinatario (2) |
| (Name/Corporate Name - Nome e Cognome) | (Name/Corporate Name - Nome e Cognome) |
| (Address/Indirizzo - Via N. civico) | (Address/Indirizzo - Via N. civico) |
| (City/Città - Province/Prov. - Zip Code/CAP - Country/Nazione) | (City/Città - Province/Prov. - Zip Code/CAP - Country/Nazione) |
| Phone-Tel. | Phone-Tel. |

VAT Registration Number / P. IVA

AWB - LdV(3)

Tax Number / Cod. Fisc.

| N° Units N° Articoli (4) | Description Descrizione (5) | Unit Value Valore Articolo (6) | Total Value Valore Totale (8b) |
|---|--------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| | | | €0,0 |
| | | | €0,0 |
| | | | €0,0 |
| | | | €0,0 |
| | | | €0,0 |
| Valore Totale (6b) Total Value | | | €0,00 |

Il/la sottoscritto/a

Name - Cognome e Nome del Mittente

dichiara, sotto la propria responsabilità che la merce descritta:

non necessita di prescrizione medica trattandosi di "Medicinali da banco";

- * non è esplosiva, infiammabile, tossica, infettiva, radioattiva, corrosiva, ossidante, non contiene sostanze reagenti biologiche ovvero sostanze stupefacenti o psicotrope ed in ogni caso non è classificata come merce pericolosa secondo le normative "I.A.T.A e/o ADR regulation". (I declare that the material described is not explosive, flammable, toxic, infectious, radioactive, corrosive, oxidative, and do not contain substances psicotrope, narcotics, or in any way dangerous according to I.A.T.A. and/or ADR regulations);
- * non rientra tra quelle protette dalla Convenzione di Washington, come da Regolamento CE n. 338/97 del Consiglio del 9 dicembre 1996 relativo alla protezione di specie della flora e fauna selvatiche, mediante il controllo del loro commercio;
- * non contiene "Magneti AltiV";
- * se si tratta o contiene batterie, si tratta di "batterie a secco" il cui contenuto è privo di acidi;
- * come supporto multimediale non contiene materiale "pornografico, osceno, immorale e/o pedofilo";
- * è conforme ai fini del Regolamento CE n. 1334/2000, che istituisce un regime comunitario di controllo delle esportazioni di prodotti e tecnologie a "duplice uso" ed è pertanto destinata ad esclusivo uso civile;
- * non rientra nell'elenco dei beni come da regolamento CE n. 3911/92 del Consiglio del 9 dicembre 1992 relativo all'esportazione di "beni culturali";
- * non rientra nell'elenco dei beni come da regolamento CE n. 1236/2005 del Consiglio del 27 giugno 2005 relativo al commercio di determinate merci che potrebbero essere utilizzate per la pena di morte, per la tortura o per altri trattamenti o pene crudeli, inumane o degradanti;
- * non deriva da e non contiene "olio minerale";
- * come bevande alcoliche, rispetta il limite di 15° di gradazione alcolica, è imballata, etichettata, e accompagnata da documentazione che la rende idonea al trasporto soltanto da e verso i paesi che accettano la consegna di bevande alcoliche e solo a persone maggiorenni;
- * se non diversamente specificato, i prodotti elencati sono di origine (7)

Il Mittente dichiara inoltre (8):

- a) di essere consapevole della propria esclusiva responsabilità in merito all'esattezza e veridicità dei dati e delle informazioni forniti per il servizio;
- b) di non utilizzare il servizio per contravvenire in modo diretto o indiretto alle vigenti leggi dello Stato italiano o di qualunque altro Stato;
- c) di assumere ogni più ampia responsabilità sui contenuti degli invii e con espresso esonero di Poste Italiane da ogni responsabilità ed onere di accertamento e/o controllo al riguardo;
- d) di mantenere e tenere indenne Poste Italiane da eventuali dritti doganali, sanzioni, addebiti o spese derivanti da interventi doganali o dipendenti da inadeguatezza della documentazione, delle licenze o dei permessi richiesti per la spedizione, ovvero da ogni perdita, danni, responsabilità, costi, oneri e spese, ivi comprese le eventuali spese legali che dovessero essere subite o sostenute quale conseguenza del mancato rispetto delle normative vigenti o di qualsiasi inadempimento agli obblighi connessi al servizio;
- e) di rispettare le condizioni ed i requisiti definiti da Poste Italiane per le spedizioni relative al servizio di Paccocele Internazionale;
- f) di aver preso visione dell'informativa ex art. 13 del D. Lgs. n. 196/2003.

Data (9) 22/12/1999

Firma del Mittente

Informativa al Cliente - art. 13 D. Lgs. 196/2003

Poste Italiane S.p.A., con sede in Viale Europa 190 - 00144 Roma, titolare del trattamento, La informa che i dati personali e la copia del codice fiscale forniti con la sottoscrizione della lettera di vettura saranno trattati, con modalità cartacee ed elettroniche, per la gestione del servizio "Paccocele Internazionale", cui Lei è interessato. Per quest'ultima finalità (nonché per le finalità connesse sia al trasporto con la consegna al vettore, sia alle operazioni doganali) il conferimento dei dati è obbligatorio, in assenza del quale non sarà possibile fornire il servizio. Responsabili del trattamento sono, per l'attività di trasporto nel territorio nazionale, SDA S.p.A., con sede in Via Eugenio Gra n. 19, - 00163 Roma nonché, per l'attività di trasporto fuori dal territorio nazionale e per la fase delle operazioni doganali, la UPS S.r.l., con sede in Via Fantola, n. 15/2 - 20138 Milano. Ai suddetti Responsabili Lei potrà rivolgersi per esercitare i diritti che l'art. 7 del D. Lgs. 196/2003 Le riconosce (accesso, rettifica, integrazione, cancellazione dei dati, opposizione al trattamento ecc), nonché per conoscere l'elenco aggiornato degli eventuali ulteriori responsabili del trattamento e le categorie di soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venire a conoscenza.

Copia Digitale da allegare alla spedizione - DICHIARAZIONE DELLA MERCE AI FINI DOGANALI - INVII ESP. IVA - EG. Luglio 2008

Posteitaliane

Tutte le spedizioni devono essere corredate da un'apposita Lettera di Vettura che deve essere applicata sull'involucro ed è fornita gratuitamente da Poste Italiane S.p.A.. Il mittente deve compilare la Lettera di Vettura ed apporre la propria firma. La Lettera di Vettura è composta da cinque copie:

- 1) Copia per il Destinatario
- 2) Copia per il Gateway
- 3) Copia per la Dogana
- 4) Copia per l'Ufficio di Accettazione
- 5) Copia per il Mittente.

Le spedizioni all'estero di cui ai precedenti articoli possono essere soggette alle verifiche ed ai controlli previsti dalla normativa postale, che possono essere eventualmente eseguiti, d'intesa con il personale P.T. dai funzionari e agenti delle Dogane e dalla GdF.

Dal punto di vista pratico introduciamo il seguente esempio.

Immaginiamo che la IT debba spedire un articolo di pelletteria a USA, per questioni interne di praticità, la IT decide di utilizzare il servizio postale.

Al fine della redazione della modulistica a disposizione di tutti gli uffici postali italiani, si richiama l'attenzione sul fatto che rivolgendosi agli uffici di cui sopra si ottiene assistenza nella fase di compilazione (lettera di vettura e dichiarazione della merce a fini doganali), ciò che in questa sede è rilevante è illustrare come la Italia srl deve redigere la fattura che accompagnerà la merce.

IT emetterà comunque fattura con l'indicazione "*non imponibile art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. 633/1972*" a USA.

Esportazioni con consegna in Italia di beni al cessionario non residente [art. 8, comma 1, lett. b)]

L'art. 8, comma 1, lett. *b)*, d.P.R. 633/1972 prevede, oltre alle cessione all'esportazione a mezzo del servizio postale, illustrata poco fa, anche l'ipotesi in cui i beni oggetto della cessione all'esportazione vengono consegnati al cliente extra UE sul territorio italiano, diversamente dall'ipotesi di cui alla lett. *a)* del medesimo articolo, ed è il cliente extra UE, direttamente o tramite soggetti terzi, ad occuparsi del trasporto fuori dal territorio italiano e comunitario.

Infatti come recita l'art. 8, lett. *b)*: ***le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto ... (omissis)...*** l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura.

Alla luce di quanto sopra pertanto occorre sottolineare che le differenze fra l'art. 8, comma 1, lett. *a)* e l'art. 8, comma 1, lett. *b)* sono le seguenti:

Nel primo caso (lett. *a*)) la merce viene ceduta all'operatore extra UE:

- 1) direttamente dall'operatore italiano
- 2) per intercessione di commissionari o soggetti terzi che si incaricano della consegna della merce al soggetto extra UE, pur cedendo la merce all'operatore italiano, che a sua volta la cede poi al soggetto extra UE, **il tutto dietro incarico del soggetto italiano cedente.**

Nel secondo caso (lett. *b*)) è il soggetto extra UE che si occupa del reperimento della merce che gli viene ceduta dal soggetto italiano:

- 1) reperendo direttamente in conto proprio la merce, oppure
- 2) per intercessione di commissionari o soggetti terzi, **il tutto dietro incarico del soggetto extra UE acquirente.**
- 3) A condizione che la merce esca dal territorio dell'Unione Europea **entro 90 giorni** dalla consegna all'operatore extra UE o chi per esso,
- 4) la prova dell'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale¹⁶.

L'osservanza delle condizioni stabilite dai punti 3 e 4 dell'elencazione appena presentata costituiscono *conditio sine qua non* per l'applicazione del regime di non imponibilità (art. 8, comma 1, lett. *b*), d.P.R. 633/1972), pertanto il cedente che ha emesso all'operatore extra UE fattura ai sensi di legge citati, deve premurarsi di richiederne una copia all'acquirente che provvede al trasporto dei beni; il documento doganale di esportazione munito del visto di uscita resta invece all'acquirente estero.

Appare opportuno sottolineare che trattandosi di esportazione indiretta la merce venduta deve uscire dal territorio comunitario entro 90 giorni dalla consegna al cliente o al terzo trasportatore da lui incaricato ed entro lo stesso termine il soggetto cedente italiano deve essere nuovamente in possesso della fattura vidimata in dogana a riprova dell'avvenuta fuoriuscita della merce dal territorio comunitario. Qualora allo scadere di questo limite temporale il cedente italiano non sia ancora in possesso della documentazione attestante l'avvenuta esportazione (copia di fattura con apposizione del timbro della dogana), si presume, a scopo cautelativo, che sarebbe meglio procedere con emissione di nota di debito con esposizione di sola IVA (per poi stornarla eventualmente con una successiva nota di credito per sola IVA al ricevimento della documentazione comprovante l'esportazione).

Questo termine viene preso a riferimento, in quanto costituisce il tempo massimo entro cui la merce deve lasciare il territorio comunitario, e oltre il quale, in assenza di idonea documentazione comprovante l'esportazione, potrebbero sussistere presunzioni di non corretto assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto.

¹⁶ La disposizione è stata in questo punto modificata ai sensi dell'art. 1, comma 335, l. 24 dicembre 2012, n. 228 e si applica alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013. L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del d.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento **di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a).**

7.1.1 Regime di non imponibilità delle cessioni all'esportazione [art. 8, comma 1, lett. b-bis)]

l'art. 9 della L. 167/2017 (legge europea), in vigore dal 12 dicembre 2017 ha introdotto, fra le operazioni non imponibili anche

- **le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione europea**
- **entro il termine massimo di centottanta giorni dalla consegna,**
- **a cura del cessionario o per suo conto,**
- **effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze,**
- **nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, della legge 11 agosto 2014, n. 125, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. La prova dell'avvenuta esportazione dei beni e' data dalla documentazione doganale**

Per effetto di questa modifica, è stabilito che debbano rappresentare cessioni all'esportazione non imponibili anche le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione europea entro centottanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto, effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del ministro dell'Economia e delle finanze, nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, legge 125/2014, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. La prova dell'avvenuta esportazione dei beni è data dalla documentazione doganale.

LE SANZIONI – estensione delle sanzioni anche alla nuova fattispecie

Inoltre, l'art. 9 della L. 167/2017 interviene anche sulla disciplina sanzionatoria prevista per le violazioni relative alle esportazioni. In particolare viene modificato l'articolo 7, comma 1, primo periodo, Dlgs 471/1997) all'interno del quale viene inserito il riferimento alla nuova lettera b-bis dell'articolo 8, comma 1, Dpr 633/1972.

Conseguentemente la sanzione amministrativa prevista per la fattispecie (dal 50% al 100% del tributo) viene estesa anche alle cessioni che sono oggetto della disposizione in esame, applicabile qualora i beni in questione non sono effettivamente esportati entro il termine di 180 giorni.

7.2 Il plafond

Le cessioni *ex art. 8, comma 1, lett. c)* sono considerate cessioni all'esportazione poiché non hanno IVA, ma in realtà accade che le stesse si riferiscano ad operazioni che a tutti gli effetti rivestono la qualifica di operazioni

imponibili, se non fosse per la natura dell'acquirente/commissionario/cessionario che ricopre il c.d. ruolo di **esportatore abituale**.

Esportatori abituali¹⁷

Sono considerati esportatori abituali i soggetti che, nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti, hanno effettuato operazioni con l'estero¹⁸ per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari.

Sono esclusi i soggetti che iniziano l'attività, per il primo anno solare poiché non hanno un periodo di riferimento sul quale calcolare il valore del 10%.

Sono, inoltre, esclusi i soggetti IVA che applicano il regime speciale per l'agricoltura.

Nella pratica ciò significa che coloro che hanno effettuato nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti, operazioni con l'estero (**comprese le cessioni effettuate nei confronti di operatori sammarinesi ex art. 71, d.P.R. 633/1972**) per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari, sono considerati esportatori abituali.

Nella pratica

L'esportatore abituale ottiene tale qualifica quando l'ammontare dei corrispettivi relativi alle cessioni all'esportazione registrate nell'anno solare precedente è superiore al 10 per cento del volume d'affari dello stesso anno.

Chiariamo con degli esempi.

Esempio n. 1

L'impresa Z, nell'anno solare precedente, ha effettuato e registrato cessioni intracomunitarie, esportazioni, nonché operazioni ex art. 71, d.P.R. 633/1972 (operazioni con San Marino e Città del Vaticano) ed operazioni assimilate per 85.000 euro e ha realizzato un volume d'affari di 315.000 euro.

$85.000/315.000 = 0,26 \times 100 = 26\%$.

L'impresa Z è considerata un esportatore abituale.

¹⁷ Art. 1, comma 1, lett. a), del d.l. n. 746/1983: "le disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si applicano a condizione: a) che l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lettere a) e b) dello stesso articolo effettuate, registrate nell'anno precedente, sia superiore al dieci per cento del volume d'affari determinato a norma dell'art. 20 dello stesso decreto ma senza tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni di cui all'art. 21, comma 6-bis, d.P.R. 633/1972. I contribuenti, ad eccezione di quelli che hanno iniziato l'attività da un periodo inferiore a dodici mesi, hanno facoltà di assumere come ammontare di riferimento, in ciascun mese, quello dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti, se il relativo ammontare supera la predetta percentuale del volume di affari, come sopra determinato, dello stesso periodo di riferimento";

¹⁸ Includere le operazioni di cui all'art. 71, d.P.R. 633/1972.

Esempio n. 2

L'impresa ZBIS, nell'anno solare precedente, ha registrato cessioni intracomunitarie, esportazioni nonché operazioni ex art. 71, d.P.R. 633/1972 (operazioni con San Marino e Città del Vaticano) ed operazioni assimilate per 48.000 euro e ha realizzato un volume d'affari di euro 850.000.

$48.000/850.000 = 0,05 \times 100 = 5\%$.

L'impresa ZBIS non può essere considerata esportatore abituale.

Direttamente dal fatto che un soggetto ricopre lo status di esportatore abituale, discendono le conseguenze di seguito riportate:

- il soggetto che riveste il ruolo di esportatore abituale può richiedere che gli venga "tolta" l'IVA sulle operazioni di acquisto, da parte dei suoi fornitori,
- tale prassi è subordinata all'emissione, da parte dell'esportatore abituale di una lettera d'intenti,
- l'esportatore abituale richiede che l'operazione non sconti l'IVA, sotto la sua responsabilità. Tuttavia, il limite a tale richiesta di operazioni "senza IVA" trova il limite nel c.d. **plafond**.

Nella pratica il plafond non è altro che il limite massimo di operazioni ex art. 8, comma 1, lett. c) che un esportatore abituale può chiedere che gli vengano praticate in esenzione di IVA. Eguagliato tale limite, previsto dal plafond, l'esportatore abituale non può più richiedere ai propri fornitori tale beneficio.

Il plafond può essere di due tipi:

- **plafond fisso**: il cessionario, una volta che ha acquisito la qualifica di esportatore abituale, può acquistare beni senza pagamento dell'IVA, ogni anno, nel limite dell'ammontare complessivo delle operazioni citate dalla Circ. 8/D di seguito riportate.
- **plafond mobile**: esso si calcola mese per mese sulla base delle cessioni all'esportazione e delle operazioni citate dalla Circ. 8/D di seguito riportate, nei dodici mesi precedenti.

I due metodi descritti sono alternativi per cui, **nel corso dell'anno, si deve utilizzare solamente uno dei due**. L'esportatore deve indicare nella dichiarazione annuale il metodo che ha adottato e può cambiare metodo solo nell'anno successivo.

Con effetto dal 1° gennaio 2002 è stato eliminato l'obbligo di riportare sui registri IVA i dati relativi al plafond disponibile all'inizio di ciascun mese.

Occorre solamente fornire, a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, i dati relativi alle operazioni generatrici del plafond utilizzabile all'inizio di ciascun mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta, e quello degli acquisti e delle importazioni effettuati, senza applicazione dell'IVA, in ciascun mese fino al secondo mese precedente alla richiesta da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Non si tratta di una grande semplificazione in quanto questi dati devono comunque essere facilmente disponibili per soddisfare le eventuali richieste. C'è da dire, però, che i soggetti che utilizzano programmi informatici per la tenuta della contabilità hanno già a disposizione in automatico questi dati.

La **circ. 8/D 27 febbraio 2003** elenca quali operazioni concorrono al plafond e quali ne restano escluse.

| TABELLA 1: OPERAZIONI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL PLAFOND E RELATIVE NORME | |
|---|--|
| <i>Operazione</i> | <i>Norma</i> |
| Esportazioni dirette (comprese operazioni triangolari); | Art. 8, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/72; |
| Cessioni di beni effettuate a soggetti non residenti che provvedono all'esportazione entro 90 giorni dalla consegna; | Art. 8, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/72; |
| Cessioni di beni prelevati da un deposito I.V.A., con trasporto o spedizione fuori dalla U.E.; | Art.50-bis, co. 4, lett. g), D.L. 331/93; |
| Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa; | Art. 8-bis, co. 1), D.P.R. 633/72; |
| Servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali, effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa; | Art. 9, co.-1), D.P.R. 633/72; |
| Cessioni e prestazioni a residenti nella Repubblica di S. Marino e nella Città del Vaticano; | Art. 71, co 1, D.P.R. 633/72; |
| Cessioni e prestazioni non soggette ad imposta in base a trattati od accordi internazionali (basi Nato, ambasciate ecc.); | Art. 72, D.P.R. 633/72; |
| Cessioni intracomunitarie di beni non imponibili (comprese operazioni triangolari); | Art. 41, D.L. 331/93; |
| Cessioni intracomunitarie di oro industriale ed argento puro; | Art. 41, D.L. 331/93; |
| Triangolazione-UE promossa da soggetto passivo appartenente ad altro Stato membro (es.:ita1 vende a fra1 ma consegna a ger1 su incarico di fra1); | Art. 41, D.L. 331/93; (legge di conversione 427/93) |
| Triangolazione-UE promossa da soggetto passivo nazionale (es.:ger1 vende a ita1 ma consegna a | Art. 41, D.L. 331/93; |

| | |
|--|---|
| fra1 su incarico di ita1); | |
| Triangolazioni nazionali (operatore italiano cede beni ad altro operatore nazionale, con consegna ad operatore comunitario); Prestazioni di servizio intra-UE: (prestazioni di trasporto intra-UE e relative prestazioni di intermediazione), prestazioni accessorie e trasporti intra-UE e relative prestazioni di intermediazione, altre prestazioni di intermediazione (provvigioni relative a beni mobili); | Art. 58, co. 1, D.L. 331/93; (legge di conversione 427/93) |
| Lavorazioni intra-UE (dal 14 marzo 1997 rientrano nell'ambito delle prestazioni di servizio): sono le prestazioni relative a beni mobili, comprese le perizie, eseguite nel territorio italiano, a condizione che i beni al termine della lavorazione siano spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato; | Art. 40, co. 5, 6, e 8, D.L. 331/93; |
| Cessioni intra-UE di beni prelevati da un deposito I.V.A. con trasporto o spedizione in altro paese UE; Margini delle operazioni non imponibili riguardanti i beni usati, che vanno a formare il plafond; Cessioni intra-UE, di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'art. 34, D.P.R. 633/72; | Art. 40, co. 4-bis, D.L. 331/93; Art. 50-bis, comma 4, lett. f), D.L. 331/93; Art. 37 c. 1 D.L. 41/95; Art. 41, D.L. 331/93; |

TABELLA 2: OPERAZIONI CHE NON FORMANO PLAFOND E RELATIVE NORME DI RIFERIMENTO

| <u>Operazione</u> | <u>Norma</u> |
|--|--|
| Cessioni a viaggiatori extracomunitari; | Art. 38-quater, co. 1, D.P.R. 633/72; |
| Cessioni relative a beni in transito "doganale" nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale; | Art. 7, comma 2, del D.P.R. n. 633/72; |
| Cessioni di beni destinati ad essere introdotti in depositi I.V.A (cessioni a soggetto UE mediante introduzione in un deposito I.V.A. e cessioni di beni | Art. 50-bis, co.4, lett. c) e d), D.L. 331/93; |

| | |
|---|--|
| di cui alla tabella a-bis, a soggetti diversi da quelli identificati nella UE); | |
| Cessioni di beni custoditi in un deposito I.V.A. e prestazioni di servizio aventi ad oggetto beni ivi custoditi; | Art. 50-bis, co. 4, lett. e) ed h), D.L. 331/93; |
| Trasferimenti da un deposito I.V.A. ad un altro; | Art. 50-bis, co. 4, lett. i), D.L. 331/93; |
| Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate ad organizzazioni dello Stato od organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/87, che provvedono ad effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari; | D.M. 10 marzo 1988; |
| La restante parte dei corrispettivi che non costituisce margine nelle cessioni di beni usati usati e coincide con il prezzo di acquisto ; | Art. 37 c. 1 D.L. 41/95; |
| Prestazione di servizi rese fuori dalla UE da agenzie di viaggio e turismo, rientranti nel regime speciale del D.M. 340/99. | Art. 74-ter, D.P.R. 633/72; |

Relativamente alle operazioni *ex art. 7-ter* d.P.R. 633/1972, evidenziate nella tabella appena riportata, occorre fornire una breve spiegazione.

Il nuovo testo dell'art. 21, con effetto dal 1° gennaio 2013, prevede, al comma *6-bis*, l'estensione dell'obbligo di fatturazione alle operazioni non soggette all'IVA ai sensi degli artt. 7; *7-bis* e *7-ter*, se effettuate da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato (cioè: residenti italiani), ciò sta a significare che le seguenti operazioni vanno, obbligatoriamente fatturate dal 1 gennaio 2013, esse sono:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi (escluse le operazioni creditizie, assicurative e finanziarie indicate ai nn. 1, 2, 3, 4 e 9 dell'art. 10, d.P.R. 633/1972) effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro stato membro dell'Ue (art. *7-ter*, d.P.R. 633/1972);
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Ue (art. 7, d.P.R. 633/1972 – operazioni carenti del requisito della territorialità)

In conseguenza dell'assoggettamento all'obbligo di fatturazione, queste operazioni saranno soggette anche a registrazione/dichiarazione e concorreranno alla determinazione del volume d'affari (il quale, ai sensi del primo comma dell'art. 20 del d.P.R. 633/1972, comprende le operazioni effettuate, «registrate o soggette a registrazione» con riferimento ad un anno solare).

Il decreto prevede inoltre la sostituzione del secondo comma dell'art. 20 citato, al fine di includere nel volume d'affari le prestazioni di servizi cosiddette «generiche» rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altri paesi Ue, prestazioni che, pur sottoposte all'obbligo di fatturazione, fino al 2013 sono state espressamente escluse dal volume d'affari del contribuente.

A seguito di tali modifiche, le imprese e i professionisti che effettuano cessioni e prestazioni di servizi non territoriali, dal 2013 hanno subito un aumento del volume d'affari, agli effetti dell'IVA. Il volume d'affari è un elemento che misura le dimensioni del contribuente e ad esso è direttamente collegato il concetto di esportatore abituale, come detto in apertura di paragrafo.

Ciò starebbe a significare che le operazioni *ex art. 7-ter*, concorrendo alla generazione del volume d'affari, concorrerebbero anche alla determinazione del plafond in misura decisamente maggiore (maggiore volume d'affari, maggiore plafond), in base al quale un soggetto, esportatore abituale, può effettuare acquisti in sospensione di imposta, secondo la misura proporzionale del plafond generato.

Un'apposita norma tuttavia sterilizza gli effetti sulla determinazione dello status di esportatore abituale: pertanto nel volume d'affari non si dovrà tenere conto delle operazioni *ex artt. da 7 a 7-septies*, d.P.R. 633/1972.

Il soggetto che ricopre lo status di esportatore abituale, secondo i crismi dettati dalla legge, gode del beneficio di poter acquistare senza IVA, fino a concorrenza del plafond calcolato secondo le regole di cui sopra.

Al fine di poter beneficiare della possibilità di acquistare senza addebito di IVA, occorre sottolineare che le norme sono mutate con l'inizio dell'anno 2015. Infatti se fino al 31 dicembre 2014 era onere di colui che riceveva la dichiarazione d'intento il dover comunicare all'Agenzia delle Entrate tale accadimento, ora è l'esportatore abituale a farsi carico di tale onere.

Disciplina dal 1° gennaio 2015

La modifica della norma, intervenuta con il c.d. d.lgs. semplificazioni fiscali, d.lgs. 175/2014, prevede che per le operazioni da effettuare a partire dal 1° gennaio 2015, gli esportatori abituali che intendono acquistare o importare senza applicazione dell'IVA debbono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento.

La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, va poi consegnata al fornitore o prestatore, oppure in dogana (d.lgs. 175/2014).

La dichiarazione è presentata all'Agenzia delle Entrate in via telematica, direttamente, da parte dei soggetti abilitati a Entratel o Fisconline, o tramite i soggetti incaricati (commi 2-*bis* e 3 dell'articolo 3 del d.P.R. 322/1998).

Informazioni dettagliate circa il software, le modalità di invio e di abilitazione ai servizi Entratel e Fisconline,

La verifica dell'avvenuta presentazione.

Il fornitore che riceve la dichiarazione d'intento, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, è obbligato a verificare la correttezza e l'integrità dell'avvenuta trasmissione da parte dell'esportatore abituale, il quale richiede acquisti di beni o prestazioni di servizi *ex art. 8, comma 1, lett. c)*, d.P.R. 633/1972, cioè senza addebito di IVA.

La verifica di quanto sopra può essere posta in essere collegandosi al sito:

<https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica>

come specificato in seguito e cliccando sul box alla destra della schermata, come illustrato nell'immagine sotto.

E successivamente inserendo i dati richiesti dal sistema e disponibili dalla documentazione consegnata dal fornitore:

Il sistema restituirà, se la dichiarazione è stata comunicata, tutti gli estremi della stessa, verrà successivamente rilasciata al fornitore una ricevuta, la quale andrà stampata ed allegata alla documentazione consegnata dal fornitore.

Disciplina fino al 31 dicembre 2014, comunicazione telematica da parte del soggetto ricevente

Ai sensi all'art. 1, comma 381, l. 311/2004, a decorrere dal 1° gennaio 2005, il destinatario della dichiarazione d'intento era obbligato a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione ricevuta:

- esclusivamente per via telematica,
- entro il giorno 16 del mese successivo.

Disposizioni transitorie

Fino all'11 febbraio 2015, gli operatori hanno potuto consegnare o inviare la dichiarazione d'intento al proprio cedente o prestatore, secondo le vecchie modalità. In questo caso, il fornitore non doveva verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, per le dichiarazioni d'intento che esplicano effetti anche per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, vige l'obbligo, a partire dal 12 febbraio 2015, di trasmettere le dichiarazioni in via telematica e di riscontrare l'avvenuta presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

Nella pratica

Fino all'11 febbraio 2015 gli esportatori abituali potevano adottare le vecchie modalità di comunicazione facendo gravare ancora l'onere di comunicazione in capo ai fornitori.

Dal 12 febbraio 2015 occorre seguire le nuove regole di comunicazione, illustrate nel successivo paragrafo.

Aspetti procedurali delle esportazioni – Ufficio doganale competente – Le definizioni

Prima di entrare nel merito della prova dell'esportazione, è importante individuare distintamente le competenze dei seguenti uffici doganali:

- **ufficio doganale di partenza:** è quello territorialmente competente in base all'ubicazione della sede legale dell'esportatore, ovvero del luogo in cui le merci sono imballate o caricate per il trasporto (*L'Assonime, nella circolare 17 giugno 1999, n. 53, ha precisato che l'Ufficio doganale di partenza coincide con quello presso il quale è depositata la dichiarazione di esportazione redatta su modello conforme al DAU (documento amministrativo unico)*);
- **ufficio doganale di uscita:** coincide con l'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione (*Tale definizione è contenuta nell'art. 793, par. 2, del regolamento CEE n. 2454/93, in cui viene altresì individuato l'ufficio doganale di uscita nelle seguenti ipotesi: – merci esportate per ferrovia, per mare, per posta o per via aerea: coincide con il luogo in cui le merci sono prese in carico a fronte di un contratto di trasporto per destinazione in un Paese terzo, dall'azienda ferroviaria, da una compagnia aerea o marittima, ovvero dall'Amministrazione delle poste; – merci esportate per conduttura e per l'energia elettrica: coincide con l'ufficio designato dallo Stato membro in cui l'esportatore è stabilito*).

Aspetti procedurali delle esportazioni – Esportazioni dirette – Prova dell'esportazione

In base alla tipologia di situazione sono necessari in concreto i documenti particolari comprovanti l'avvenuta esportazione per le seguenti operazioni:

- esportazioni dirette senza commissionario;
- esportazioni dirette tramite commissionario;
- esportazioni dirette in triangolazione;
- esportazioni tramite servizio postale;
- esportazioni con consegna in Italia di beni al cessionario non residente.

È molto importante stabilire quale sia la documentazione comprovante l'esportazione e pertanto l'assenza di IVA dall'operazione, poiché su questo aspetto vertono per la maggior parte i controlli delle autorità (Dogana, Agenzia delle Entrate, GdF).

I documenti probatori dell'avvenuta esportazione sono differenti a seconda che l'operazione avvenga o meno tramite commissionario. In particolare:

- esportazioni senza commissionario: come precisato dal Ministero delle finanze nella Circolare ministeriale 13 febbraio 1997, n. 35/E, l'esportazione è provata dall'esemplare del DAU munito del visto apposto dall'ufficio doganale di uscita dei beni dal territorio comunitario. Il visto è costituito da un timbro della Dogana in cui viene evidenziato il nome dell'ufficio e la data e la conferma dell'avvenuta esportazione;
- esportazioni tramite commissionario: in tale ipotesi, entrambi i soggetti coinvolti (committente e commissionario) devono provare l'uscita dei beni;
- esportazioni triangolari: tali cessioni coinvolgono due soggetti residenti, uno dei quali (primo cedente) riceve l'incarico dall'altro (secondo cedente o cessionario residente) di consegnare i beni al terzo acquirente residente in un Paese extra UE. Anche in tal caso, entrambi i soggetti coinvolti (primo cedente e secondo cedente) devono provare l'uscita dei beni;
- esportazioni tramite servizio postale: per tale particolare tipologia di esportazione, le regole per provare l'avvenuta esportazione sono contenute nel d.m. 22 gennaio 1997. La prova dell'avvenuta esportazione, indipendentemente dalle modalità di invio dei beni, deve risultare dalla vidimazione apposta dall'ufficio postale, mediante bollo a calendario, della fattura d'acquisto relativa ai beni successivamente inviati all'estero (art. 6).

A) Esportazioni con consegna in Italia al cliente non residente

Tali operazioni, previste dall'art. 8, primo comma, lett. *b*), d.P.R. 633/1972, prevedono che l'acquirente ritiri direttamente i beni presso il cedente e provveda alla loro successiva esportazione entro 90 giorni dalla consegna.

Per tali esportazioni, la prova dell'avvenuta esportazione è costituita dal visto apposto dalla Dogana di uscita dei beni dall'UE sulla fattura di vendita presentata in Dogana. A tale proposito, il Ministero delle finanze, nella Circolare ministeriale n. 35/E del 1997, ha precisato che in tale ipotesi il DAU munito del visto di uscita non può costituire prova idonea all'uscita dei beni, in quanto rimane nella disponibilità dell'acquirente estero.

B) Fatturazione differita

È interessante evidenziare che nelle cessioni all'esportazione il Ministero delle finanze non sempre consente la possibilità di avvalersi della fatturazione differita, nel qual caso la prova dell'esportazione deve risultare dal documento di trasporto appositamente integrato con alcune indicazioni aggiuntive.

C) Modifiche normative per la prova dell'esportazione

Nella prassi operativa, non sono poche le difficoltà che incontrano gli operatori nell'ottenere la copia n. 3 del DAU vistata dalla Dogana, soprattutto nelle ipotesi in cui le operazioni di esportazione sono curate da un soggetto diverso (esportazioni con commissionario, operazioni triangolari, ecc.).

L'Agenzia delle dogane, con la circolare ministeriale 11 dicembre 2002, n. 75/D, ha fornito alcuni chiarimenti che consentono di regolarizzare a posteriori l'avvenuta esportazione, qualora risulti impossibile esibire il citato esemplare n. 3 del DAU in quanto smarrito o mai recapitato all'esportatore effettivo.

D) Richiesta del duplicato dell'esemplare n. 3 del DAU

In tutti questi casi, l'esportatore effettivo, ovvero il soggetto che ha effettuato per suo conto l'operazione, può richiedere all'ufficio doganale presso cui sono state eseguite le operazioni di esportazione un duplicato dell'esemplare n. 3 del DAU, sul retro del quale il predetto ufficio appone a posteriori il visto di uscita dei beni dall'Unione Europea, sulla base di alcuni documenti da cui si desuma con fondatezza che la merce è effettivamente uscita.

Tali documenti, come detto necessari per ottenere il duplicato, sono i seguenti:

- fattura commerciale o documento fiscale equipollente;
- documento bancario attestante l'avvenuto pagamento della vendita all'estero;
- dichiarazione di avvenuto smarrimento o mancata restituzione dell'esemplare n. 3 del DAU;
- dichiarazione di attestazione che la merce ha raggiunto il Paese terzo di destinazione;
- per i trasporti via mare, via aerea, o per ferrovia, copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo;
- per i trasporti a mezzo posta, copia conforme del bollettino postale.

Qualora il trasporto avvenga con modalità differenti da quelle poc'anzi indicate, e l'ufficio doganale riscontri dubbi o incertezze sull'effettiva uscita della merce dal territorio dell'Unione, sono richiesti i seguenti ulteriori documenti:

- il CMR comprensivo dell'attestazione del vettore o suo agente di avvenuta consegna della merce a destino;
- in caso di uscita della merce da una Dogana interna, attestazione di effettiva uscita della merce rilasciata dalla Dogana stessa in base alle risultanze dei propri registri;
- in caso di uscita della merce da una Dogana comunitaria non italiana, i certificati di importazione rilasciati da Autorità estere, ovvero le autorizzazioni di arrivo rilasciate dalle Dogane o da altre Autorità pubbliche dello Stato estero di destinazione della merce;
- ogni altra documentazione commerciale o fiscale dalla quale si rilevino gli estremi della spedizione e l'arrivo a destino della merce (lettera di credito, certificato di assicurazione, certificato di controllo, certificazione sanitaria, ecc.).

E) Aspetti procedurali relativi ad alcune situazioni particolari

La cennata circolare ministeriale n. 75/D del 2002 ha trattato alcuni aspetti procedurali che si sono rivelati difficili da gestire circa il ritorno dell'esemplare n. 3 della dichiarazione doganale (documento DAU), munito del visto da parte dell'ufficio doganale di uscita, soprattutto nei casi di:

- a) esportazioni indirette:
 - in cui il trasporto delle merci sia effettuato dall'acquirente estero o per suo conto;
 - nelle operazioni triangolari;
 - nelle operazioni effettuate in groupage;
- b) esportazioni dirette se il trasporto è effettuato dallo stesso venditore ma questi non fornisce le opportune istruzioni al trasportatore.

È stata, quindi, avanzata richiesta per avere possibilità alternativa all'esibizione dell'esemplare n. 3 del DAU munito del citato visto.

Al riguardo la normativa doganale nazionale in materia di esportazione definitiva ha già riconosciuto con il Testo unico delle dogane n. 43/73 **la possibilità per l'esportatore di esibire mezzi di prova alternativi** al ricorrere di ipotesi quali, ad esempio, la mancata emissione della dichiarazione doganale, lo smarrimento della copia n. 3 del DAU, la mancanza dell'attestazione di uscita sul retro della copia n. 3 (cfr. art. 346 del Tuld e circolare n. 211 del 23 aprile 1974), ecc.

Inoltre, lo stesso regolamento (CEE) 2454/93 prevede che possano essere riconosciuti

“con soddisfazione dell'autorità doganale dell'ufficio doganale interessato, dei documenti giustificativi riguardanti la prova dell'uscita delle merci in causa dal territorio doganale della Comunità ...”.

In particolare tale possibilità è riconosciuta dall'art. 795 del più volte citato regolamento (CEE) 2454/93, ai fini della cosiddetta "regolarizzazione a posteriori", cioè l'emissione a posteriori di una dichiarazione doganale nell'ipotesi in cui una merce uscita dal territorio doganale non ha formato a suo tempo oggetto della prescritta dichiarazione di esportazione.

F) DAU in generale

L'esemplare n. 3 del DAU è espressamente previsto e disciplinato dalla normativa comunitaria (cfr. art. 793 e segg. del regolamento (CEE) 2454/93) e, pertanto, il timbro apposto dall'ufficio doganale di uscita sul retro del predetto esemplare costituisce la prova dell'uscita materiale delle merci dal territorio doganale della Comunità.

Nel caso in cui risulti impossibile l'esibizione dell'esemplare n. 3 del DAU vistato, causa smarrimento o mancato recapito dello stesso, l'esportatore effettivo, ovvero il soggetto che ha effettuato le operazioni per suo conto, può richiedere all'ufficio doganale presso cui sono state effettuate le operazioni di esportazione (Dogana di partenza che può coincidere con la dogana di uscita) un duplicato della copia n. 3 del DAU sul retro del quale il predetto ufficio apporrà "a posteriori" il timbro di uscita di cui al già citato art. 793, paragrafo 3, del regolamento (CEE) 2454/93, sulla base dei documenti di cui al successivo punto 3.1, da cui si desuma con fondatezza che la merce risulta essere effettivamente uscita dal territorio doganale della Comunità.

G) CAD e spedizionieri doganali in possesso di copia dell'esemplare n. 3

Se le operazioni di esportazione per cui si chiede il duplicato della copia n. 3 siano state poste in essere dai Centri di Assistenza Doganale (CAD) o dagli spedizionieri doganali (doganalisti) iscritti nell'albo professionale istituito con l. 22 dicembre 1960, n. 1612, questi, ai sensi dell'art. 2 e dell'art. 3, comma 2, della l. 25 luglio 2000, n. 213 relativa all'asseverazione dei dati, possono, qualora siano in possesso di una copia dell'esemplare n. 3 relativa all'operazione di esportazione già appurata, presentare la stessa copia, asseverata e resa conforme, all'ufficio doganale presso cui sono state effettuate le formalità di esportazione (Dogana di partenza che può coincidere con quella di uscita).

La predetta copia dovrà essere accompagnata, oltre che dal mandato a procedere da parte dell'esportatore effettivo, da una domanda redatta dai predetti soggetti, in carta libera, contenente i seguenti elementi:

Richiesta della copia esemplare n. 3 del DAU

- a) *la richiesta dell'apposizione "a posteriori" del timbro di uscita sul retro della copia dell'esemplare n. 3 del DAU;*
- b) *i motivi per cui è richiesto il visto sulla copia dell'esemplare n. 3;*

c) l'elenco dei documenti obbligatori e quelli "ad adiuvandum" allegati alla richiesta, comprovanti l'uscita delle merci dal territorio doganale della Comunità.

L'ufficio doganale, una volta accertati i requisiti e le condizioni e verificata la documentazione allegata, provvederà ad apporre il timbro di cui al paragrafo 3 dell'art. 793 del citato regolamento (CEE) 2913/92 sul retro della citata copia dell'esemplare n. 3 del DAU, unitamente alla data e alla sottoscrizione da parte del responsabile del procedimento.

L'Ufficio doganale competente dovrà, inoltre, riportare nella casella 44, in rosso, la dicitura "DUPLICATO" nonché gli estremi della presente circolare. Nella casella D, invece, verranno indicati il numero e la data del protocollo di accettazione della domanda.

A tutela degli interessi fiscali verranno assicurati dagli uffici doganali controlli a campione, basati sul raffronto dei dati contenuti nei ripetuti duplicati con quelli delle copie 1/EX in loro possesso in misura non inferiore al 10 per cento delle richieste presentate.

H) Soggetti diversi in possesso di copia dell'esemplare n. 3

Se le operazioni di esportazione per cui si chiede il duplicato dell'esemplare n. 3 sono state poste in essere da soggetti diversi da CAD e spedizionieri che siano in possesso della copia dell'esemplare n. 3 relativa all'operazione di esportazione già appurata, questi, ai sensi degli artt. 19 e 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, possono presentare all'ufficio doganale competente apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, attestante che la predetta copia dell'esemplare n. 3 del DAU sia conforme all'originale.

Ai sensi dell'art. 38 del citato d.P.R. 445/2000, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, compilata e debitamente sottoscritta dal dichiarante, può anche essere presentata allegando la fotocopia di un documento di identità.

Anche in questo caso resta fermo l'obbligo dei controlli a scandaglio, con le identiche percentuali fissate per i controlli di cui al punto precedente.

I) Soggetti non in possesso di copia dell'esemplare n. 3

Qualora i soggetti che hanno effettuato l'operazione di esportazione non siano in possesso della copia dell'esemplare n. 3 emessa a suo tempo, questi, in caso di smarrimento o mancata restituzione dell'esemplare n. 3 del DAU per una operazione di esportazione già appurata dalla competente Dogana di uscita, possono richiedere il rilascio di un duplicato mediante apposita domanda in carta libera all'ufficio doganale presso cui sono state espletate, in origine, le formalità di esportazione.

Per duplicato si intende, nel presente caso, copia dell'esemplare 1/EX in possesso dell'ufficio doganale di partenza (che può coincidere con quello di uscita).

La domanda deve contenere (non esiste un formulario particolare):

Contenuto della domanda per ottenere il DAU

Caso di assenza totale del possesso di DAU

- a) la richiesta dell'apposizione "a posteriori" del timbro di uscita sul retro del duplicato rilasciato dall'ufficio doganale competente sulla base dell'esemplare 1/EX in suo possesso;*
- b) i motivi per cui è richiesto il rilascio del duplicato;*
- c) l'elenco dei documenti obbligatori e quelli alternativi presentati in allegato, comprovanti l'uscita delle merci dal territorio doganale della Comunità.*

Nel caso in cui l'esportatore effettivo intenda avvalersi di un CAD o di un doganalista, alla predetta domanda dovrà essere allegato il relativo mandato a procedere.

L'ufficio doganale, accertati i requisiti e le condizioni e verificata la documentazione allegata, darà corso al rilascio del duplicato in questione, sulla base dell'esemplare 1/EX già in suo possesso, la cui validità sarà resa apponendo la dicitura "VALE COME ESEMPLARE 3".

Lo stesso ufficio provvederà, inoltre, ad apporre il timbro di cui al paragrafo 3 dell'art. 793 del citato Regolamento (CEE) 2913/92.

Tali attestazioni saranno convalidate con data e firma del responsabile del procedimento. Sarà riportato, inoltre, nella casella 44, in rosso, la dicitura "DUPLICATO" e gli estremi della presente circolare. Nella casella D, invece, verranno indicati il numero e la data del protocollo di accettazione della domanda.

L) Documentazione necessaria alla richiesta

Al fine di consentire l'istruttoria, gli interessati devono presentare la sotto elencata documentazione che l'ufficio doganale esaminerà e valuterà ai fini della prova circa l'avvenuta effettiva uscita della merce dalla Comunità.

Documenti da presentare obbligatoriamente

- a) fattura commerciale o documento fiscale equipollente;*
- b) documento bancario attestante l'avvenuto pagamento della vendita all'estero (escluso per le cessioni a titolo gratuito);*

- c) *dichiarazione di avvenuto smarrimento o mancata restituzione dell'esemplare n. 3 del DAU;*
- d) *dichiarazione con cui si attesti che la merce esportata ha raggiunto il Paese terzo di destinazione;*
- e) *per trasporti effettuati via mare, copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo;*
- f) *per trasporti effettuati via aerea, copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo;*
- g) *per trasporti effettuati per ferrovia, copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo;*
- h) *per trasporti effettuati a mezzo posta, copia conforme del bollettino postale.*

Documenti “ad adiuvandum”, non obbligatori

Nel caso di trasporti diversi da quelli di cui alle precedenti lettere e), f), g) ed h) (1) e qua-lora l'ufficio doganale presso cui sono presentati i documenti di cui alla tabella precedente, riscontri dubbi o incertezze sull'effettiva uscita della merce dal territorio doganale della Comunità, saranno richiesti, in aggiunta agli stessi, uno o più dei seguenti documenti:

- 1. il CMR comprensivo dell'attestazione del vettore o suo agente di avvenuta consegna della merce a destino;*
- 2. in caso di espletamento delle formalità di uscita presso una Dogana nazionale, una attestazione di avvenuta uscita della merce appositamente rilasciata, su richiesta del soggetto interessato, da parte della stessa Dogana sulla base delle risultanze dei propri registri;*
- 3. in caso, invece, di espletamento delle formalità di uscita presso una dogana comunitaria, alternativamente, i certificati di importazione rilasciati da Autorità estere ovvero le attestazioni di arrivo rilasciate dalle Dogane o da altre Autorità pubbliche dello Stato estero di destinazione della merce, anche mediante annotazioni apposte sul documento di trasporto;*
- 4. ogni altra documentazione commerciale o fiscale dalla quale si rilevino gli estremi della spedizione e l'arrivo a destino della merce (lettera di credito, certificato di assicurazione, certificato di controllo, certificazione sanitaria, ed altro).*

1. e) per trasporti effettuati via mare, copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo;

f) per trasporti effettuati via aerea, copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo;

g) per trasporti effettuati per ferrovia, copia conforme del contratto di trasporto unico a destinazione di Paese terzo;

h) trasporti effettuati a mezzo posta, copia conforme del bollettino postale.

Al fine di verificare la veridicità di tale documentazione la Dogana competente effettuerà, a campione, gli opportuni controlli avvalendosi degli accordi che la Repubblica italiana o la Comunità europea ha concluso in materia di Mutua Assistenza Amministrativa o di Cooperazione Doganale con i relativi Paesi di destinazione. Qualora nessun Accordo di Mutua Assistenza o di Cooperazione sia stato concluso con il Paese di destinazione della merce, i predetti documenti dovranno essere muniti di specifica attestazione a tal fine resa dai Consolati o da altri enti od istituti pubblici italiani presenti in tali Paesi (ad esempio l'ICE).

M) Prova dell'esportazione per cessione tramite commissionario

| Soggetto | Prova |
|-----------------|--|
| Committente | Esemplare n.3 del DAU visitator alla Dogana di uscita; - in alternativa, il DDT (documento di trasporto) visitator alla Dogana di uscita, integrato con la destinazione dei beni e l'indicazione del tipo di operazione. |
| Commissionario | Esemplare n.3 del DAU visitator dalla Dogana di uscita |

N) Prova dell'esportazione per cessione in triangolazione

| Soggetto | Prova |
|-----------------|--|
| Primo cedente | Esemplare n.3 del DAU visitator alla Dogana di uscita; - in alternativa, il DDT (documento di trasporto) visitator alla Dogana di uscita, integrato con la destinazione dei beni e l'indicazione del tipo di operazione, oppure la fattura immediata visitata dalla Dogana Interna e conservata con la copia Dau visitato. |
| Secondo cedente | Esemplare n. 3 del DAU visitator dalla Dogana di uscita |

O) Fatturazione differita

| Operazione | Fatturazione differita |
|--|--|
| Esportazioni senza commissionario | Non è consentita la fatturazione differita, in quanto l'operazione di vendita richiede la presentazione in Dogana della fattura di vendita. |
| Esportazioni dirette tramite commissionario | Il committente può avvalersi della fatturazione differita, nel quale il DDT assolve la funzione di provare dell'avvenuta esportazione se contiene i seguenti elementi aggiuntivi: - destinazione dei beni; - tipo di operazione (esportazione tramite commissionario); - estremi del documento doganale di esportazione; - visto di uscita dei beni dall'UE apposto dalla Dogana. Il commissionario non può avvalersi della fatturazione differita |
| Esportazioni triangolari | Il primo cedente può avvalersi della fatturazione differita, nel qual caso il DDT assolve la funzione di prova dell'avvenuta esportazione se contiene i seguenti elementi aggiuntivi: - destinazione di beni; - tipo di operazione (operazione triangolare); - estremi del documento doganale di esportazione; - visto di uscita dei beni dall'UE apposto dalla Dogana. Il secondo cedente non può avvalersi della fatturazione differita. |
| Esportazioni tramite servizio postale | La copia della dichiarazione doganale visitata dall'ufficio postale legittima la fatturazione differita. In tal caso, il documento postale utilizzato per il trasferimento dei beni (Mod. CN. 23) deve contenere gli elementi previste dal d.P.R. 472/1996 per il D.D.t. |
| Esportazioni con consegna in Italia al cliente non residente | Non è consentita la fatturazione differita in quanto l'operazione di vendita richiederebbe la presentazione in Dogana della fattura di vendita |

P) Aspetti procedurali

| Soggetto che ha curato l'esportazione | Procedura |
|--|---|
| Centri di assistenza doganale (CAD) o spedizionieri doganali, in possesso dell'esemplare n.3 del DAU | Esibizione all'ufficio doganale dell'esemplare del DAU unitamente ad un apposito mandato a procedure e ad una domanda contenente I seguenti elementi: -richiesta di apposizione a posteriori del timbro di uscita sul retro della copia del DAU, - motivi della richiesta; -elenco dei documenti obbligatori e di quelli eventualmente aggiuntivi. L'ufficio, verificate le condizioni, appone il timbro di uscita sul terzo della copia n.3 del DAU e nella casella n.44 è apposta la dicitura "DUPLICATO" |
| Soggetti diversi da CAD o spedizionieri, in possesso dell'esemplare n. 3 del DAU | Presentazione all'ufficio doganale competente di apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, attestante che l'esemplare n.3 del DAU è conforme all'originale. Per il resto, si applicano le medesime istruzioni previste sopra, con esclusione del mandato a procedure. |
| Soggetti non in possesso dell'esemplare n.3 del DAU | Domanda in carta libera all'ufficio doganale presso cui sono state espletate le formalità doganali per ottenere il duplicato del DAU, contenente I seguenti elementi: - richiesta dell'apposizione "a posteriori" del visto di uscita sul retro del duplicato del DAU rilasciato all'ufficio doganale; - motivi per cui è richiesto il duplicato del DAU; - elenco dei documenti obbligatori e quelli alternativi comprovanti l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione. L'ufficio, verificate le condizioni, rilascia il duplicato del DAU apponendo la dicitura "VALE COME ESEMPLARE" |

Q) Prassi e giurisprudenza

Proponiamo di seguito alcuni esempi di prassi e giurisprudenza poiché in tale materia a volte è ben difficile stabilire quale sia la strada giusta per procedere in alcune situazioni piuttosto che in altre.

L'elencazione di tali riferimenti si presume sia di aiuto nel comportamento amministrativo di tutti i giorni.

R) Sentenza n. 21956 del 27 ottobre 2010 (ud. del 13 luglio 2010) della Corte Cass., sez. tributaria – Pres. Plenteda, Rel. Virgilio IVA – Operazione non imponibile – Inconsapevolezza del cedente – Esportazioni triangolari – IVA esente – d.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 – d.P.R. n. 917 del 1986, artt. 59 e 76.

L'esemplare 3 del DAU è necessario come prova dell'avvenuta esportazione, soprattutto in caso di presenza di più soggetti partecipanti all'esportazione.

Inoltre è importante sottolineare che l'esportazione per configurarsi tale deve essere voluta a monte, cioè nel primissimo momento in cui si pone in essere l'esportazione. Per intenderci, se, come nel caso di specie, l'operatore italiano cede all'operatore inglese che a sua volta esporta al cliente russo, questa operazione deve configurarsi fin dall'inizio come cessione all'esportazione, manifestando fin dal primo momento al primo cedente italiano che si tratterà di un'operazione di cessione all'esportazione. Vero è che è difficilissimo dimostrare che l'operazione era intesa fin dall'inizio come esportazione, pertanto l'unica metodologia pratica è quella che tutti gli operatori coinvolti nell'esportazione, triangolare o meno, siano in possesso di una copia, vidimata, possibilmente, a prova dell'uscita, dell'esemplare 3 del DAU.

... omissis...

Con il terzo motivo, la società contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione del d.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), in relazione al capo della sentenza relativo alle operazioni di cui alle fatture n. ... e n.

La ricorrente, premesso che trattasi di esportazioni "triangolari", in base alle quali sono state effettuate cessioni di beni a società di diritto inglese con destinatario finale un cliente russo, censura la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice a quo ha ritenuto non provata l'avvenuta esportazione (non essendo stato prodotto il modello n. 3 del DAU – Documento Amministrativo Unico – munito del visto d'uscita), sostenendo, da un lato, di aver fatto quanto possibile per assolvere l'onere di detta prova, considerato che l'originale del documento era in possesso della società inglese esportatrice (soggetto tenuto a porre in essere gli adempimenti connessi alle operazioni di esportazione e alle relative pratiche doganali), e, dall'altro, che l'ufficio avrebbe dovuto attivarsi presso la dogana per ottenere tale documentazione, ai sensi della l. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4, e art. 10, comma 1, attuativi dei principi di collaborazione e buona fede che devono improntare i rapporti tra fisco e contribuente. Formula, in conclusione, il seguente quesito di diritto: se "incorre in violazione e falsa applicazione del d.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), la sentenza che ritiene non provata l'avvenuta esportazione della merce, anche se la società ha comunque prodotto copia del modello n. 3 della bolla doganale, seppur privo del

retro, comunque non avendo la società titolo per richiedere tale documento e nonostante l'Amministrazione Finanziaria si sia rifiutata di acquisire d'ufficio la relativa documentazione presso la Dogana competente”.

Il motivo è infondato.

Premesso che, in tema di esportazioni “triangolari” – quale è pacificamente definita quella de qua –, la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che una tale operazione, per essere considerata come cessione all'esportazione esente da IVA ai sensi del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a), non presuppone necessariamente che vi sia la prova che il trasporto al di fuori del territorio della Comunità sia avvenuto a cura e nome del cedente, quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, l'operazione sia stata voluta come cessione interna in vista del trasporto a cessionario non comunitario, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti (cfr. Cass. nn. 6114/2009, 2590/2010) (e ciò nella fattispecie non è contestato), resta, tuttavia, ferma la necessità di fornire la prova dell'avvenuta esportazione, il cui onere, secondo i principi generali, incombe (anche) al primo cedente, il quale deve dimostrare, in base al dettato del citato art. 8, comma 1, lett. a) (e senza che siano ammessi equipollenti: Cass. n. 21946/2007), l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale della Comunità (cfr. Cass. nn. 6351/2002, 12608/2006): in particolare, secondo la disciplina vigente all'epoca dei fatti, il documento idoneo a fornire detta prova era costituito dall'esemplare n. 3 del DAU (Documento Amministrativo Unico), munito del timbro e del visto dell'ufficio doganale di uscita (in tal senso, cfr. Circolare del Dipartimento delle entrate n. 35 del 13 febbraio 1997, la quale, peraltro, prevedeva, che il primo fornitore poteva utilizzare la fattura o il documento di trasporto vistati dalla Dogana di partenza – previa presentazione del documento di esportazione munito del visto di uscita –, ovvero, in alternativa, una copia o fotocopia del documento doganale vistato dalla Dogana di uscita unitamente alla fattura di vendita vidimata dalla dogana di partenza).

Né si rivela applicabile nella specie la previsione della l. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4 secondo il quale “al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi della l. 7 agosto 1990, n. 241, art. 18, commi 2 e 3, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”.

Pur dovendo ritenersi, infatti, che la norma citata costituisce espressione di un principio generale valevole anche in materia processuale (da ult., Cass. n. 22775/2009), il presupposto per la sua applicabilità è che la documentazione sia già sicuramente in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, o che, comunque, il contribuente dichiari e provi che il documento sia stato trasmesso all'Amministrazione medesima (ad esempio, dichiarazione dei redditi, istanza di rimborso, ecc.) (cfr. Cass. nn. 8340 del 2000, 12284/2001, 1765 e 21209/2004).

... omissis...

7.3 Le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione ex art. 8-bis, d.P.R. 633/1972 – Comparto navale

L'articolo 8-*bis*, primo comma, lettera *c*) del d.P.R. n. 633 del 1972 assimila alle cessioni all'esportazione, e dunque considera operazioni non imponibili,

- a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50;*
- a-bis) le cessioni di navi di cui agli articoli 239 e 243 del codice dell'ordinamento militare, di cui al decreto legislativo 15 marzo 2010, n. 66;*
- b) le cessioni [di navi e] di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;*
- c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;*
- d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli ... aeromobili ..., le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento ...;*
- e) le prestazioni di servizi ... relativi alla ... manutenzione, riparazione ..., locazione e noleggio ... degli aeromobili ...*

Nella pratica tutto quel che riguarda il comparto navale, dalla cessione stessa dei mezzi al loro allestimento, manutenzione, riparazione ecc., è considerata come fosse una cessione all'esportazione e pertanto non imponibile a fini IVA.

7.4 I servizi internazionali connessi agli scambi internazionali ex art. 9, d.P.R. 633/1972

Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:

1) i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto.

I trasporti di persone per terra, per mare o per aria, da e verso l'Italia, sono trasporti internazionali quando sono effettuati in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto.

Il trasporto si considera effettuato in dipendenza di un unico contratto anche quando viene effettuato da più vettori, purché si verifichi l'ipotesi di "trasporto cumulativo" di cui all'art. 1700 del codice civile. In tale caso, infatti, le responsabilità dei singoli vettori si fondono in un unico rapporto di solidarietà nei confronti del committente, tale che ciascuno è responsabile della totale esecuzione del trasporto (risoluzione 4 ottobre 1974, n. 525300).

Se da parte del vettore incaricato vengono posti in essere, ai fini dell'esecuzione del contratto di trasporto internazionale, altri rapporti contrattuali relativi a tratte nazionali, dette operazioni sono soggette ad IVA (circolare 3 agosto 1979, n. 26).

Pertanto i trasporti internazionali di persone o di cose sono non imponibili anche se effettuati in parte nel territorio dello Stato. O meglio, la tratta di trasporto internazionale relativa al territorio nazionale è soggetta all'art. 9, la tratta percorsa fuori è soggetta all'art. 7, mancando il requisito della territorialità. Al fine di ovviare alle obiettive difficoltà riscontrate dagli operatori del settore di pervenire all'esatta individuazione della quota del corrispettivo imputabile, nei singoli trasporti, alla tratta di mare territoriale, nonché alla corretta determinazione dell'entità dei percorsi afferenti lo spazio aereo sovrastante il territorio nazionale, l'Amministrazione Finanziaria, con successivi interventi, ha consentito l'uso di percentuali forfetarie, rispettivamente, del 5 per cento per ogni singolo intero trasporto marittimo, e del 38 per cento dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

Con riferimento al primo aspetto (difficoltà manifestate dalle imprese di navigazione marittima per il corretto adempimento, a tal fine, degli obblighi formali), il Ministero delle finanze si è espresso con circolare 7 marzo 1980, n. 11, con la quale ha argomentato che l'art. 7, comma 4, lettera c), del d.P.R. 633/1972, considera effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di trasporto in proporzione alla distanza ivi percorsa; pertanto, per i trasporti marittimi assumono rilevanza agli effetti dell'IVA solo quelli eseguiti nel mare territoriale, per i quali sussiste l'obbligo della fatturazione anche nei casi in cui non sono imponibili al tributo ai sensi dell'art. 9.

Pertanto, in presenza delle riscontrate difficoltà di determinare esattamente l'entità del trasporto di specie, il Ministero delle finanze ha consentito che le suaccennate prestazioni eseguite nel mare territoriale possano

essere mediamente calcolate in base ad una percentuale che, sulla scorta del parere del Ministero della marina mercantile, è stata stabilita nella misura del 5 per cento rispetto ad ogni singolo intero trasporto.

2) I trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69.

I trasporti di beni provenienti o destinati a Paesi extra UE costituiscono operazioni non imponibili.

Si tratta dei trasporti di beni in esportazione, in transito, in temporanea importazione o in importazione definitiva, in quest'ultimo caso solo se i relativi corrispettivi sono stati assoggettati ad imposta all'atto dell'importazione a norma dell'art. 69 del d.P.R. 633/1972; infatti, se i beni sono stati dichiarati in dogana franco confine e quindi il corrispettivo assoggettato all'imposta ha compreso solo il costo del trasporto fino al confine, il trasporto per la tratta nazionale è normalmente imponibile.

Nel caso di trasporto di beni all'esportazione, necessita che il vettore indichi sulle fatture gli estremi della relativa bolletta doganale di esportazione al fine di permettere agli organi di controllo la puntuale verifica delle condizioni di non imponibilità, anche se nessun addebito può essere mosso ai soggetti interessati per la mancata annotazione, spettando unicamente agli organi di controllo la verifica dell'esistenza delle condizioni per il regime di non imponibilità (cfr. circolare n. 62 del 1973, citata) [si ricorda che i regimi agevolati sono sorretti, secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione (sentenza 28 luglio 1994, n. 7602), dal principio di stretta interpretazione, insuscettibile di estensione analogica].

3) I noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché a quelli relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69.

4) I servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali.

5) I servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, distivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69.

6) I servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari.

7) I servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità; le cessioni di licenze all'esportazione.

7-bis) I servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio di cui all'articolo 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori del territorio degli Stati membri della Comunità economica europea.

8) Le manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali a norma dell'art. 152, primo comma, del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43.

9) I trattamenti di cui all'art. 176 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.

[12) Le operazioni di cui ai nn. da 1) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti residenti fuori dalla Comunità economica europea o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dalla Comunità stessa.]

Le disposizioni [dell'ultimo comma dell'art. 7 e quelle] del secondo e terzo comma dell'art. 8 si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa.

7.5 Le operazioni con lo Stato di Città del Vaticano e San Marino ex art. 71, d.P.R. 633/1972

Gli scambi tra Italia e tali Stati sono soggetti a una disciplina *ad hoc* a causa della mancanza di una linea doganale di demarcazione dei confini.

A) Città del Vaticano

Le cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Città del Vaticano e le prestazioni ad esse connesse sono non imponibili. Ad esse si applica lo stesso regime previsto per le esportazioni e per i servizi internazionali o connessi a scambi internazionali.

Ai fini della prova dell'avvenuta introduzione dei beni nel territorio del Vaticano, è sufficiente il timbro del Governatorato Pontificio su una copia della fattura.

B) San Marino

La disciplina speciale per gli scambi con San Marino si applica soltanto alle cessioni di merci: ne sono infatti escluse le prestazioni di servizi, alle quali si applicano le disposizioni ordinarie del d.P.R. 633/1972 e del d.l. 331/1993.

A partire dal 1° gennaio 1994 l'impresa residente che effettua la cessione verso la Repubblica di San Marino deve adottare la seguente procedura:

- 1) emettere un documento di trasporto o di consegna dei beni in tre esemplari, due dei quali (4 se il trasporto è tramite vettore) devono essere consegnati all'acquirente sammarinese per l'esibizione all'ufficio tributario di San Marino. La circolare 225/1996 ha stabilito che l'obbligo di emissione del DDT sussiste anche in caso di fatturazione immediata;
- 2) emettere fattura non imponibile in quattro esemplari, con l'indicazione del codice cliente (codice ISO 0 SM + 5 cifre). Di questi esemplari, tre vanno consegnati o spediti al cliente che deve restituirne uno debitamente marcato (data e perforazione) e timbrato (timbro a secco dell'ufficio tributario di San Marino);
- 3) registrare la fattura sul registro delle fatture emesse, secondo le modalità ordinarie;
- 4) conservare, in allegato al DDT, la fattura vistata restituita dall'acquirente sammarinese;
- 5) annotare sul registro delle fatture emesse il ricevimento dell'esemplare della fattura regolarizzato;
- 6) presentare l'elenco INTRA 1 per le cessioni compilato per la sola parte fiscale. Se l'operatore italiano ha effettuato solo acquisti intra UE (e non anche cessioni) è esentato dall'obbligo degli elenchi riepilogativi per le operazioni con San Marino.

Nel caso in cui il cedente italiano, entro 4 mesi dalla cessione, non rientri in possesso della copia della fattura vistata dalle autorità sammarinesi, dovrà fare apposita comunicazione sia all'ufficio tributario di San Marino, sia al proprio ufficio IVA.

Nel caso di **vendite a cittadini privati della Repubblica di San Marino**, le operazioni sono soggette ad IVA in Italia con esclusione delle cessioni di mezzi di trasporto nuovi, cessione in base a cataloghi, per corrispondenza, ecc.

Operazioni con San Marino

Ai fini dell'applicazione dell'IVA, la Repubblica di San Marino è esclusa dal territorio della Repubblica italiana e dal territorio della CE; trovano, dunque, applicazione le norme relative alle esportazioni ed importazioni indicate agli artt. 8 e 9 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La particolarità dell'ubicazione territoriale e l'assenza di Dogane determinano, comunque, la necessità di alcune procedure particolari che costituiscono una prerogativa degli scambi tra la Repubblica italiana e i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino (e allo Stato della Città del Vaticano).

Dette procedure sono regolate dall'art. 71 del d.P.R. 633/1972 e dai successivi provvedimenti.

A) Cessioni di beni a San Marino

Le cessioni di beni ad operatori sammarinesi, eseguite mediante trasporto o consegna degli stessi verso la Repubblica di San Marino, sono considerate assimilate alle esportazioni per espresso rinvio all'art. 8 del d.P.R. 633/1972; ai fini IVA, le operazioni in argomento beneficiano, pertanto, della non imponibilità, applicabile anche ai servizi connessi che, per rinvio all'art. 9, sono equiparati ai servizi internazionali.

Gli operatori economici italiani che effettuano cessioni nei confronti di operatori economici sammarinesi devono emettere, nei termini stabiliti dall'art. 21 del d.P.R. 633/1972, fattura in quadrupliche esemplare, tre dei quali devono essere consegnati o spediti all'acquirente sammarinese ed uno trattenuto dal cedente; uno dei tre esemplari consegnati al cessionario dovrà da questi essere restituito, munito della marca apposta dall'ufficio tributario di San Marino, con timbro a secco dello stesso.

La fattura, oltre agli elementi richiesti dall'art. 21 del d.P.R. 633/1972, deve obbligatoriamente indicare il numero identificativo fiscale del cessionario sammarinese; la stessa deve, inoltre, essere regolarmente annotata nel registro di cui all'art. 23 del d.P.R. 633/1972.

L'applicabilità delle disposizioni di cui agli artt. 8 e 9 del d.P.R. 633/1972 e, quindi, la non imponibilità delle operazioni in argomento, è subordinata alla prova, da parte dell'operatore economico italiano, dell'avvenuta introduzione dei beni nello Stato sammarinese. A tal fine, l'art. 4 del d.m. 24 dicembre 1993 richiede espressamente la sussistenza delle seguenti tre condizioni da parte dell'operatore italiano:

- 1) possesso dell'esemplare della fattura con marca e timbro dell'ufficio tributario della Repubblica di San Marino, restituita dal soggetto acquirente sammarinese. Si precisa che, ai sensi dell'art. 3 dello stesso decreto, tale esemplare della fattura deve essere allegato al documento di accompagnamento dei beni viaggianti, del quale permane l'obbligo di emissione nell'interscambio commerciale italosammarinese. Qualora, entro 40 giorni dalla cessione, il cedente italiano non abbia ricevuto la copia della fattura vidimata, deve effettuare una comunicazione all'ufficio tributario di San Marino e, per conoscenza, all'ufficio IVA territorialmente competente;

- 2) registrazione della fattura nel registro delle vendite e annotazione a margine dell'avvenuta ricezione della copia di fattura regolarmente vidimata;
- 3) indicazione dell'operazione, per la sola parte fiscale, nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni (INTRA 1). Da tale ultimo obbligo sono esonerati i soggetti che non effettuano scambi intracomunitari con altri Paesi.

B) Cessioni di beni a privati residenti a San Marino

Le cessioni a privati sono regolarmente assoggettate ad IVA.

C) Cessioni da San Marino ad enti non commerciali

Per gli acquisti effettuati da enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta, da operatori sammarinesi, si pongono due ipotesi, in base al volume degli acquisti effettuati nel corso dell'anno:

- a) per gli acquisti superiori a 16 milioni di lire nell'anno precedente o per il superamento in corso d'anno gli enti sono tenuti alla richiesta di partita IVA ed al versamento in Italia dell'imposta dovuta; come adempimento connesso è richiesta l'annotazione degli acquisti su un registro appositamente predisposto, ove le fatture di acquisto devono essere opportunamente integrate con le modalità richieste per le fatture da importazione. I soggetti devono, poi, presentare una dichiarazione mensile all'ufficio IVA competente, indicando l'imposta dovuta e versando l'importo corrispondente; la dichiarazione è redatta su stampato conforme al modello INTRA 12 (allegata al d.m. 16 febbraio 1993);
- b) per gli acquisti inferiori a 16 milioni di lire il pagamento dell'imposta avviene all'operatore sammarinese. Prima di ogni acquisto, gli enti sono tenuti alla presentazione, presso i competenti uffici IVA, di una dichiarazione in duplice esemplare su stampato conforme al modello INTRA 13 (allegata al d.m. 16 febbraio 1993). Nella dichiarazione si devono indicare l'ammontare imponibile dell'acquisto che si deve effettuare e l'ammontare degli acquisti sino ad allora operati nel corso dell'anno dalla Repubblica di San Marino. Il limite dei 16 milioni di lire deve essere calcolato al netto dell'imposta addebitata dal cedente sammarinese.

D) Beni in transito

Per i beni che, provenienti dall'estero, sono destinati alla Repubblica di San Marino e transitano per il territorio italiano, la relativa IVA viene assunta in deposito dalla Dogana al momento dell'introduzione dei beni nel territorio nazionale e sarà rimborsata alla Repubblica di San Marino successivamente all'introduzione dei beni nel suo territorio.

E) Prestazioni di servizi

Le modalità applicative delle suddette norme sono regolate dal d.m. 24 dicembre 1993, in vigore dal 1° gennaio 1994, le cui disposizioni sono riferite alle sole cessioni di beni e relative prestazioni accessorie (trasporti, imballaggi, ecc.). Restano escluse dalla specifica regolamentazione le prestazioni di servizi, con riferimento

alle quali sono, pertanto, unicamente applicabili le disposizioni contenute nel d.P.R. 633/1972 e quelle introdotte dal d.l. 30 agosto 1993, n. 331.

F) Passaggi di merce in lavorazione

1) Beni inviati in Italia da San Marino

I beni inviati in Italia devono essere annotati, a cura di chi effettua la lavorazione, su apposito registro vidimato e numerato; l'annotazione avviene sulla base di quanto indicato, in termini di natura e quantità del bene, sul documento di trasporto compilato dal committente sammarinese e vidimato dall'ufficio tributario di San Marino.

Il documento viene emesso in duplice copia, una delle quali viene vidimata dall'ufficio tributario di cui sopra, a riprova del rientro della merce nella Repubblica di San Marino.

2) Beni inviati a San Marino dall'Italia

La procedura è analoga a quella vista per l'operazione inversa: in questo caso, è l'operatore sammarinese che deve emettere la fattura in duplice copia sulla base del documento accompagnatorio compilato dal committente italiano; una copia della fattura deve essere vidimata dall'ufficio tributario sammarinese. Il committente italiano, al momento del ricevimento dei prodotti rilavorati, dovrà pagare l'IVA risultante dalla fattura emessa dal soggetto sammarinese, salvo poi la facoltà di detrarsi l'importo versato dal proprio debito d'imposta.

G) Presentazione degli elenchi Intrastat

Il territorio della Repubblica di San Marino non fa parte del "territorio della Comunità" come definito dall'art. 7, primo comma, lett. *b*), del d.P.R. 633/1972, ma viene, tuttavia, considerato parte del territorio "doganale" della CE dall'art. 3, comma 2, lett. *c*), del Regolamento CEE 12 ottobre 1992, n. 2913/92 (codice doganale comunitario), in ragione della Convenzione ad esso applicabile conclusa con lo Stato italiano il 31 marzo 1939.

Per tale motivo, l'art. 4, lett. *c*), del d.m. 24 dicembre 1993 ha stabilito che il cedente nazionale debba redigere e presentare l'elenco INTRA 1 delle cessioni intracomunitarie anche per le cessioni a San Marino. La stessa norma aggiunge, tuttavia, che sono esentati da tale obbligo i cedenti che non intrattengono rapporti commerciali con i Paesi comunitari.

Circa l'interpretazione da attribuire a tale ultima dizione, il Ministero delle finanze ha ritenuto che, essendo la stessa inserita nel Titolo I del decreto che disciplina le cessioni di beni dall'Italia verso San Marino, sia da escludersi ogni riferimento agli acquisti intracomunitari. Pertanto, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- 1) l'operatore nazionale effettua cessioni verso San Marino e verso altri Stati comunitari: l'obbligo di presentare gli elenchi sussiste anche nel caso in cui, nel corso di un mese o di un trimestre, non siano poste in essere cessioni intracomunitarie;

- 2) l'operatore nazionale effettua esclusivamente cessioni verso San Marino (come nel caso proposto): non sussiste l'obbligo di presentare gli elenchi;
- 3) l'operatore nazionale effettua cessioni verso San Marino e acquista beni in altri Stati membri: non sussiste l'obbligo di presentare gli elenchi.
- 4) Pertanto, la società in questione, se non effettua anche cessioni intracomunitarie, non è tenuta alla compilazione dell'elenco INTRA 1.

In caso contrario, includerà in tale elenco anche le cessioni verso San Marino, ancorché per la sola parte statistica.

È da notare che la Risoluzione ministeriale n. 83/E del 1997 ha precisato che in nessun caso l'ammontare delle cessioni effettuate verso San Marino influisce sulla periodicità degli elenchi; così, ad esempio, se la società dovesse effettuare in futuro cessioni intracomunitarie per 10 milioni di lire e cessioni verso San Marino per 200 milioni di lire, sarebbe comunque tenuta a compilare l'elenco INTRA 1 con periodicità annuale.

Sulla base di quanto esposto si deve, quindi, desumere che, nonostante l'eventuale obbligo di presentazione dei modelli INTRA (adempimento che si ritiene avere esclusiva valenza ai fini dell'applicazione degli artt. 8 e 9 del d.P.R. 633/1972), le cessioni di beni effettuate ad operatori sammarinesi devono equipararsi alle cessioni all'esportazione e per tale motivo non devono essere incluse nel rigo VP1, colonna 2, della dichiarazione IVA periodica.

H) Provvedimenti disciplinanti gli scambi tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino

| Provvedimento | Descrizione |
|---------------------------------------|---|
| D.m. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 71 | Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino |
| D.m. 29 dicembre 1972 | Disciplina, agli effetti dell'IVA, dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino |
| D.m. 24 gennaio 1979 | Disciplina, agli effetti dell'IVA, dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino. Introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti. |
| D.m. 26 gennaio 1983 | Modificazioni al d.m. 29 dicembre 1972 concernente la disciplina, agli effetti dell'IVA, dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino |

| | |
|---------------------------------------|--|
| D.m. 30 marzo 1992 | Modificazioni al d.m. 29 dicembre 1972 concernente la disciplina, agli effetti dell'IVA, dei rapporti di scambio tra la repubblica Italiana e la repubblica di San Marino. |
| D.m. 24 dicembre 1993 | Disciplina, agli effetti dell'IVA, dei rapporti di scambio tra la Repubblica Italiana e la Repubblica di San Marina |
| C.m. 20 aprile 1973, n. 30/510542 | IVA. Rapporti di interscambio italo-sanmarinesi |
| R.m. 4 ottobre 1972, n.502482 | IVA. Servizi internazionali. Autoservizi pubblici di linea con la Repubblica di San Marino. |
| C.m. 18 ottobre 1973, n. 59/512107 | IVA. Importazioni di beni dalla Repubblica di San Marino |
| R.m. 17 aprile 1974, n. 33922 | IVA. Rapporti di interscambio con la Repubblica di San Marino. Art.9 del d.m. 29 dicembre 1972. Obbligo di osservanza dagli uffici doganali. |
| R.m. 20 giugno 1974, n. 520193 | IVA. Temporaneo deposito nel territorio dello Stato di beni della repubblica di San Marino. Condizioni per la non imponibilità |
| R.m. 5 luglio 1975, n.524182 | IVA. Importazioni. Operazioni con la Repubblica di San Marino. Disciplina fiscale |
| R.m. 6 agosto 1977, n.411847 | IVA. Prestazioni di servizi rese da notai sanmarinesi a soggetti d'imposta italiane. Obblighi conseguenti |
| R.m. 24 settembre 1977, n.411753 | IVA. Importazioni dalla Repubblica di San Marino. Omessa fatturazione. Sanzione applicabile |
| R.m. 13 ottobre 1980, n.421957 | IVA. Acquisti di autovetture. Esportazioni effettuate nella Repubblica di San Marino |
| R.m. 5 maggio 1982, n.390343 | IVA. Esportazioni. Cessioni all'esportazione tra Italia e Repubblica di San Marino |
| R.m. 18 novembre 1985, n.4132 | Iva. Operazioni con San Marino. Importazioni da parte di privati |
| R.m. 24 maggio 1986, n. 415331 | IVA. Territorialità. Riparazioni eseguite a San |

| | |
|--------------------------------------|---|
| | Marino da resident nazionali |
| R.m. 20 giugno 1987, n.505196 | IVA. Importazioni. Autoveicoli provenienti da San Marino. |
| R.m. 16 ottobre 1991, n.465178 | IVA. Importazioni dalla Repubblica di San Marino da parte di un private consumatore |
| R.m. 18 febbraio 1992, n.465320 | IVA. Interscambio commerciale italo - sanmarinese |
| C.m 16 settembre 1996, n.225/E | D.P.R. 14 agosto 1996, n. 475, concernente la soppressione dell'obbligo di emission della bolla di accompagnamento |
| R.m. 3 marzo 1997, n.83/E | Acquisti presso la repubblica di San marino |
| R.m. 23 aprile 1997, n.83/E | Compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi delle cession di beni verso San Marino. Istanza. |
| R.m. 23 aprile 1997, n.88/E | Assogetamento ad Iva di prestazioni rese in Italia, a favore di Comuni, da parte di operatori sanmarinesi. Quesito. |

7.6. Le operazioni non imponibili ex art. 72, d.P.R. 633/1972

Ai sensi dell'art. 72, d.P.R. 633/1972, le seguenti operazioni **sono non imponibili e sono equiparate a quelle di cui agli articoli 8, 8-bis e 9:**

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle **sedi e dei rappresentanti diplomatici e consolari**, compreso il personale tecnico-amministrativo, appartenenti a Stati che in via di reciprocità riconoscono analoghi benefici alle sedi e ai rappresentanti diplomatici e consolari italiani;
- b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei **comandi militari degli Stati membri, dei quartieri generali militari internazionali e degli organismi sussidiari, installati in esecuzione del Trattato del Nord Atlantico**, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, nonché all'amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il medesimo Trattato;
- c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti:
 - **dell'Unione Europea,**
 - **della Comunità Europea dell'energia atomica,**

- **della Banca centrale Europea,**
 - **della Banca europea per gli investimenti,**
 - **degli organismi istituiti dall'Unione** cui si applica il protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, firmato a Bruxelles l'8 aprile 1965, reso esecutivo con legge 3 maggio 1966, n. 437, alle condizioni e nei limiti fissati da detto protocollo e dagli accordi per la sua attuazione o dagli accordi di sede e sempre che ciò non comporti distorsioni della concorrenza, anche se effettuate nei confronti di imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione, nei limiti, per questi ultimi, della partecipazione dell'Unione stessa;
- d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti **dell'Organizzazione delle Nazioni Unite e delle sue istituzioni specializzate** nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;
- e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti **dell'Istituto universitario europeo e della Scuola europea di Varese nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;**
- f) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti **degli organismi internazionali riconosciuti, diversi da quelli di cui alla lettera c),** nonché dei membri di tali organismi, alle condizioni e nei limiti fissati dalle convenzioni internazionali che istituiscono tali organismi o dagli accordi di sede.

Condizioni per la non imponibilità

- *Le disposizioni che determinano la non imponibilità trovano applicazione per gli enti indicati alle lettere a), c), d) ed e) se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono di importo superiore ad euro 300 (per importi inferiori ad euro 300, le operazioni si presumono imponibili).*
- *Il predetto limite di euro 300 non si applica alle cessioni di prodotti soggetti ad accisa, per le quali la non imponibilità relativamente all'imposta opera alle stesse condizioni e negli stessi limiti in cui viene concessa l'esenzione dai diritti di accisa.*
- *Per gli enti indicati nella lettera a) le disposizioni non si applicano alle operazioni per le quali risulta beneficiario un soggetto diverso, ancorché il relativo onere sia a carico degli enti e dei soggetti ivi indicati.*

7.7 Le cessioni intracomunitarie ex art. 41, d.l. 331/1993

Sono considerate cessioni intracomunitarie

le cessioni a titolo oneroso di beni spediti o trasportati, a cura del cedente o dell'acquirente o da terzi, nel territorio di un altro Stato membro a soggetti passivi di imposta. Si realizza cessione intracomunitaria anche quando i beni che ne costituiscono l'oggetto sono ceduti ad enti e associazioni non soggetti all'imposta, ad agricoltori in regime speciale, a operatori che effettuano solo operazioni attive esenti (purché i predetti soggetti non siano esonerati dal pagamento dell'imposta sugli acquisti UE nel proprio Stato e a condizione che comunichino al cedente nazionale il proprio codice identificativo).

Gli omaggi

Le cessioni a titolo gratuito non costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili, in quanto mancano del requisito dell'onerosità.

Per le cessioni non imponibili IVA deve essere emessa la relativa fattura secondo le seguenti modalità:

- occorre menzionare che si tratta di "operazione non imponibile ai sensi dell'art. 41, d.l. 331/1993";
- deve essere indicato il numero di partita IVA attribuito al cliente dallo Stato membro di appartenenza: l'indicazione della partita IVA del cliente è necessaria per beneficiare della non imponibilità della cessione;
- in caso di triangolazioni occorre indicare il numero di identificazione attribuito al cessionario dallo Stato membro di destinazione dei beni e la designazione dello stesso quale debitore dell'imposta. La designazione deve risultare dalla fattura emessa dal primo cessionario italiano.

Le fatture per le cessioni e le prestazioni intracomunitarie devono essere distintamente annotate nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni dall'emissione, ovvero entro il mese di emissione per le fatturazioni differite, secondo il numero progressivo di fattura attribuito.

Il comma 2 dell'art. 41, d.l. 331/1993 ha delineato le operazioni che possono essere assimilate alle operazioni di cessione intracomunitaria e che sono considerate non imponibili:

- le vendite di mezzi di trasporto nuovi (trasportati o spediti dal cedente, dall'acquirente o da terzi per suo conto in altro Stato membro) anche non effettuati nell'esercizio di imprese e anche se l'acquirente non è soggetto IVA;
- l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro a cura di un soggetto passivo IVA italiano per competenze della sua impresa, anche se destinati ad altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto nazionale.

Sono equiparate anche le operazioni di invio della merce in un altro Paese UE con stoccaggio nel magazzino del cliente comunitario e trasferimento a quest'ultimo della proprietà solo al momento del prelievo.

| | |
|--|----------------------------|
| Cessioni a soggetti d'imposta in altri Paesi UE e con trasporto in altro Paese UE non imponibile | Art. 41, comma 1, lett. a) |
| Cessione di beni spediti in altro stato UE e ivi installati, montati o o assienati dal fornitore per suo conto non imponibile | Art. 41, comma 1, lett. c) |
| Cessione di mezzi di trasporto nuovi a chiunque e da chiunque trasportati in altro Stato UE non imponibile | Art. 41, comma 2, lett. b) |
| Vendite in base a catalogo, per corrispondenza e simili (vendite a distanza) a private non imponibile da euro 100.000,00 in poi (o su opzione) | Art. 41, comma 1, lett. b) |
| Invio dei beni in altri Stati UE nell'ambito della stessa impresa non imponibile se l'impresa è soggetta d'imposta anche nell'altro Stato UE | Art. 41, comma 2, lett. c) |

Non costituisce cessione l'invio nel territorio di altro Stato UE di beni oggetto di operazioni di perfezionamento o di manipolazione, o destinati ad essere temporaneamente utilizzati per prestazioni nonché di beni che, se fossero importati, beneficerebbero della temporanea importazione.

7.8 Operazioni triangolari

Le triangolazioni sono operazioni nelle quali i beni sono oggetto di due trasferimenti giuridici, ma vengono consegnati direttamente dal primo fornitore al secondo cessionario con un unico trasferimento fisico.

Art. 58, d.l. 30 agosto 1993, n. 331 - Operazioni non imponibili

1. Non sono imponibili, anche agli effetti del secondo comma dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. La disposizione si applica anche se i beni sono stati sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

In ambito intracomunitario l'art. 58, d.l. 331/1993, comma 1 stabilisce che:

non sono imponibili le cessioni di beni effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.

In base alla residenza dei soggetti partecipanti si possono avere:

- triangolazioni nazionali: con due operatori residenti e un terzo soggetto residente in qualsiasi altro Paese UE;
- triangolazioni comunitarie: con tre operatori residenti in tre diversi Paesi UE;
- triangolazioni extracomunitarie: con un operatore residente in Paese extra UE.

La circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 analizza alcuni casi di triangolazione, dandone precise delucidazioni; ci si limita in questa sede ad illustrarne il meccanismo attraverso la tabella che segue e l'esposizione delle principali triangolazioni, rimandando al testo di prassi per maggiori informazioni.

| Operazione | Adempimenti/fatturazione | Intrastat |
|---|--|-----------|
| Triangolazione comunitaria | | |
| Operatore italiano (IT) acquista beni da soggetto d'imposta residente in Olanda (NL), con incarico a quest'ultimo di consegnarli direttamente al proprio cliente residente in Grecia (EL) | IT nel rapporto con il fornitore olandese pone in essere un acquisto intracomunitario (art. 38) e nel rapporto con il cliente greco effettua una cessione intracomunitaria (art. 41). | Si |
| Operatore italiano (IT) fornisce beni a cliente olandese (NL), con consegna diretta in Grecia al cessionario (EL) di quest'ultimo | L'operatore italiano effettua una cessione intracomunitaria. Emette fattura non imponibile (art. 41, comma 1) nei confronti del cliente olandese, da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse (art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972). | Si |
| Operatore italiano (IT) acquista da fornitore comunitario (NL) beni provenienti da un terzo Stato membro (EL) | L'operatore italiano: riceve fattura senza addebito d'imposta, con la quale il fornitore olandese lo designa espressamente quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta in Italia; integra e registra il documento nei modi stabiliti dagli artt. | Si |

| | | |
|--|--|--------------|
| | 46 e 47 del decreto legge | |
| Triangolare con intervento di soggetto residente al di fuori del territorio comunitario | | |
| Operatore italiano fornitore dei beni cede a soggetto svizzero (CH) con consegna da parte dell'operatore italiano in Grecia (EL) | L'operatore residente non effettua né una cessione all'esportazione, poiché i beni sono diretti in altro Stato membro, né un'operazione intracomunitaria, in quanto suo cessionario è un soggetto extracomunitario. Nei confronti del cliente svizzero viene emessa fattura con addebito d'imposta, non recuperabile ai sensi dell'art. 38-ter del d.P.R. n. 633 del 1972. Infatti l'acquirente extracomunitario, nel disporre il trasferimento dei beni al proprio cliente greco, pone in essere una cessione di beni esistenti nel territorio dello Stato e perciò rilevante ai fini dell'imposta (art. 7, comma 2 del d.P.R. 633/1972) (1). | No |
| Cessione di beni a soggetto greco con consegna da parte dell'operatore italiano in Svizzera | In tale fattispecie l'operatore nazionale effettua una cessione all'esportazione e conseguentemente emette nei confronti del proprio cliente greco una fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera a), del d.P.R. 633/1972, e per i beni ceduti cura, direttamente o tramite terzi, il trasporto o la spedizione fuori dell'ambito comunitario, nonché le operazioni doganali di esportazione. | No |
| Acquisto di beni da soggetto svizzero a cui viene dato l'incarico di diretta consegna in Grecia al cliente dell'operatore italiano | L'operatore italiano effettua nei confronti dell'operatore greco una cessione di beni esistenti in territorio extracomunitario e come tale fuori dal campo di applicazione dell'IVA, come si evince, argomentando <i>a contrario</i> , dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. 633/1972. | No |
| Acquisto di beni da soggetto greco a cui viene dato l'incarico di diretta consegna in Svizzera al cliente dell'operatore italiano Operatore italiano destinatario finale dei beni acquista da fornitore greco di beni provenienti dalla Svizzera | L'intera operazione non rileva ai fini del pagamento del tributo nel territorio dello Stato, in quanto l'operazione di esportazione viene eseguita nel territorio greco. L'operazione, per quanto attiene il contribuente italiano, non rientra nell'ottica intracomunitaria, atteso che si realizza per il soggetto residente un'importazione. | No No |

| Triangolare con intervento di soggetto residente al di fuori del territorio comunitario | | |
|---|---|-----------|
| <p>Operatore italiano destinatario finale dei beni acquista da fornitore svizzero di beni provenienti dalla Grecia</p> | <p>Salvo diversa disposizione della normativa greca, il soggetto svizzero dovrebbe nominare un rappresentante fiscale in uno dei due Paesi membri interessati dalla triangolare:</p> <p>la nomina del rappresentante in Grecia comporta la realizzazione di un'operazione intracomunitaria, per cui l'italiano è tenuto ad integrare e registrare, ai sensi degli artt. 46 e 47, la fattura ricevuta dal proprio cedente, con conseguente obbligo di presentazione del <i>listing</i>;</p> <p>la nomina, invece, del rappresentante in Italia pone a carico di quest'ultimo l'adempimento degli obblighi connessi con gli acquisti intracomunitari; mentre per l'operatore italiano si realizza un acquisto in Italia soggetto ad imposta;</p> <p>qualora si avvalga di un proprio rappresentante già operante in uno degli altri Stati membri, nel qual caso l'operazione è inquadrabile come una triangolare comunitaria.</p> | <p>Si</p> |
| Triangolare con lavorazione | | |
| <p>Operatore nazionale (IT1) vende materie prime a soggetto greco (EL) e consegna, per conto del proprio cliente EL, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà i beni a EL</p> | <p>Obblighi del cedente IT1:</p> <p>effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera <i>a</i>) per la quale emette fattura nei confronti di EL, senza addebito d'imposta;</p> <p>emette bolla di accompagnamento per la consegna dei beni, su incarico di EL, alla ditta nazionale trasformatrice IT2.</p> <p>Obblighi del soggetto nazionale IT2, che effettua la lavorazione:</p> <p>riporta in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. 633/1972, i beni ricevuti da IT1, per conto di EL;</p> <p>emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2,</p> | <p>si</p> |

| | | |
|---|---|----|
| | lettera <i>a</i>). | |
| Operatore nazionale (IT) acquista materie prime da soggetto greco (EL1) con incarico a questi di consegnarle per la successiva lavorazione ad altro soggetto greco (EL2), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Italia al committente nazionale (IT) | Obblighi dell'operatore nazionale: integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito d'imposta da EL1 ed EL2 | Si |
| Operatore nazionale (IT) cede materie prime a soggetto greco (EL) con consegna per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Grecia al committente greco (EL) | Obblighi dell'operatore nazionale: emette fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera <i>a</i>), per la cessione intracomunitaria dei beni, nei confronti di EL | Si |

| Triangolare con lavorazione | | |
|---|--|----|
| Operatore nazionale (IT) acquista materie prime da soggetto greco (EL) e le fa consegnare, per la successiva trasformazione, dal proprio fornitore greco a soggetto portoghese (PT), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Italia al committente italiano (IT) | Obblighi dell'operatore nazionale: integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito di imposta da EL e PT. | Si |
| Operatore nazionale (IT) riceve per la trasformazione materie prime, che gli vengono inviate per conto del committente greco (EL) dal fornitore di questi (PT). Al termine della lavorazione IT invia il bene finito ad EL | non costituisce acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti da altro Stato membro, in vista di una lavorazione per conto di committente comunitario, se i beni sono successivamente inviati al committente o a terzi per suo conto fuori del territorio italiano; è assimilata ad una cessione intracomunitaria | No |

| | | |
|--|---|----|
| | <p>non imponibile la consegna in altro Stato membro al committente soggetto di imposta o a terzi per suo conto, di beni prodotti, montati o assemblati nello Stato, utilizzando in tutto o in parte materie prime o beni spediti in Italia o comunque forniti dal committente o da terzi per suo conto.</p> <p>Obblighi del soggetto effettuante la lavorazione: annota in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. 633/1972, i beni ricevuti da PT, per conto di EL; emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lettera a).</p> | |
| Operatore nazionale (IT) invia materie prime a soggetto greco (EL1), per lavorazione, con incarico a questi di inviare il semilavorato per ulteriore trasformazione ad altro soggetto greco (EL2), al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Italia a IT | <p>Obblighi dell'operatore nazionale: annota in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. 633/1972, i beni inviati per la lavorazione; integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito di imposta da EL1 ed EL.</p> | Si |

1. La circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 prosegue nel seguente modo: "Peraltro, qualora l'operatore svizzero nomini un proprio rappresentante fiscale, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

nomina del rappresentante in Italia: effettua un acquisto rilevante ai fini dell'imposta nazionale, con la possibilità di avvalersi del regime della non imponibilità qualora faccia ricorso all'operazione triangolare interna di cui all'art. 58, comma 1 (cfr. B.16.1), e pone in essere una cessione intracomunitaria con il cliente greco;

nomina del rappresentante in Grecia: si realizza una cessione intracomunitaria tra l'operatore italiano ed il rappresentante fiscale del soggetto svizzero in Grecia e, successivamente, da parte di quest'ultimo un'operazione rilevante fiscalmente nell'altro Stato membro (cfr. B.16.2);

utilizzo di un proprio rappresentante fiscale che già operi in altro Stato membro, diverso dall'Italia e dalla Grecia: l'operazione può inquadrarsi nella triangolare comunitaria di cui al punto B.16.2".

8.

Le importazioni

8.1 Importazioni definitive

Il primo e il secondo comma dell'art. 67 del d.P.R. n. 633/1972 contengono un'elencazione di operazioni definite come importazioni soggette ad IVA.

Tale elencazione non è tuttavia tassativa poiché rientrano nella categoria delle importazioni, sebbene non siano espressamente ed esplicitamente contemplate tra le fattispecie di cui al citato art. 67 del d.P.R. n. 633/1972, le c.d. importazioni definitive di cui all'art. 36 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale).

Infatti, come visto, l'art. 1 del d.P.R. 633/1972 conferma che le importazioni da chiunque effettuate, sono soggette ad IVA.

Nel caso in cui il soggetto che importa i beni agisca in veste di imprenditore, artista o professionista, potrà procedere con la detrazione dell'IVA sull'importazione rispettando le limitazioni dell'art. 19 ai fini della detrazione.

Nel caso si tratti di un privato che effettua l'importazione, quest'ultimo ne resta inciso poiché per portare a termine le operazioni di sdoganamento deve pagare l'IVA relativa all'acquisto oggetto dell'importazione.

Il d.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973 regola tempi e modi di effettuazione delle operazioni di sdoganamento e delle relative formalità per la regolarizzazione dell'IVA.

La merce importata da soggetto italiano giunge in Italia e deve subire il c.d. sdoganamento, ovvero, trattandosi di una operazione soggetta ad IVA occorre espletare le formalità di fuoriuscita dalla dogana e corrispondere la relativa IVA.

- Le merci che "si fermano" sul Territorio italiano si dicono "importate definitivamente", come meglio specificato dall'art. 133 del d.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973.
- Al momento dello sdoganamento occorre presentare, come da art. 56, la dichiarazione doganale (meglio nota come bolla doganale).

... omissis...

Art. 56 - Dichiarazione doganale

1. Ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in dogana da rendersi ai sensi dell'articolo 64 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992.

Art. 57 - Forma e contenuto della dichiarazione. Casi di nullità

La dichiarazione dev'essere compilata per iscritto e sottoscritta dal dichiarante. La dichiarazione verbale è ammessa per le merci che i viaggiatori portano per loro uso personale e negli altri casi stabiliti con decreto del Ministro per le finanze.

La dichiarazione scritta deve contenere le seguenti indicazioni:

- a) il nome, il cognome e il domicilio del dichiarante, nonché del proprietario delle merci che fosse da lui rappresentato;*
- b) i luoghi di origine, di provenienza e di destinazione delle merci;*
- c) il numero e la specie dei colli con le marche e cifre numeriche;*
- d) la descrizione delle merci, per ciascun collo, con l'indicazione, secondo le denominazioni della tariffa, della qualità, composizione e quantità, e per le voci di tariffa che siano determinate con decreto del Ministro per le finanze, con la indicazione anche delle denominazioni commerciali;*
- e) il valore delle merci.*

Nella dichiarazione scritta devono essere indicati, inoltre, gli importi dei singoli tributi gravanti sulla merce e l'ammontare complessivo della somma da pagare o da garantire, calcolati sulla base degli elementi dichiarati a norma del comma precedente; per tale adempimento coloro che non siano operatori professionali possono chiedere l'assistenza gratuita di un funzionario della dogana. Gli errori commessi nella indicazione dei dati predetti non danno luogo ad applicazione di penalità.

In casi particolari il capo della dogana o chi per esso può esonerare il dichiarante dall'obbligo di cui al precedente comma; l'esonero può essere altresì disposto in via generale dal Ministero delle finanze per determinate specie di operazioni doganali, in relazione alle esigenze dei traffici.

La dichiarazione si considera nulla quando porti correzioni, cancellature od altre alterazioni; quando, salvo il disposto di cui al secondo comma dell'art. 351, i dati relativi alla quantità ed al valore sulla base dei quali debbono essere liquidati i diritti non vi siano indicati, oltre che in cifre, anche in lettere, o quando manchi qualunque altra indicazione prevista da questo articolo. La nullità non può essere fatta valere dal dichiarante quando la dichiarazione è stata accettata dalla dogana.

Insieme con la dichiarazione devono essere, su richiesta della dogana, presentati tutti i documenti commerciali e di trasporto relativi alla merce dichiarata ed ogni altro documento la cui presentazione sia prescritta da disposizioni speciali.

... omissis...

Art. 133 - Bolletta di importazione definitiva

Per l'ammissione delle merci alla importazione definitiva deve essere presentata apposita dichiarazione, compilata a norma dell'art. 57.

Eseguito l'accertamento, liquidati e riscossi i diritti, è consegnata all'operatore la "bolletta di importazione definitiva".

Oltre le indicazioni contenute nella dichiarazione e gli estremi di registrazione, nella bolletta deve risultare la data in cui le merci sono state asportate dagli spazi doganali ovvero, per le operazioni eseguite fuori di detti spazi, sono state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore.

Art. 134 - Condizione giuridica delle merci definitivamente importate

Le merci estere per le quali sono state osservate le condizioni e formalità prescritte per l'importazione definitiva diconsi «nazionalizzate» e sono equiparate, agli effetti del presente testo unico, a quelle nazionali, salvo che per esse non sia altrimenti disposto.

... omissis...

Come accennato all'inizio del presente paragrafo l'art. 67, commi 1 e 2, del d.P.R. 633/1972 contiene un'elencazione di operazioni, definite come importazioni (soggette ad IVA), aventi per oggetto beni, introdotti nel territorio (fiscale) dello Stato, provenienti da Paesi o territori terzi e che non siano già stati immessi in libera pratica in un altro Paese membro.

In particolare, sono considerate importazioni:

- le operazioni di immissione in libera pratica, per le quali sia prevista la sospensione del pagamento dell'IVA qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità europea;
- le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'art. 2, lett. b), del reg. del 16 luglio 1985, n.

1999/1985/C.E., abrogato e sostituito dal Codice doganale comunitario;

- le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tali quali e che, in base a disposizioni comunitarie, non fruiscono dell'esenzione totale dai dazi di

importazione;

- le operazioni di immissione in consumo di beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare;
- le operazioni di rimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità europea;
- le operazioni di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità europea.

8.2 Operazione di immissione libera pratica

L'art. 10 della l. 14 ottobre 1957, n. 1203 (c.d. Trattato di Roma, istitutivo della Comunità economica europea) dispone che sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da Paesi o territori terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità d'importazione, nonché riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili in base alla tariffa doganale comune.

Nello specifico, l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria ed implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti.

Peraltro, le operazioni di immissione in libera pratica non sono soggette ad IVA nel territorio dello Stato italiano qualora i beni importati siano destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità economica europea. In tal caso, è infatti la cessione intracomunitaria successivamente realizzata che sconta, nel Paese di destinazione, la relativa imposta.

A tal fine, il proseguimento delle merci verso un altro Stato membro, a destinazione di un soggetto passivo IVA ivi registrato, deve figurare nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie (mod. INTRA 1- bis) relativo al periodo di effettuazione della spedizione delle merci.

Inoltre, il soggetto che intende effettuare le predette operazioni è tenuto a dichiarare, nel mod. DAU- IMP, che i beni da immettere in libera pratica sono destinati a successiva cessione e spedizione verso un altro soggetto passivo IVA di un altro Stato membro.

8.3 Operazioni di perfezionamento attivo

In via preliminare, occorre ricordare che, in linea generale, le operazioni di perfezionamento riguardano la lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, assemblaggio e adattamento ad altre merci, la trasformazione di merci, la ripartizione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto e l'utilizzazione di talune merci che non si ritrovano nei prodotti compensatori, ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento anche se scompaiono totalmente o parzialmente durante la loro utilizzazione.

Il regime fiscale applicabile, ai fini IVA, alle operazioni di perfezionamento dipende dal luogo in cui le

lavorazioni sono effettuate: se queste ultime sono eseguite nel territorio dello Stato italiano si parla di perfezionamento attivo; al contrario, se le lavorazioni sono effettuate all'estero si parla di perfezionamento passivo.

Con particolare riferimento al regime del perfezionamento attivo di cui all'art. 2, lett. b), del reg. CEE n. 1999/1985, abrogato e sostituito dal codice doganale comunitario, occorre innanzitutto osservare come tale procedura sia disciplinata anche dagli artt. 175 e seguenti del d.P.R. n. 43/1973 sotto la denominazione di temporanea importazione.

Tali disposizioni sono state oggetto di revisione a seguito dell'attuazione della disciplina del perfezionamento attivo, contenuta nella direttiva del 4 marzo 1969, n. 73/1969/CE, avvenuta ad opera del d.P.R. 30 dicembre 1969, n. 1133.

L'art. 2 della citata direttiva fornisce la definizione del regime doganale del perfezionamento attivo, disponendo che, con tale denominazione, si intende indicare il regime doganale con il quale si sottopone a perfezionamento, senza pagamento di dazi doganali, tasse di effetto equivalente e prelievi agricoli, merci importate che non soddisfano le condizioni previste dagli artt. 9 e 10 del Trattato, a condizione che dette merci siano destinate ad essere esportate al di fuori del territorio doganale della Comunità europea, in tutto o in parte, sotto forma di prodotti compensatori.

Sulla base di tale definizione, l'art. 67, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 633/1972 stabilisce che le operazioni di perfezionamento attivo eseguite nel territorio dello Stato italiano costituiscono importazione soggette ad IVA.

8.4 Operazioni di ammissione temporanea

Le "operazioni di ammissione temporanea" sono definite, nell'ambito del d.P.R. n. 43/1973, con la denominazione di "operazioni di temporanea importazione".

L'art. 175 del d.P.R. n. 43/1973 stabilisce, infatti, che la nozione di "temporanea importazione", così come modificata a seguito dell'attuazione della direttiva del 4 marzo 1969, n. 73/1969/CE relativa all'istituto doganale del perfezionamento attivo, "può essere altresì consentita a titolo di speciale agevolazione per il traffico internazionale, secondo le disposizioni della sezione terza del presente capo".

In particolare, l'art. 214 del citato d.P.R. n. 43/1973, nel definire il traffico internazionale in regime di temporanea importazione ed esportazione, prevede speciali agevolazioni per il movimento di specifici beni (es. veicoli) "spediti da e per l'estero e da riesportare o reimportare tal quali, per essere impiegati per" variegati utilizzi (es. per tentarne la vendita, per il collaudo, ecc.).

In modo pressoché analogo, l'art. 67, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633/1972 dispone che costituiscono

importazioni (soggette ad IVA) anche le "operazioni di ammissione temporanea" aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tal quali, che, in base a disposizioni comunitarie, non fruiscono dell'esenzione totale dai dazi di importazione.

In particolare, per tali operazioni, gli artt. 137 e ss. del codice doganale comunitario prevedono che il regime dell'ammissione temporanea è preordinato all'utilizzazione, nel territorio doganale della Comunità europea, in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione delle tasse di effetto equivalente e dei prelievi agricoli, di merci non comunitarie destinate ad essere riesportate senza aver subito modifiche, fatta eccezione per il loro deprezzamento "normale" dovuto all'uso.

Immissione in consumo di beni provenienti da taluni territori esclusi dalla Comunità europea

Costituiscono altresì importazione soggette ad IVA le operazioni di immissione in consumo di beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie, ovvero dai Dipartimenti francesi d'oltremare.

Reimportazioni a scarico di temporanea esportazione fuori dalla Comunità europea

Le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità europea consistono nella reintroduzione, in Italia, di beni precedentemente oggetto di temporanea esportazione al di fuori del territorio della Comunità europea per essere sottoposti a lavorazione, riparazione o trasformazione.

Nello specifico, le merci spedite fuori del territorio doganale della Comunità europea per essere sottoposte a determinati trattamenti possono, dietro documentata istanza dei soggetti interessati, essere ammesse all'esportazione temporanea quando i prodotti da ottenersi a seguito di tali trattamenti (c.d. prodotti compensatori) sono destinati ad essere reimportati nel territorio della Comunità.

La temporanea esportazione è consentita allorché le merci da esportare siano destinate a ricevere specifici trattamenti, quali la trasformazione in prodotti aventi caratteristiche chimiche, fisiche od organolettiche diverse da quelle delle merci temporaneamente esportate, ovvero la lavorazione diversa dai trattamenti di cui sopra, compresi il montaggio, l'assieme e l'adattamento ad altre merci, o ancora la riparazione, compresi il riattamento e la messa a punto.

È, inoltre, ammesso ricorrere al regime della temporanea esportazione qualora sia possibile riconoscere, all'atto della reimportazione, l'identità o l'avvenuto utilizzo delle merci precedentemente esportate.

8.5 Reintroduzione di merci precedentemente esportate al di fuori della Comunità europea

A richiesta del soggetto interessato, può essere applicata l'esenzione dai dazi all'importazione qualora le merci comunitarie precedentemente esportate fuori del territorio doganale comunitario siano, entro il termine di tre anni, ivi reintrodotte e immesse in libera pratica.

Tuttavia, se, anteriormente alla loro esportazione dal territorio doganale della Comunità europea, le merci in reintroduzione erano state immesse in libera pratica, con beneficio di un dazio all'importazione ridotto o nullo in relazione alla loro utilizzazione per fini particolari, l'esenzione dal pagamento dei dazi all'importazione può essere concessa soltanto se dette merci siano utilizzate per gli stessi fini.

L'esenzione dei dazi all'importazione non è, tuttavia, concessa per le merci esportate fuori del territorio doganale della Comunità europea nell'ambito del regime del perfezionamento passivo, a meno che tali merci non si trovino nello stato in cui sono State esportate, nonché per le merci che sono state oggetto di una misura comunitaria che ne impone l'esportazione in Paesi terzi.

9.

Le operazioni intracomunitarie

Ai sensi dell'art. 38 del d.l. 331/1993, sono soggette ad imposta anche le operazioni intracomunitarie, cioè effettuate con soggetti residenti in un altro Stato membro. Allo scopo di favorire queste operazioni, è stata istituita un'anagrafe dei soggetti passivi dell'IVA di tutti i Paesi membri, gestita da un sistema informatico accessibile a tutti i Paesi membri.

È previsto un differente sistema di tassazione a seconda che gli scambi di beni abbiano come destinatari soggetti privati oppure soggetti passivi del tributo secondo la normativa del Paese di destinazione dei beni (ricordiamo che per soggetti passivi si intendono coloro che effettuano le operazioni imponibili).

Per le operazioni effettuate con soggetti privati, si applica il principio della tassazione nel Paese d'origine, si applicano cioè le regole applicabili alle operazioni all'interno dello Stato del soggetto cedente.

Per le operazioni effettuate invece con soggetti passivi (e quindi registrati all'anagrafe), esse vengono effettuate in regime di non imponibilità, e sono assoggettate ad IVA nel Paese di destinazione secondo le regole di questo.

9.1 Requisiti dell'acquisto intracomunitario

Secondo l'impostazione ormai classica, per configurare un acquisto intracomunitario soggetto ad IVA, sono necessari, pertanto, **tre requisiti** fondamentali.

- **Requisito soggettivo.** Il cedente e il cessionario devono essere soggetti passivi IVA in due differenti Stati membri. Tuttavia, se l'acquirente è persona giuridica, anche se non soggetto passivo (ente, associazione o altra organizzazione), l'acquisto si considera in ogni caso intracomunitario pur se effettuato per finalità estranee all'esercizio dell'impresa; è prescritto, infine, che il venditore non debba beneficiare dei regimi di franchigia per le piccole imprese.
- **Requisito oggettivo.** Si deve trattare di operazioni a titolo oneroso che implicano il trasferimento della proprietà di beni materiali. Le operazioni su beni immateriali non costituiscono acquisti intracomunitari, ma prestazioni di servizi.
- **Requisito territoriale.** I beni devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro all'altro a

cura di uno degli operatori coinvolti nell'operazione, ovvero di soggetti che agiscono per loro conto. La prescrizione appare chiara e, tuttavia, comporta qualche incertezza operativa nelle ipotesi in cui il trasferimento dei beni non avvenga, per esigenze di razionalizzazione del trasporto, contestualmente alla conclusione del contratto, ma dopo un certo lasso di tempo. Fermo restando la possibilità di servirsi delle norme sui "depositi IVA", pare ragionevole ritenere che il differimento dell'invio delle merci, qualora opportunamente documentato (ad esempio con contratto, lettere ecc.) non vada considerato di ostacolo alla concretizzazione dell'acquisto intracomunitario.

9.2 Acquisti intracomunitari assimilati

Deve considerarsi intracomunitaria l'introduzione da parte di una persona giuridica – non soggetto passivo – nel territorio di uno Stato membro dei beni materiali spediti o trasportati da un Paese terzo, non aderente alla UE, e importati presso un altro Paese UE: i beni sono, cioè, considerati spediti o trasportati a partire dallo Stato membro d'importazione. Quest'ultimo, concede all'importatore il rimborso dell'IVA assolta a titolo d'importazione nella misura in cui l'importatore prova che il suo acquisto è stato assoggettato all'imposta nello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto dei beni.

Il chiaro intento della suddetta disposizione è quello di evitare che si possano compiere degli arbitraggi sulle diverse aliquote IVA vigenti nei Paesi membri; si evitano così sensibili turbative di mercato che potrebbero aver luogo qualora si permettesse di effettuare ingenti acquisti negli Stati in cui è più conveniente.

9.3 Beni spediti e trasportati

Pur non possedendo il requisito dell'onerosità, è acquisto intracomunitario "la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa di un bene spedito o trasportato, dal soggetto passivo o per suo conto, a partire da un altro Stato membro all'interno del quale il bene è stato prodotto, estratto, trasformato, acquistato, acquisito ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera b), o importato dal soggetto passivo, nell'ambito della sua impresa, in quest'ultimo Stato membro".

In altre parole, trattasi dell'introduzione in uno Stato membro di beni effettuata da un soggetto IVA comunitario per esigenze della sua impresa, a titolo diverso dalla cessione.

Così, ad esempio, se un operatore maltese – senza stabile organizzazione in Italia e senza una sua identificazione diretta nel territorio dello Stato – costruisce a seguito di contratto di appalto un immobile in Sicilia e, al fine della sua realizzazione, introduce materiali cementizi da inserire nell'opera, deve rilevare l'acquisto intracomunitario quando detti beni entrano nel territorio nazionale nominando un proprio rappresentante fiscale.

9.4 Mezzi di trasporto nuovi

Altra deroga alla presenza dei requisiti poc'anzi citati riguarda gli acquisti di mezzi di trasporto nuovi, i quali sono in ogni caso considerati acquisti intracomunitari, anche se il cedente o l'acquirente non sono identificati nel loro Paese come soggetti passivi d'imposta.

Si sottolinea che per mezzi di trasporto nuovi, destinati al trasporto di persone o merci, si intendono:

- i veicoli terrestri con motori di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 7,2 Kw quando la cessione è effettuata entro i sei mesi successivi alla data di immatricolazione, ovvero il veicolo ha percorso al massimo 6.000 Km;
- le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri ad esclusione delle navi adibite alla navigazione di alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate per l'esercizio di attività commerciale, industriale e della pesca quando la cessione è effettuata nei tre mesi successivi alla data di prima immissione in servizio o l'imbarcazione ha navigato al massimo per cento ore;
- gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 Kg, esclusi gli aeromobili utilizzati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente trasporto internazionale a pagamento quando la cessione è effettuata nei tre mesi successivi alla data di prima immissione in servizio o l'aeromobile ha volato al massimo per quaranta ore.

9.5 Altri casi

Specifiche disposizioni sono poi stabilite per gli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa.

Infine è operazione assimilata all'acquisto intracomunitario, "la destinazione, da parte delle forze armate di uno Stato che sia parte contraente del trattato dell'Atlantico del Nord, all'uso di tali forze o del personale civile che le accompagna, di beni che esse non abbiano acquistato alle condizioni generali d'imposizione del mercato interno di uno Stato membro, qualora l'importazione di tali beni non possa fruire dell'esenzione prevista all'articolo 140, lettera h)".

A titolo di chiusura e completamento del Titolo IV - Capo 2 del testo di rifusione, viene prescritto l'obbligo, per gli Stati membri, di farsi carico di adottare tutte quelle misure volte ad assicurare che siano qualificati come acquisti intracomunitari di beni le operazioni che, qualora effettuate all'interno del loro territorio da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, sarebbero state qualificate come cessioni di beni.

9.6 Acquisti intracomunitari non soggetti a IVA

Pur possedendo tutti i requisiti necessari, non sono soggetti ad IVA:

- a) gli acquisti intracomunitari di beni le cui cessioni sarebbero esenti se effettuate all'interno dello Stato membro da soggetti passivi o persone giuridiche non soggetti passivi;
- b) gli acquisti intracomunitari di beni d'occasione, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione se il venditore è un soggetto passivo-rivenditore che agisce in quanto tale ed il bene acquistato è stato assoggettato ad IVA nello Stato membro di partenza in applicazione del regime del margine;
- c) gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto d'occasione alle stesse condizioni di cui al punto precedente;
- d) gli acquisti intracomunitari di beni d'occasione, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione quando il venditore è un organizzatore di vendite all'asta che agisce in quanto tale ed il bene acquistato è stato assoggettato ad IVA nello Stato membro di partenza in conformità al regime speciale delle vendite all'asta.

Non sono, inoltre, soggetti all'imposta nel Paese di destinazione gli acquisti di beni diversi da quelli precedentemente menzionati, nonché dai mezzi di trasporto nuovi e dai prodotti soggetti ad accisa effettuati:

- da un soggetto passivo per esigenze della sua azienda agricola, silvicola o ittica assoggettato al regime forfetario dei produttori agricoli;
- da un soggetto passivo che effettua esclusivamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per i quali è precluso l'esercizio della detrazione dell'IVA a monte (ad esempio, società finanziarie ed assicurative);
- da una persona giuridica non soggetto passivo.

L'esenzione dal pagamento dell'IVA, in tale ipotesi, si applica a condizione che:

- l'importo globale degli acquisti intracomunitari dei beni nell'anno in corso non superi la soglia stabilita da ciascuno Stato membro, che in ogni caso non potrà essere inferiore a euro 10.000;
- l'importo globale degli acquisti intracomunitari dei beni nell'anno precedente non superi la soglia stabilita da ciascuno Stato membro per l'anno in corso.

Il par. 3 dell'art. 4 impone agli Stati membri di prevedere, nei confronti di tali soggetti, la possibilità di optare, con durata di due anni "civili", per la tassazione con IVA del proprio Paese (anziché del Paese d'origine); tale opzione, in Italia, è valida fino a revoca e dura un triennio purché ne permangano i presupposti.

In pratica, la disciplina relativa agli acquisti intracomunitari può essere così sintetizzata:

| | |
|--|---|
| Acquisti inferiori a 10.000 euro senza opzione | Vendita tassata nel Paese del fornitore |
| Acquisti superiori a 10.000 euro ovvero inferiori ma con opzione | Acquisto intracomunitario assoggettato ad IVA del Paese di destinazione |

SEZIONE III - GLI ASPETTI TECNICI E PRATICI

Abstract

dopo avere analizzato le varie tipologie di operazioni, rilevanti, o meno, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ci si focalizza ora sugli aspetti tecnici del meccanismo di imposizione dell'IVA al momento del calcolo della liquidazione nonché della registrazione delle fatture.

In tale sessione si affronteranno gli argomenti relativi:

- alla detrazione dell'IVA
- alla emissione della fattura con il suo notevole cambiamento operato a partire dal 2018, in alcuni casi, ma in via ufficiale per tutti i contribuenti, dal 2019.

10.

La detrazione dell'IVA

10.1 I nuovi termini per l'esercizio della detrazione IVA

L'esercizio della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto è profondamente cambiato a partire dal 1 gennaio 2017 con l'introduzione delle modifiche ad opera dell'art. 2, DI 50/2017 che ha modificato l'art. 19, DPR 633/72.

La novità è intervenuta riducendo il termine entro cui i soggetti passivi di imposta possono detrarre l'IVA relativa ai beni ed ai servizi acquistati o importati. Sul piano degli adempimenti contabili, con il comma 2 del citato art. 2 è stata, anche, modificata la disciplina della registrazione delle fatture e, in particolare, l'art. 25, co. 1 concernente il termine ultimo entro il quale annotare le fatture relative ai beni e ai servizi acquistati e importati dal soggetto passivo.

il diritto alla detrazione IVA fino al 31/12/2016

Citiamo la circ. 1/E del 17/1/2018.

In base all'articolo 19, comma 1, secondo periodo, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e di servizi e sulle importazioni di beni viene ad esistenza nel momento in cui l'imposta medesima è esigibile. In tema di esigibilità, il riferimento deve essere fatto all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 che, pur non richiamando espressamente la nozione di "fatto generatore" dell'imposta prevista della normativa comunitaria, definisce il momento di effettuazione delle operazioni individuando specifici criteri per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Lo stesso articolo stabilisce, in particolare, nel quinto comma, che l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione. Pertanto, il momento in cui sorge l'esigibilità, di regola, coincide con il momento di effettuazione delle operazioni, eccezion fatta per i casi specificamente previsti dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 o da altre disposizioni di legge. Per quanto riguarda il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare tale diritto, in base alla precedente formulazione del medesimo articolo 19, comma 1, secondo periodo (vigente fino al 31 dicembre 2016, ex articolo 2, comma 2-bis, del D.L. n. 50), "Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Ad esempio, il soggetto passivo che ha acquistato beni nel 2015 (per cui ha ricevuto la fattura nel medesimo anno), può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta al più tardi nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017 (i.e. dichiarazione relativa al secondo anno successivo rispetto a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione).

Tale disposizione,..., resta in vigore per la detrazione dell'imposta gravante sul soggetto passivo relativa ad operazioni (i.e. acquisti di beni e di servizi ed importazioni di beni) la cui esigibilità sia sorta entro il 31 dicembre 2016, anche se le relative fatture siano ricevute successivamente a tale data. Per quanto riguarda la registrazione delle fatture e degli altri documenti relativi alle operazioni passive, idonei a comprovare se ed in quale misura il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, in base all'articolo 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2016, la registrazione doveva avvenire "anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta".

il diritto alla detrazione IVA dal 1/1/2017

Secondo le nuove disposizioni introdotte dal d.l. 50/2017 "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Risultano, quindi, invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione,

- il quale resta ancorato all'esigibilità dell'imposta (momento di effettuazione dell'operazione),
- mentre è stato ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

Tale termine è, dunque, individuabile al più tardi **nella data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.**

La detrazione IVA per operazioni non soggette all'imposta

Doverosa premessa

Il DL 50/2017, art. 2, convertito in L. 96/2017 ha previsto, ha previsto una drastica modifica del concetto di detraibilità dell'IVA sugli acquisti.

Brevemente è infatti accaduto che a seguito dell'intervenuta modifica normativa dell'art. 19, DPR 633/72, con decorrenza a valere sulle operazioni la cui IVA è divenuta esigibile a partire dall' 1/1/2017, si è ridotto il termine entro cui i soggetti passivi di imposta possono detrarre l'IVA relativa ai beni ed ai servizi

acquistati o importati. Se fino al 31.12.2016 era possibile operare il diritto alla detrazione dell'IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo rispetto al quale era sorto il diritto alla detrazione. A partire dal 2017 tale termine si è ridotto di un anno d'imposta, divenendo possibile la detrazione solo entro il termine della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è sorto il diritto medesimo alla detrazione, a patto però che il contribuente sia in possesso del documento comprovante la detraibilità dell'IVA a cui l'operazione si riferisce.

Tali profonde modifiche non vengono analizzate in tale lavoro, in quanto gli acquisti con IVA connessi alle operazioni attive non soggette ad IVA, come regola generale prevedono la totale indetraibilità dell'imposta.

Con la dicitura "operazioni non soggette", ex art. 19, commi secondo e quarto, si fa riferimento alle operazioni che non danno luogo all'applicazione dell'imposta, diverse dalle operazioni «esenti» (la cui disciplina deriva, invece, dal combinato disposto dei commi 2 e 5 dell'art. 19) e dalle operazioni «non imponibili», cui le disposizioni comunitarie e quelle nazionali riconnettono comunque il diritto di detrazione. Sono operazioni non soggette:

- quelle considerate tali per espressa previsione di legge: art. 2, terzo comma, art. 3, quarto comma del d.P.R. n. 633/1972;
- quelle che non rientrano nel campo applicativo dell'IVA per carenza di almeno uno dei requisiti previsti dalla legge: requisito soggettivo (esercizio di impresa, arti e professioni); requisito oggettivo (effettuazione di cessioni di beni e prestazioni di servizi); requisito territoriale (effettuazione delle operazioni nel territorio dello Stato).

In deroga a quanto sopra, le seguenti operazioni, pur essendo considerate "operazioni non soggette", conferiscono comunque al contribuente il diritto di detrazione (cfr. il terzo comma del nuovo art. 19):

- a) operazioni effettuate fuori del territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta (si tratta di operazioni fuori campo per carenza del requisito della territorialità);
- b) cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro (art. 2, terzo comma, lett. *a*, del d.P.R. n. 633/1972);
- c) cessioni e conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda (art. 2, terzo comma, lett. *b*, del d.P.R. n. 633/1972);
- d) cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (art. 2, terzo comma, lett. *d*, del d.P.R. n. 633/1972);
- e) passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società ed analoghe operazioni poste in essere da altri enti (art. 2, terzo comma, lett. *f*, del d.P.R. n. 633/1972);

- f) operazioni concernenti il commercio di sali e tabacchi, dei fiammiferi, dei quotidiani, periodici, libri e dei relativi supporti integrativi; quelle relative ai telefoni pubblici e al commercio delle schede telefoniche e delle schede per i telefoni cellulari; le operazioni concernenti la vendita dei biglietti dei mezzi di trasporto pubblici e dei biglietti o schede di parcheggio; le operazioni relative al commercio di rottami, cascami ed avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi e di altri rifiuti (art. 74, commi 1, 7, 8 e 9, del d.P.R. n. 633/1972).

Sono operazioni che non conferiscono il diritto di detrazione, in quanto operazioni non soggette, le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria (ivi comprese le cessioni di contratti che comportano il trasferimento di detti terreni), le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari, le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio, le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi e legatari, i prestiti obbligazionari, le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi, le prestazioni di mandato e mediazione relative ai prestiti obbligazionari. A tali operazioni devono essere aggiunte quelle «escluse» da IVA non tipicamente indicate nelle citate disposizioni, cioè a dire le operazioni per le quali sia carente uno dei requisiti (oggettivo o soggettivo) previsti dalla legge.

Nell'ambito della propria attività istituzionale, da cui derivano operazioni imponibili o non imponibili, il contribuente può compiere operazioni «escluse» da IVA. In tal caso:

- 1) per effetto dell'art. 19, secondo comma, l'imposta afferente beni o servizi utilizzati esclusivamente per l'effettuazione di tali operazioni si rende interamente indetraibile;
- 2) l'imposta afferente beni o servizi utilizzati promiscuamente – cioè in parte per effettuare le operazioni «non soggette» ed in parte per effettuare le operazioni imponibili o comunque che danno diritto alla detrazione (non imponibili ovvero quelle elencate nelle lettere da *a* ad *f* che precedono) – si rende indetraibile per la quota imputabile alle utilizzazioni per le operazioni «non soggette». Stando all'interpretazione fornita dalla Relazione ministeriale al provvedimento, ribadita dalla citata circolare n. 328/E (che sul punto vanno ritenute, in un certo senso, «integrative» delle disposizioni normative che, invece, non prevedono distinzioni), non tutte le operazioni escluse comportano limitazioni del diritto di detrazione. La preclusione a tale diritto si verifica quando il contribuente effettua operazioni «non soggette» con una certa sistematicità, nel senso che tali operazioni, seppure svolte in modo collaterale rispetto all'attività principale, assumono una sufficiente autonomia rispetto alle operazioni imponibili o considerate tali. Se, invece, le operazioni «escluse» sono in modo indiretto e funzionale ricollegabili ad altre operazioni imponibili o dalla legge considerate tali, non v'è alcun bisogno di limitare la detrazione dell'imposta «a monte». Ciò accade quando l'operazione «fuori campo» non si configura quale risultato autonomo (pur se occasionale) e collaterale dell'attività d'impresa, ma viene ad essere funzionalmente ricollegabile all'attività istituzionale che dà luogo ad operazioni imponibili o dalla legge assimilate.

10.2 Quota imputabile a operazioni non soggette

Per quanto concerne i «criteri» sulla scorta dei quali il contribuente deve determinare la quota di IVA imputabile alle operazioni «non soggette», nel caso in cui si tratti di acquisti di beni e servizi utilizzati «promiscuamente» per l'effettuazione di operazioni escluse e di operazioni che danno diritto a detrazione (in quanto per gli acquisti destinati esclusivamente alle operazioni escluse la detrazione non è consentita, giusta la previsione di cui all'art. 19, secondo comma), la legge testualmente afferma che, a tale fine, «l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati». In sostanza, «è rimessa al contribuente l'individuazione di appropriati criteri per la determinazione della quota parte dell'imposta non ammessa in detrazione», sulla scorta di una analisi diretta degli acquisti in funzione del loro utilizzo. Anche in questo caso si è di fronte a concetti sufficientemente indeterminati che produrranno molti dubbi in sede di applicazione pratica del provvedimento. Va, tuttavia, osservato che la disposizione in commento ricalca quella contenuta nel quinto comma dell'art. 36 del d.P.R. n. 633/1972, concernente la determinazione dell'IVA dovuta in caso di attività separate, per cui le interpretazioni a suo tempo prodotte con riferimento a questa disposizione, potrebbero tornare utili anche per i presenti fini.

In quella sede, il Ministero delle finanze ha affermato, in primo luogo, che «per l'individuazione della parte imputabile a ciascuna attività separata il riferimento al rapporto fra i volumi d'affari di esse non può essere consentito qualora il contribuente sia in grado di determinare in concreto la misura con cui i beni o i servizi acquistati risultino utilizzati per l'esercizio dell'attività separata».

Con riguardo a taluni beni e servizi specificamente individuati, la stessa Amministrazione ha stabilito che la quota imputabile può essere ottenuta secondo le seguenti regole:

- illuminazione e riscaldamento: riferimento ai metri quadri (o alla cubatura) dei locali occupati;
- spese telefoniche: riferimento al numero fisso degli apparecchi;
- cancelleria e stampati di uso generale: riferimento ai consumi;
- spese di pubblicità, di rappresentanza: riferimento al volume d'affari delle diverse attività;
- costi sostenuti per il centro elaborazione dati: livelli di utilizzo del CED in base a percentuali di utilizzazione ottenute mediante apposito software.

Dal punto di vista contabile, la ripartizione della spesa, e quindi della relativa imposta, potrà anche risultare da un documento interno sulla scorta del quale «rettificare», in sede di liquidazione periodica, l'imposta detraibile come risultante dalla fattura d'acquisto annotata.

10.3 Utilizzo di beni e servizi per fini privati

Gli stessi criteri di ripartizione dell'imposta afferente gli acquisti destinati ad operazioni non soggette si applicano, per espressa previsione normativa, per determinare la quota d'imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Dal punto di vista del «principio», tale disposizione non costituisce nulla di innovativo, perché i beni e servizi estranei all'esercizio dell'attività d'impresa, artistica o professionale non hanno mai potuto dar luogo a detrazione (legittima) dell'IVA. Tuttavia, mancava una disposizione che regolasse in dettaglio le modalità per detrarre l'imposta su quei beni e servizi promiscuamente utilizzati per l'attività d'impresa, artistica o professionale e per fini privati (ad esempio, il computer che un professionista utilizza sia nell'ambito dello studio sia per esigenze di carattere familiare; le spese di telefono, luce, gas, ecc. di coloro che svolgono l'attività professionale presso il proprio domicilio). Con i limiti che sono stati posti in evidenza più sopra, la disposizione in esame tende a colmare il segnalato vuoto normativo.