

IVA: PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

01. NOZIONE

Come noto il **DPR 26 ottobre 1972, n. 633** ha introdotto e disciplinato **l'imposta sul valore aggiunto (IVA)**.

Da quell'epoca sicuramente il DPR 633/1972 è stata la norma che ha raccolto il maggior numero di integrazioni e modificazioni e questa attitudine non pare mai placarsi.

In questa scheda ci soffermiamo sul **disposto dell'articolo 1 del DPR** titolato **Operazioni imponibili**, attraverso il quale vengono individuati i **tre presupposti** dell'Iva per occuparci, in questa scheda del **presupposto soggettivo**, per meglio analizzare, dunque, i **successivi articoli 4 e 5** invitandovi, per gli altri due presupposti, a visionare le apposite schede.

02. L'ARTICOLO 1 DEL DPR 633/1972

L'articolo di approccio al DPR 633/1972 è di una assoluta brevità e di un altrettanto assoluta chiarezza:

Articolo 1 del DPR 633/1972

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

Poche parole di una chiarezza disarmante che individuano **i tre presupposti dell'imposta sul valore aggiunto**:

presupposto oggettivo	secondo cui rientrano nel campo di applicazione dell'Iva le operazioni definite come cessioni di beni o prestazioni di servizi
presupposto soggettivo	In base al quale l'imposta trova applicazione solo se l'operazione è posta in essere da un operatore economico (soggetto Iva)
presupposto territoriale	secondo cui l'operazione per scontare l'imposta deve essere effettuata nel territorio dello Stato.

I tre presupposti devono essere **simultaneamente soddisfatti**, in mancanza anche di uno solo l'operazione **non rientra nel campo Iva**.

Unica eccezione: **le importazioni** che rientrano nel campo Iva da chiunque effettuate poiché, in questo caso, il requisito soggettivo non è rilevante. Ciò significa che anche un privato sconta l'Iva, se esegue un'importazione, la sconterà in dogana.

03. IDENTIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE

Definite le caratteristiche perché un'operazione possa dirsi ricadente nel campo Iva e avutane conferma occorre capire se l'operazione è:

imponibile	sottoposta, dunque, ad aliquota Iva;
non imponibile	senza applicazione di Iva in Italia;
esente	nel campo Iva ma ad aliquota zero per cento;
esclusa	operazioni escluse dalla base imponibile dell'imposta.

Tanto detto **immergiamoci nel presupposto soggettivo dell'Iva** che, come detto, può trovare affermazione quando vi sia **Esercizio di imprese, articolo 4** o **Esercizio di arti e professioni articolo 5**.

04. ESERCIZIO DI IMPRESE

Il primo comma dell'articolo 4 del DPR 633/1972 disciplina il concetto generale di **esercizio di impresa** rilevante ai fini Iva, prescrivendo che si intende:

l'esercizio per **professione abituale**, anche se 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,

l'esercizio di attività, **organizzate in forma d'impresa**, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

Vediamo quindi cosa dicono gli **articoli del codice civile**, considerato anche lo specifico richiamo contenuto nella norma.

L'articolo 2135 contiene la definizione dell'**Imprenditore agricolo** e, di conseguenza delle attività che esso può esercitare, che sono quelle che ci interessano ai fini Iva. Ne vediamo degli estratti.

Articolo 2135	Imprenditore agricolo
<p>E' imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività:</p> <ul style="list-style-type: none">• coltivazione del fondo,• selvicoltura,• allevamento di animali,• attività connesse.	

Articolo 2135	Imprenditore agricolo
<p>Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla</p> <ul style="list-style-type: none">• manipolazione,• trasformazione,• conservazione,• commercializzazione• e valorizzazione <p>che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente:</p> <ul style="list-style-type: none">• dalla coltivazione del fondo• o del bosco• o dell'allevamento d'animali <p>nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di</p> <ul style="list-style-type: none">• beni• o servizi <p>mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola ivi comprese le attività</p> <ul style="list-style-type: none">• di valorizzazione del territorio• e del patrimonio rurale e forestale• o di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.	

Il richiamato articolo 2195 contiene la definizione degli **Imprenditori soggetti a registrazione** e, di conseguenza delle attività che esercitano, che sono quelle che ci interessano ai fini Iva. Riportiamo l'articolo nella tabella che segue.

Articolo 2195

Imprenditori soggetti a registrazione

Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermedia nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.

I contribuenti che esercitano tali attività - commerciali o agricole - per professione abituale **sono considerati imprese** ai fini Iva anche laddove manchi l'organizzazione in forma d'impresa.

Al contrario, coloro che prestano **tipologie non annoverate** tra quelle di cui all'articolo 2195 rientrano nella definizione di impresa a fini Iva **solo se l'attività è organizzata in forma d'impresa**.

RICORDA

Quando l'attività di **cessione di beni** è svolta in modo abituale, comporta l'esercizio di un'impresa anche se lo svolgimento avvenga **senza un'organizzazione**.

05. L'IMPRENDITORE COMMERCIALE

Come visto la figura dell'imprenditore commerciale è definita dall'art. 2195, la dottrina non ritiene esaustiva tale dizione.

La risoluzione AE 273/2002 ha indicato che:

*...perché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale non è necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un **apparato strumentale fisicamente percepibile**, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio*

capitale per fini produttivi...

È, poi, del tutto irrilevante che l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un singolo affare, poiché **anche il compimento di un unico affare può costituire impresa** quando implichi l'esecuzione di una **serie coordinata di atti economici**, come avviene nel caso, per es., di costruzione di edifici da destinare all'abitazione, sia pure con un'unica operazione economica

L'occasionalità, e la conseguente esclusione da Iva, si verifica quando le operazioni sono poste in essere in modo accidentale o sporadico, senza alcuna **predisposizione preventiva** da parte del soggetto.

RICORDA

Il **criterio dell'organizzazione** fa riferimento all'esistenza di una struttura con la quale si opera: se gli atti effettuati configurano **la predisposizione di mezzi e risorse funzionali** all'ottenimento di un risultato economico allora si configura l'esercizio di un'attività economica.

IL CASO

VENDITORI A DOMICILIO

Un caso di studio perché particolare è quello degli **incaricati alla vendita diretta a domicilio**.

Per tali soggetti, il legislatore ha inteso introdurre, attraverso il riferimento ad una data soglia di reddito (**5.000 euro**), un **criterio oggettivo** atto ad individuare in quale caso possono considerarsi, ai fini fiscali, esercenti attività **occasionale** e, in quanto tali, non soggetti agli obblighi imposti in materia di Iva (articolo. 3, comma 4, L 173/2005).

Quindi, fino al raggiungimento di un **reddito annuo** (nota bene: *non volume d'affari*) pari a 5.000 euro i predetti soggetti non sono soggetti passivi ai fini Iva.

06. SOCIETA' ED ENTI COMMERCIALI

Il comma 2 e successivi dell'articolo 4 sono dedicati a società ed enti commerciali prevedendo una **presunzione assoluta** per tutte le operazioni da loro effettuate da **assoggettare ad Iva**.

Infatti **si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da qualsiasi tipo di società di natura commerciale che abbia ad oggetto l'esercizio esclusivo o principale di attività commerciali o agricole.

La norma ricomprende tutte le forme societarie conosciute con l'esclusione di società semplici e società svolte da enti pubblici e privati.

Do ma non ut des. Secondo la sentenza 3452/2014 della Cassazione, la presunzione legale ha effetto solo relativamente alle operazioni attive ma non riguarda le operazioni di acquisto. Il risultato: **il diritto alla detrazione non è automaticamente riconosciuto** per la veste soggettiva riconosciuta alla società.

Con riferimento agli **enti commerciali** si ricorda che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente o della società è determinato in base alle legge, all'atto costitutivo o allo statuto. In tal senso, **si considerano effettuate nell'esercizio di imprese** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da enti commerciali, ossia da enti – comprese le società semplici – che hanno per **oggetto esclusivo o principale** l'esercizio di un'attività commerciale o agricola.

L'oggetto principale deve essere inteso come l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Il successivo comma 3 prevede una **ulteriore presunzione assoluta dedicata alle operazioni svolte nei confronti dei soci o associati**. La norma dispone che si considerano fatte nell'esercizio di impresa, **quindi soggette ad Iva**, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delle società e enti nei confronti dei propri soci o associati.

Si voleva evitare la detassazione di cessioni e prestazioni verso soci o associati **L'effetto attuale** della disposizione è quello che **qualsiasi operazione** posta in essere dalla società o ente nei confronti dei propri soci o associati **rientra nell'ambito Iva**.

07. SOCIETA' DI COMODO

L'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 4, alle lettere a) e b), stabilisce che **non si considerano** attività commerciali, *a prescindere dal soggetto che le svolge*, in deroga al comma 2, **due attività** dirette al mero godimento di beni e servizi.

A IMMOBILI E ALTRI BENI

Possesso e gestione di fabbricati abitativi e loro pertinenze, unità da diporto, aeromobili da turismo, qualsiasi altro mezzo di trasporto a uso privato, complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto.

La **presunzione di esclusione** opera quando **vi è il godimento personale** da parte del socio o dell'associato e che a fronte di tale concessione **non vi sia corrispettivo o corrispettivo inferiore al valore di mercato**.

B PARTECIPAZIONI O QUOTE SOCIALI

Possesso, non strumentale od accessorio ad altre attività, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili.

La **presunzione di esclusione** opera quando **vi è un mero possesso**, al solo fine di percepire **dividendi ed interessi**, le partecipazioni **figurino in bilancio**, la società che li possiede **sia sprovvista di struttura idonea** a esercitare un'effettiva attività.

In tali casi, la società, **considerata di comodo**, è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva, pertanto l'Iva assolta sugli acquisti **sarà indetraibile** e il godimento sarà assimilato all'autoconsumo e pertanto **dovrà assolvere l'imposta**.

Il comma 4 dell'articolo 30 della legge n.724/1994 prevede precise conseguenze ai fini IVA per le società considerate **non operative**, che interessano l'eccedenza a credito che emerge dalla dichiarazione annuale. Sussiste **divieto al rimborso, divieto di compensazione orizzontale, divieto di cessione** e la **cancellazione del credito** Iva se i requisiti negativi sussistono per tre anni consecutivi.

08. ENTI NON COMMERCIALI

Come noto, sono enti non commerciali quelli che svolgono **prevalentemente un'attività istituzionale** non avendo quindi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale o agricola.

In linea di principio, quando un ente svolge oltre all'attività istituzionale anche un'attività commerciale, ai fini della corretta qualificazione occorre aver riguardo all'attività che gli consente di raggiungere i suoi scopi primari così come individuati – di regola – nello statuto. In ogni caso, per valutare la eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale, si applicano le regole previste **ai fini delle imposte sul reddito**.

Ai sensi **dell'articolo 4, comma 4**, la soggettività Iva degli enti non commerciali riguarda esclusivamente le operazioni afferenti l'eventuale attività commerciale o agricola svolta. Le operazioni relative alla sfera istituzionale rimangono fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

Rimangono **soggette ad Iva** le operazioni poste in essere dall'ente non commerciale verso i propri soci o associati dietro il pagamento di uno specifico corrispettivo. Questa disposizione presuntiva **non trova applicazione** quando la si pone in essere **in coerenza con le finalità istituzionali** dell'ente che sia un'associazione:

- politica,
- sindacale,
- di categoria,
- religiosa,
- assistenziale,
- culturale,
- sportiva dilettantistica,
- di promozione sociale,
- di formazione extra scolastica alla persona.

Rimane un'ulteriore esclusione alla presunzione commerciale, è prevista **al comma 6** e riguarda **associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno**. Per le stesse la **somministrazione di alimenti e bevande** agli associati anche a fronte di corrispettivi specifici, da bar e esercizi similari ubicati **presso la sede sociale**, non si considera commerciale a condizione che tale attività sia **strettamente complementare** all'attività istituzionale.

09. ATTIVITA' SEMPRE SOGGETTE E NON SOGGETTE AD IVA

Il **comma 5** dell'articolo ci ricorda che sono da considerare sempre e in ogni caso commerciali, prescindendo da chi le ponga in essere le attività della tabella seguente:

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

Non sono considerate attività commerciali, al contrario le attività alla tabella che segue.

ATTIVITA' NON CONSIDERATE COMMERCIALI	
a)	le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità;
b)	le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi;
c)	la gestione, da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono,

	ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio;
d)	la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità;
e)	le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali;
f)	le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali;
g)	le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale.

10. ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI

La seconda branca del presupposto soggettivo dell'Iva è rappresentata, come detto, dall'**esercizio di arti e professioni**, del quale si occupa **l'articolo 5 del DPR 633/1972**.

Il **primo comma dell'articolo 5** ci ricorda che **qualsiasi attività di lavoro autonomo** da parte di:

persone fisiche

società semplici

associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio delle attività stesse

esercitata **per professione abituale**, anche se non esclusiva, si intende **esercizio di arti e professioni**.



Per meglio chiarire ricordiamo **l'esercizio delle professioni intellettuali**, disciplinate **dall'articolo 2229 del codice civile** che ne prescrive l'iscrizione in **appositi albi o elenchi**.

E le disposizioni in materia di **contratto d'opera**, di cui **all'articolo 2222 del codice civile**, mediante il quale una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e **senza vincolo di subordinazione**.

Il comma 2 rappresenta che non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni, a causa di carenza del requisito soggettivo, le prestazioni di servizi rese nell'ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa.

Infine, non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi dall'attività di levata protesti esercitate dai segretari comunali e le prestazioni di vigilanza rese dalle guardie giurate.

