



CORSO DI PREPARAZIONE ALL'ESAME SCRITTO DA

CONSULENTE DEL LAVORO

Docente: dott. ssa Noemi Secci

comunicazione@copernicocs.it 0422 306792 – 373 7505926

Copernico Centro Studi – Via Roma 125/127 – 31030 Carbonera (TV) – www.copernicocs.it

IVA

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta generale gravante sui consumi che si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni nonché alle importazioni da chiunque effettuate (art. 1 DPR 633/72).

Campo di applicazione

Generalmente, un'operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA quando sussistono contemporaneamente i seguenti tre requisiti:

- **oggettivo:** deve trattarsi di cessioni di beni o di prestazioni di servizi (s.);
- **soggettivo:** devono essere effettuate da imprese, artisti e professionisti, nell'esercizio dell'attività (v. n. 30810 e s.);
- **territoriale:** devono essere effettuate nel territorio italiano (.).

Se manca anche uno soltanto dei requisiti, l'operazione è esclusa da IVA.

Fanno eccezione a tale regola le importazioni, per le quali non rileva il requisito soggettivo: essa è tassata, infatti, anche quando è posta in essere da un soggetto privato.

Il costo dell'imposta è sopportato effettivamente dai consumatori finali (in genere privati), mentre i numerosi adempimenti previsti dalla legge sono a carico dei soggetti economici che effettuano professionalmente cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Giuridicamente l'operazione soggetta ad IVA dà luogo a 3 distinti rapporti:

- uno di diritto tributario tra il cedente e l'erario in ordine al pagamento dell'imposta;
- uno di diritto tributario tra il cessionario e l'erario in ordine alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa ();
- uno di diritto privato tra il cedente e il cessionario in ordine alla rivalsa (Cass. SU 18 febbraio 2009 n. 3817,).

IVA NELLA UE

Ognuno dei 28 Stati membri della Unione Europea (UE) - Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Olanda, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia e Ungheria - ha introdotto nel proprio sistema fiscale un'imposta sul valore aggiunto, che rispetta le regole contenute originariamente nella 6a direttiva (Dir. CE 77/388) - detta di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra d'affari - sostituita nel 2007 dalla direttiva - 2006/112/CE che ha integrato tutte le modifiche che sono state introdotte nel corso degli anni (es. quelle

sugli scambi intracomunitari, adottate per realizzare il Mercato Unico Europeo); i riferimenti agli articoli abrogati si intendono fatti alla nuova direttiva, secondo una tavola di concordanza allegata alla stessa.

Successivamente è stato emanato un nuovo Regolamento UE - Reg. UE 282/2011 - che fornisce numerosi chiarimenti utili per interpretare diverse nozioni contenute nella Direttiva IVA - Dir. CE 2006/112 e, di conseguenza, nelle norme nazionali da essa derivanti.

OPERAZIONI IVA

Le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA sono sia operazioni soggette a IVA (c.d. **imponibili**), che operazioni non soggette a IVA, ma considerate **esenti** da una specifica disposizione o **non imponibili** per il fatto di essere rivolte all'estero.

Le operazioni che si trovano al di fuori del campo di applicazione dell'IVA sono, invece, considerate **escluse** o non soggette.

Tipo di operazione		Regime
Operazioni nel campo IVA	Imponibili	sono soggette ad IVA, consentono generalmente la detrazione di imposta da imposta e determinano una serie di adempimenti (s.)
	Non imponibili	non sono soggette ad IVA, in quanto rivolte verso Stati esteri: cessioni intracomunitarie, esportazioni e servizi internazionali (s.)
	Esenti	non sono soggette ad IVA per espressa disposizione di legge, consentono una parziale detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti (c.d. pro-rata), ma devono sottostare agli adempimenti connessi a questa imposta (v.)
Operazioni fuori campo IVA (escluse o non soggette)		sono sempre estranee all'applicazione dell'IVA, in quanto prive del requisito oggettivo, soggettivo o territoriale (.). Generalmente non determinano alcun obbligo in capo a chi le pone in essere; tuttavia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi di altri Stati UE e, in alcuni casi, a soggetti extra UE, non soggette ad IVA per assenza del requisito di territorialità (), vanno fatturate. Inoltre, esse devono essere tenute in considerazione in funzione delle disposizioni che limitano la detrazione dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi afferenti operazioni escluse

Operazioni interne

Le operazioni interne sono le operazioni che avvengono **interamente nell'ambito nazionale** e i cui soggetti contraenti - cedente/prestatore e acquirente - sono residenti in Italia.

Operazioni internazionali

e operazioni che avvengono in ambito internazionale, a differenza di quelle interne, devono essere esaminate sia con riferimento al territorio interessato (**UE o Extra UE**) che con riferimento a tutte le parti contraenti: quindi rileva non solo il soggetto che le effettua ma anche il soggetto che le riceve, in quanto anche le caratteristiche di quest'ultimo possono influenzare il regime fiscale dell'operazione.

Pertanto, occorre distinguere le operazioni in due grosse categorie:

- operazioni effettuate **verso l'estero** (cessioni intracomunitarie, esportazioni e servizi internazionali) che sono generalmente non imponibili;
 - operazioni **provenienti dall'estero** (acquisti intracomunitari, importazioni e servizi internazionali), che sono generalmente imponibili.
-

Regole generali

Con riferimento alle operazioni effettuate interamente **in ambito nazionale**, sono **imponibili** quelle considerate dalla legge IVA come cessioni di beni e prestazioni di servizi (semprech  effettuate da soggetti IVA, imprenditori, artisti e professionisti).

Le operazioni che non sono considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Criteri di distinzione fra cessioni e prestazioni

La distinzione fra cessioni e prestazioni   di fondamentale importanza in quanto, spesso, le regole che le disciplinano hanno caratteristiche differenziate (es. criteri di territorialit , determinazione del momento impositivo).

Per distinguerle in concreto occorre fare riferimento a diversi criteri, **tra cui assume rilevanza** particolare la volont  delle parti.

Normalmente un'operazione   costituita da una singola cessione o da una singola prestazione; tuttavia, in presenza di operazioni complesse, formate da cessioni e da prestazioni, la definizione dell'operazione   pi  delicata.

Operazioni complesse

In presenza di un'**unica** operazione complessa, il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi   un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si pu  tener conto nel qualificare l'operazione; tuttavia, il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva ([Ris. AE 28 settembre 2007 n. 272/E](#)).

In particolare, per individuare la disciplina applicabile a tali operazioni   necessario **verificare il complesso delle circostanze** nelle quali esse si svolgono, per capire se le diverse prestazioni e cessioni in cui si articola l'operazione sono, alternativamente:

- a) autonome e indipendenti** tra loro. In tal caso, ogni operazione   soggetta autonomamente alla propria disciplina, secondo la sua natura (cessione o prestazione);
- b) accessorie e strumentali** rispetto a una prestazione principale, per il raggiungimento di un unico

risultato. In questo caso tutte le prestazioni sono soggette alla disciplina propria della prestazione principale.

I. Cessioni di beni

Accanto alle cessioni di beni in senso stretto (giuridico), la legge comprende anche alcune operazioni che non rientrano nel concetto comune di cessione (ad es. contratti di commissione, assegnazioni a soci). In genere, le cessioni sono imponibili quando effettuate a **titolo oneroso**, cioè verso un corrispettivo; tuttavia, alcune cessioni sono considerate imponibili anche se effettuate a **titolo gratuito** (cessioni gratuite di beni dell'impresa, di campioni, autoconsumo,).

Cessioni in senso stretto ([art. 2 c. 1 DPR 633/72](#)) Si tratta degli atti che trasferiscono la **proprietà** (es. contratti di vendita e di somministrazione) o che costituiscono o trasferiscono **diritti reali di godimento** su beni di ogni genere

II. Prestazioni di servizi

In generale, sono considerate prestazioni di servizi le operazioni che non rientrano nel concetto di cessione di beni, anche se effettuate in dipendenza di contratti non espressamente disciplinati dal Codice Civile ([Ris. Min. 24 febbraio 1982 n. 332663](#)).

Normalmente le prestazioni rilevano ai fini IVA quando sono effettuate in dipendenza di specifici atti a titolo **oneroso**, cioè verso un corrispettivo; quelle effettuate a titolo **gratuito**, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, a meno che non rientrino nell'ipotesi di autoconsumo ().

Distinguiamo le prestazioni di servizio in prestazioni propriamente dette ed operazioni che la legge ha assimilato alle stesse.

III. Eccezioni al regime di imponibilità

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, come individuate dalle norme IVA sono generalmente imponibili, salvo che la legge non disponga diversamente. Vi sono infatti alcune operazioni che, pur avendo i requisiti delle cessioni e delle prestazioni, per espressa previsione di legge, non sono soggette a IVA: si tratta delle operazioni **escluse** da IVA e di quelle **esenti**).

Le operazioni **diverse** da quelle riepilogate nei seguenti paragrafi devono ritenersi imponibili.

A. Operazioni escluse da IVA

Le operazioni escluse da Iva non determinano, generalmente, **alcun tipo di obbligo** (fatturazione, registrazione, ecc.) per chi le effettua, ma devono essere tenute in considerazione in funzione delle disposizioni che vietano la **detrazione** dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi afferenti operazioni escluse (.). Per alcune delle operazioni la disciplina è complessa, in quanto in particolari situazioni si applica il regime di imponibilità o quello di esenzione;

B. Operazioni esenti

Sono operazioni che, pur possedendo i presupposti richiesti per l'applicabilità dell'IVA, **non sono assoggettate** per i motivi di ordine tecnico, politico e sociale espressi nelle direttive comunitarie ([art. 10 DPR 633/72](#)).

L'esenzione si applica solo se le operazioni sono effettuate da **soggetti passivi IVA**, altrimenti sono escluse da IVA per mancanza del presupposto soggettivo.

In generale, l'elenco delle esenzioni è limitato; inoltre, le disposizioni che le individuano vanno **interpretate**

restrittivamente, in quanto derogano all'applicazione generale dell'IVA; conseguentemente, le eventuali eccezioni alle esenzioni, vanno interpretate estensivamente ([C.Giust. CE 26 giugno 2003 C-305/01](#)).
L'effettuazione delle operazioni esenti comporta una perdita o una riduzione della **detrazione** IVA sugli acquisti per l'operatività delle regole sulla indetraibilità (s.).

I soggetti passivi che pongono in essere le operazioni esenti, pur non essendo assoggettati ad IVA, devono, comunque, assolvere agli **adempimenti formali** previsti dalla legge. A tale regola non sottostanno:

- coloro che hanno posto in essere determinate operazioni esenti (finanziarie e assicurative, di versamento di imposte, di esercizio di scommesse, di mandato o mediazione relativamente alle operazioni che precedono, di locazione, del servizio postale, aventi finalità culturali) ([art. 22 c. 1 n. 6 DPR 633/72](#));
 - coloro che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti.
-

Operazioni rientranti in categorie particolari

Vi sono poi delle categorie di operazioni per le quali l'applicazione delle regole generali richiede delle **spiegazioni particolari**.

Ciò capita solitamente quando, in un settore specifico, ci si trova simultaneamente in presenza di operazioni che possono rientrare, a seconda dei casi, fra le operazioni imponibili o fra quelle esenti o, ancora, fra quelle escluse dal campo di applicazione IVA.

Casi del genere si riscontrano, ad **esempio**, nelle sovvenzioni e contributi a fondo perduto, nelle operazioni relative ai diritti d'autore; altri casi degni di nota sono le operazioni per cui la tassazione è prevista specificamente da norme di carattere fiscale, come per le operazioni gratuite e l'autoconsumo.

SOGGETTI PASSIVI IVA

•

I. Imprenditori
a. Imprenditori individuali
b. Società
c. Altri soggetti (enti, associazioni, onlus)
II. Artisti e professionisti
Attività escluse

•

Presupposto per l'applicazione dell'imposta è che le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che risultano oggettivamente imponibili vengano effettuate da parte di **imprenditori**, **professionisti** o **artisti** nello svolgimento della propria attività.

Pertanto, se un'operazione rientra fra quelle considerate oggettivamente imponibili, ma è posta in essere da soggetti diversi da quelli citati (es. privato), essa è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

I. Imprenditori

Il concetto di imprenditore ha un significato più ampio rispetto a quello civilistico, conferendo rilevanza soprattutto alla **natura dell'attività** esercitata (commerciale o agricola) e alle **modalità** di esercizio della stessa. Diversamente, alle **caratteristiche soggettive** viene attribuita una valenza minore.

Per maggior chiarezza, prima di esporre i casi legati alle diverse figure giuridiche mediante le quali gli imprenditori possono svolgere la propria attività (**imprenditore individuale, società o ente**), sono illustrati i requisiti che attribuiscono a questa la natura di attività d'impresa secondo la normativa IVA.

Va comunque evidenziato che i soggetti diversi dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali (cioè società ed enti commerciali), assumono la soggettività d'imposta indipendentemente dall'effettuazione di operazioni IVA ([Ris. AE 30 luglio 2008 n. 327/E](#)).

Chi è qualificato imprenditore in base alle disposizioni sul **reddito d'impresa** e alle apposite disposizioni del codice civile, lo è anche ai fini IVA ([Ris. Min. 25 novembre 1976 n. 251257](#)).

Natura e modalità di esercizio dell'attività ([art. 4 c. 1 DPR 633/72](#)) È considerato imprenditore colui che esercita un'attività commerciale o agricola a titolo abituale oppure un'attività non commerciale purché organizzata in forma di impresa.

Tipo di attività	Descrizione
Attività commerciali	attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi, le attività di intermediazione nella circolazione dei beni, le attività di trasporto di beni e di persone, l'attività bancaria ed assicurativa, nonché le altre attività ausiliarie delle precedenti (art. 2195 c.c.).
Attività agricole	attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali e alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli (art. 2135 c.c.) (1) .
Attività organizzate in forma di impresa	attività che, organizzate in forma di impresa, sono dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nel predetto art. 2195 c.c. Sono, pertanto, considerati imprenditori anche coloro che organizzano e gestiscono, a proprio rischio e con l'impiego di lavoro altrui, attività consistenti nella prestazione a terzi di servizi non propriamente commerciali (es. servizi didattici, servizi sanitari, servizi di laboratorio, servizi di traduzioni, ecc.).

Le attività **commerciali** e **agricole** rilevano ai fini IVA anche se non sono organizzate in forma di impresa, mentre è determinante il fatto che queste vengano esercitate come **professione abituale**, ancorché non esclusiva. Ciò si verifica quando un soggetto compie con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo. Al riguardo, è soggetto passivo chi svolge un'attività commerciale, con carattere di abitualità, anche se nei confronti di **un solo committente** ([Ris. Min. 20 giugno 1987 n. 460207](#)).

Un'**attività occasionale**, invece, non rileva ai fini IVA, anche se è svolta da persone fisiche titolari di partita IVA per l'esercizio di un'attività diversa ([Ris. Min. 16 giugno 1994 n. 612](#)).

a. Imprenditori individuali

Gli imprenditori individuali sono soggetti passivi d'imposta soltanto quando effettuano le operazioni **nell'esercizio della loro attività** commerciale o agricola; se effettuano operazioni estranee alla propria attività d'impresa (cioè a titolo privato), queste sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Per quanto riguarda le cessioni di beni, bisogna considerare tutti i beni facenti parte del **patrimonio aziendale** (compresi quelli strumentali), il quale è determinato essenzialmente dalla volontà dell'imprenditore, che viene evidenziata (e provata) principalmente mediante l'inserimento dei beni nei prospetti contabili (es. inventario) che illustrano la composizione del patrimonio aziendale, salva la prova della simulazione ([Cass. 5 luglio 1984 n. 3942](#), [Cass. 3 aprile 2000 n. 3987](#)).

b. Società

Salvo il caso delle società di comodo, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, a favore di terzi o dei propri soci, dalle seguenti società, si considerano sempre **svolte nell'esercizio d'impresa** ([art. 4 c. 2 n. 1 e c. 3 DPR 633/72](#)), con la conseguenza che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA:

- società di persone e assimilate (s.n.c., s.a.s., società di fatto, società d'armamento), ad eccezione delle società semplici e del GEIE;
- società di capitali (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l., società cooperative e di mutua assicurazione);
- società costituite all'estero.

Società di comodo ([art. 4 c. 5 DPR 633/72](#)) Sono considerate **non commerciali** alcune attività svolte da società commerciali a fini elusivi, in quanto non rivolte al mercato, ma tipicamente finalizzate a consentire un **mero godimento** dei beni e servizi da parte dei loro diretti e indiretti titolari.

Tali società sono, pertanto, considerate di comodo e, limitatamente allo svolgimento delle attività sotto indicate, perdono la soggettività passiva ai fini IVA.

La disposizione si applica non solo alle società che svolgono esclusivamente attività di mero godimento, ma anche alle società operative che svolgono **anche marginalmente** le predette attività (es. società industriale che possiede le abitazioni utilizzate dai soci).

In entrambi i casi le società di comodo mantengono una loro **soggettività giuridica civilistica** e anche **fiscale** (per le imposte diverse dall'IVA e, se svolgono altre attività commerciali, per l'IVA stessa).

Le società di comodo ai fini IVA **non coincidono necessariamente** con quelle omonime previste ai fini delle imposte sui redditi.

Attività considerate di comodo (quindi non commerciali)

A)	possesso e gestione da parte di società dei beni sotto indicati, se la partecipazione alle società stesse consente, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale (), il godimento personale da parte dei soci (o dei loro familiari). Ai fini in esame rileva anche il caso in cui il godimento sia conseguito indirettamente dai soci, anche attraverso la partecipazione ad associazioni,
----	--

Attività considerate di comodo (quindi non commerciali)	
	enti o altre organizzazioni
	Beni interessati
	<ul style="list-style-type: none"> — abitazioni classificate o classificabili nella categoria catastale A (esclusa dunque la A 10) e le loro pertinenze; — unità da diporto e complessi destinati al loro ormeggio, ricovero e servizio; — mezzi di trasporto (es. autovetture) a uso privato e aeromobili da turismo; — complessi sportivi o ricreativi.
B)	possesso, in modo non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, obbligazioni o titoli similari (), costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire i relativi frutti (es. dividendi, interessi) senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate).

Conseguenze Alle società considerate di comodo si applicano le seguenti disposizioni:

- i beni suindicati si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e quindi determinano un'ipotesi di **autoconsumo** (), con la conseguenza che devono essere **autofatturati** in base al loro valore normale. L'autofatturazione dei beni non necessariamente è soggetta ad IVA in quanto può riguardare beni esenti da IVA (es. abitazioni di imprese non costruttrici che non hanno optato per l'imponibilità,);
- non è possibile detrarre **l'IVA sugli acquisti** effettuati in relazione alle attività considerate non commerciali;
- gli eventuali **corrispettivi per le prestazioni di godimento** sono esclusi da IVA.

Inoltre, le società e gli enti che svolgono **esclusivamente tali attività**, divengono estranee al campo di applicazione dell'IVA e, quindi, devono provvedere a presentare la dichiarazione di **cessazione dell'attività**. Se, **successivamente**, la società decide di intraprendere un'attività commerciale, dovrà richiedere un nuovo numero di partita IVA.

c. Altri soggetti

Rientrano in questa categoria:

- enti pubblici e privati, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica (
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) ();

- società semplici;
- gruppo europeo di interesse economico (GEIE -);
- consorzi e raggruppamenti temporanei di imprese ().

I **fondi immobiliari** non sono soggetti passivi IVA; per le operazioni dei medesimi la soggettività è attribuita alla società di gestione del risparmio ([art. 8 DL 351/2001](#), [Circ. AE 8 agosto 2003 n. 47/E](#)).

Sono previste regole specifiche riguardanti in particolare la detrazione dell'imposta e l'utilizzo del credito IVA.

Artisti e professionisti

Sono soggetti passivi IVA gli artisti ed i professionisti, cioè coloro che operano nell'esercizio di arti e professioni ([art. 5 DPR 633/72](#)). Tale esercizio si realizza quando viene svolta una qualsiasi attività di lavoro autonomo con carattere di professionalità, anche in differenti forme giuridiche ().

Quindi, per la soggettività passiva è necessaria la **presenza contemporanea** di due condizioni:

- deve trattarsi di un'**attività di lavoro autonomo**;
- deve essere esercitata con **professionalità**.

Attività di lavoro autonomo

Si ha un'attività di lavoro autonomo quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente ([artt. 2222 e s. c.c.](#)).

Ciò che caratterizza l'attività è l'**autonomia**, cioè l'assenza del vincolo di subordinazione, con la quale vengono effettuate le prestazioni richieste.

Non è, invece, richiesta l'esistenza di una **organizzazione** per lo svolgimento dell'attività professionale che pertanto può essere esercitata anche dal solo soggetto prestatore.

L'iscrizione ad un **albo professionale** non configura di per sé esercizio di un'attività di lavoro autonomo ([CTC 10 ottobre 1990 n. 6443](#)); perciò l'eventuale mancata iscrizione, quando questa sia richiesta per l'esercizio dell'attività, non impedisce in sé di far ritenere sussistente una attività idonea ad attribuire la soggettività passiva.

Professionalità

Il concetto di professionalità implica che l'attività di lavoro autonomo sia esercitata in modo **abituale** e non occasionale. Generalmente esiste una coincidenza fra il concetto di abitualità e quello di continuità, nel senso che un'attività svolta in modo continuativo viene considerata abituale, cioè professionale ([Ris. Min. 9 novembre 1978 n. 362060](#)). Non è, invece, necessario che l'attività venga svolta in modo esclusivo. È possibile, quindi, che **coesista con altre** attività, ad esempio di lavoro dipendente ([Ris. Min. 26 maggio 1998 n. 44/E](#)).

In alcune ipotesi, l'esercizio prevalente di una attività può avere riflessi su altre attività che, sebbene siano oggettivamente professionali, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA quando vengono svolte

nell'ambito dell'attività prevalente.

L'accertamento della presenza del requisito della professionalità avviene esaminando la **effettiva natura**, risultante da circostanze obiettive, di tutte le attività economiche svolte dal medesimo soggetto. Per desumere se l'attività di lavoro autonomo sia svolta o meno in modo professionale, assume rilevanza la presenza dei **seguenti elementi**:

- l'iscrizione ad un albo professionale;
- una organizzazione di beni o di persone rivolta allo svolgimento dell'attività;
- l'entità dei corrispettivi percepiti in relazione all'attività esercitata.

Assenza di professionalità

- a) soggetto che svolge in via principale un'attività di lavoro dipendente ed effettua una attività collaterale (senza obblighi specifici nei confronti del committente) avente una **modesta rilevanza economica** (C.T. Il°Piacenza 19 novembre 1986 n. 510);
- b) **studenti** che effettuano prestazioni (occasionalmente) durante il **periodo estivo**, presso una ditta che li inserisce nei propri uffici, al fine di mettere in pratica le nozioni apprese a scuola, e che corrisponde loro un compenso a fine periodo ([Ris. Min. 10 marzo 1978 n. 363557](#));
- c) geometra, **non iscritto all'albo professionale**, che espleti in un solo anno un'unica e modesta prestazione a titolo di collaborazione nei confronti di altro professionista ([CTC 10 ottobre 1990 n. 6443](#));
- d) **docenti universitari** che dietro specifico incarico conferito dalle Amministrazioni di appartenenza effettuano delle prestazioni a pagamento (insegnamento nell'ambito di corsi) ([Ris. Min. 2 giugno 1980 n. 363801](#));
- e) **architetto**, dipendente della Soprintendenza per i beni ambientali ed architettonici, incaricato dal Ministero da cui dipende di dirigere i lavori di restauro di un Museo per un periodo di circa due anni, non è soggetto passivo in quanto tale incarico ha carattere **occasionale** ([Ris. Min. 21 novembre 1989 n. 550975](#));
- f) prestazioni **meramente occasionali di arbitrato** rese da persone fisiche, a meno che non si tratti di soggetti iscritti in albi, ruoli o elenchi professionali : in tale ultima ipotesi, la prestazione è soggetta solo se sussiste una diretta correlazione tra l'albo, ruolo o elenco di appartenenza e la prestazione stessa, nel senso che questa venga resa in quanto vi sia l'iscrizione in detti albi ([Ris. Min. 8 giugno 1977 n. 362012](#)).

Forma giuridica

L'attività professionale o artistica può essere svolta individualmente da una persona fisica ovvero da più persone fisiche in forma associata, mediante l'ausilio di una delle seguenti forme:

- per la **generalità dei soggetti**, mediante società semplice o associazione senza personalità giuridica o una società tra professionisti (s.t.p.) costituita in base all'[art. 10 L. 183/2011](#);
- limitatamente agli **avvocati**, tramite una s.t.p. costituita in base al [D.Lgs. 96/2001](#) ([Ris. AE 28 maggio 2003 n. 118/E](#));
- limitatamente agli **ingegneri**, tramite una società di ingegneria costituita come società di capitali ai sensi dell'[art. 17 c. 6 L. 109/94](#).

Attività escluse

[\(art. 5 c. 2 DPR 633/72\)](#) La legge esclude dal campo di applicazione dell'IVA alcune attività le quali, nonostante siano a tutti gli effetti delle attività di lavoro autonomo, non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni.

Collaborazioni coordinate e continuative

Si tratta delle attività di collaborazione, recentemente riformate dal c.d. Jobs Act

Esse sono escluse da IVA quando:

- sono rese da **soggetti che non esercitano per professione** abituale altre attività di lavoro autonomo (es. lavoratore dipendente, imprenditore ecc.);
- sono rese da soggetti che svolgono un'attività di lavoro autonomo professionale, purché il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa **non sia inerente** a tale attività.

Restano **assoggettate** all'IVA le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale, quali ad esempio quelle relative alla mansione di amministratore, di sindaco o di revisore quando sono svolte da ragionieri o dottori commercialisti iscritti all'albo.

Precisazioni

1) Configurano prestazioni di servizi rese nell'ambito di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, escluse da IVA, le mansioni espletate dagli **amministratori, sindaci e revisori di una società** (es. società A), quando i soggetti che effettuano queste prestazioni siano dei lavoratori dipendenti di un'altra società (es. società B) alla quale poi riversano gli emolumenti pagati dalla società A.

2) L'attività di **amministratore di condominio** evidenzia in linea generale operazioni imponibili all'IVA, salvo le ipotesi in cui tale attività venga svolta in modo occasionale da un soggetto che non eserciti altra attività di lavoro autonomo rilevante, nel qual caso rientra fra i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ([Circ. Min. 24 dicembre 1992 n. 77](#), [Cass. pen. 29 maggio 1998 n. 6308](#)).

3) Nel caso in cui i compensi soggetti ad IVA devono essere riversati dal collaboratore al proprio datore di lavoro (terzo), per conto del quale ha prestato la propria attività (c.d. **compensi reversibili**), il collaboratore deve comunque fatturare con IVA alla società a cui presta la collaborazione e quest'ultima deve corrispondergli solo l'importo dell'IVA e l'eventuale contributo integrativo previdenziale addebitato in fattura, mentre il compenso lo versa al datore di lavoro terzo (Associazione italiana dottori commercialisti, Norma di comportamento n. 169, ottobre 2007).

Altre attività

Attività escluse

- **associazione in partecipazione** il cui apporto è costituito da lavoro, a condizione che l'associato non svolga "altre" attività di lavoro autonomo soggette ad IVA ();
- attività di **levata dei protesti** esercitata dai **segretari comunali** ai sensi della [L. 349/73](#);
- prestazioni **meramente occasionali** di **arbitrato** rese da persone fisiche non iscritte in albi, ruoli o elenchi professionali, o, se iscritte, qualora non sussista diretta correlazione tra l'albo, ruolo o elenco di appartenenza e la prestazione stessa, nel senso che questa venga resa in quanto vi sia l'iscrizione in detti albi (Ris. Min. 8 giugno 1977 n);

Attività escluse

— attività di **vigilanza e custodia rese da** singole **guardie giurate** di cui al [RDL 1952/35](#) .

TERRITORIALITÀ IVA

Il campo di applicazione dell'IVA italiana è strettamente legato al territorio italiano: sono imponibili in Italia le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che si considerano **effettuate in Italia**. La "territorialità" rappresenta dunque un elemento **indispensabile** per determinare l'assoggettabilità all'imposta di un'operazione.

L'individuazione del luogo di effettuazione di un'operazione è differente a seconda che sia riferito alle **cessioni di beni**, oppure alle **prestazioni di servizi**.

Le operazioni si possono distinguere in:

- **operazioni nazionali** (o interne), effettuate completamente all'interno del territorio dello Stato e per le quali i criteri di territorialità sono generalmente irrilevanti;
- **operazioni internazionali** che coinvolgono il territorio di più Stati, in quanto il cedente/prestatore residente effettua l'operazione con un cliente estero o, viceversa, il cliente italiano acquista beni o servizi da un cedente/prestatore estero. Per queste operazioni, l'applicazione dei criteri di territorialità permette di determinare se le stesse siano imponibili o non imponibili od escluse. A tale riguardo, per individuare i criteri di territorialità e per definire il regime applicabile occorre distinguere le operazioni a seconda che coinvolgano esclusivamente Stati UE (cessioni e prestazioni intracomunitarie) oppure anche Stati extra UE (importazioni, esportazioni, operazioni assimilate alle esportazioni e servizi internazionali).

In linea generale, le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dall'Italia - cessioni intracomunitarie, esportazioni ed operazioni assimilate - e i servizi internazionali sono non imponibili, in quanto non si considerano effettuati in Italia; invece, l'introduzione di beni di provenienza estera a seguito di acquisti - acquisti intracomunitari ed importazioni - è soggetta ad IVA in Italia.

Alle operazioni internazionali si applicano regole ed adempimenti specifici rispetto a quelli applicabili alle operazioni nazionali, con particolarità che variano a seconda che l'operazione sia comunitaria o extracomunitaria.

Le operazioni **non imponibili**, sono soggette a tutte le formalità previste dalla legge IVA in materia di fatturazione e registrazione. Esse infatti rientrano nel volume d'affari e danno diritto alla detrazione o al rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti.
