

IVA

Assoggettamento ad Iva delle prestazioni di servizi gratuite

di **Roberto Curcu**



La natura dell'imposta sul valore aggiunto, che è una **imposta sui consumi** che deve incassare chi cede un bene o presta un servizio esercitando la rivalsa sul proprio cliente, mal si presta ad assoggettare ad imposta le **operazioni gratuite**.

Infatti, sia nella Direttiva Iva, sia nel D.P.R. 633/1972, il concetto di **operazione assoggettata** ad Iva è di primo acchito limitato alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso.

Solo in seconda **battuta il legislatore dispone che l'imposta è dovuta – a determinate condizioni – sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito**; viene operata, in sostanza, una “assimilazione” di alcune operazioni gratuite a quelle onerose, per le quali è dovuta l'Iva.

Nella Direttiva Iva, infatti, l'**articolo 26** prevede che siano “**assimilate alle prestazioni di servizi a titolo oneroso**” due situazioni:

- la prima riguarda **l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa** per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'Iva;
- la seconda riguarda **la prestazione di servizi a titolo gratuito** effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Guardando nel dettaglio, siamo in presenza di due distinte situazioni, nelle quali la prima è costituita da una prestazione di servizi specifica, che è quella di **utilizzare, o lasciare utilizzare per fini extraimprenditoriali, dei beni sui quali si è esercitata la detrazione dell'Iva a monte**.

Il caso è abbastanza scontato quando si pensa a beni come i fabbricati, i telefoni mobili, le abitazioni, ecc...

Da vecchie sentenze della Corte di Giustizia Europa (antecedenti ad una modifica della Direttiva non recepita dall'Italia) riguardanti i fabbricati, ad esempio, è emerso che **qualora vi sia un utilizzo promiscuo di un fabbricato sul quale si è esercitato integralmente il diritto alla detrazione, per la parte "privata" nasce una obbligazione Iva**, derivante proprio dal fatto che questo utilizzo privato viene equiparato ad una prestazione di servizi.

Questo tipo di obbligazione non nasce invece quando **l'utilizzo del bene aziendale si riferisce ad un bene sul quale non è stata detratta l'Iva in sede di acquisto**.

Inoltre, l'obbligazione Iva di questo tipo non nasce nemmeno quando il bene oggetto di uso privato ha avuto un **diritto alla detrazione parziale**, che ha tenuto conto – appunto – del fatto che vi sarebbe stato utilizzo privato; per tale motivo, **quando si esercita la detrazione in misura limitata su autoveicoli e telefoni mobili, non nasce nessun tipo di obbligazione Iva in caso di utilizzo "privato"**.

Chiarito ciò, **dall'[articolo 26 della Direttiva Iva](#) si evince che tutte le altre prestazioni di servizi a titolo gratuito** – diverse da quelle che consistono nel far fruire di un bene aziendale – **sono a determinate condizioni da assoggettare ad Iva, indipendentemente dall'eventuale detrazione dell'Iva sugli acquisti necessari all'esecuzione di tale prestazione**.

In questo senso, **[l'articolo 3 del Decreto Iva](#)** non ha correttamente recepito la Direttiva Iva.

La condizione per cui una prestazione di servizi gratuita deve essere assoggettata ad Iva è che la stessa sia resa per **l'uso privato dell'imprenditore, per quello del suo personale o più generalmente per finalità estranee all'esercizio dell'impresa**.

Lo scopo della norma, come espresso dalla Corte di Giustizia europea nel caso C-412/03 è quello di **impedire che "un soggetto passivo o membri del suo personale ottengano in esenzione d'imposta prestazioni di servizi del soggetto passivo per le quali un privato avrebbe dovuto versare l'Iva"** (da intendersi che il privato la paga al fornitore e non la detrae).

La prestazione di servizi gratuita, quindi, va assoggettata ad Iva quando viene resa, in particolare, **per finalità estranee all'esercizio dell'impresa o per l'uso privato del personale e dei titolari dell'impresa**.

Come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate con la **[risposta ad Interpello 237/2019](#)**, restano escluse da Iva le **prestazioni di servizi gratuite rese per finalità proprie dell'impresa** (il caso era l'erogazione di corsi di formazione gratuiti da parte di una cooperativa, i cui costi erano coperti da contributi ricevuti da un ente pubblico).

Circa l'uso privato di servizi da parte del personale di una impresa, si è pronunciata più volte la

Corte di Giustizia Europea, su casi che hanno avuto ad oggetto **trasporti da casa al lavoro e pasti offerti gratuitamente dal datore di lavoro al proprio personale** (Cause C-258/95, C-124/12 e C-371/07), riconoscendo che in condizioni “normali” tali prestazioni sarebbero da assoggettare ad Iva, in quanto “*soddisfano esigenze private dei dipendenti*”, ma in circostanze particolari si possono verificare situazioni nelle quali l’organizzazione del trasporto o l’organizzazione di “buffet”, sono **effettuate per fini che non sono estranei all’esercizio dell’impresa, e il vantaggio personale che ne traggono i dipendenti risulta soltanto come accessorio rispetto alle esigenze dell’impresa.**

In sostanza, per l’assoggettamento ad Iva delle prestazioni di servizi **gratuite è necessario verificare se esista una finalità imprenditoriale, o solo un prioritario arricchimento di un privato.**

In questo senso, nella sentenza C-48/97 la Corte di Giustizia ha statuito che la **consegna gratuita di beni** a dei clienti, dietro presentazione di buoni che comprovano l’acquisto di propri prodotti, non è operazione estranea all’impresa poiché lo scopo è quello di incrementare il volume delle proprie vendite; in sostanza, da tale sentenza emergerebbe che **le prestazioni di servizi gratuite con finalità promozionali non sono da assoggettare ad Iva.**

I principi della sentenza C-48/97 sono stati presi ad oggetto per fondare le conclusioni della Sentenza C-607/20, con la quale la Corte di Giustizia europea ha statuito che **l’erogazione di servizi gratuiti ai migliori dipendenti dell’azienda non ha finalità estranee all’esercizio dell’impresa in quanto lo scopo finale, incentivando il rendimento dei dipendenti, è pur sempre il buon funzionamento dell’impresa** e l’incremento della sua redditività.

Su tale sentenza, che ha avuto ad oggetto un caso molto particolare, e nella quale la Corte si è discostata dalle conclusioni dell’Avvocato generale, ci sarà occasione di tornare.