

Scambi intraUe, procedura d'infrazione avanti adagio

Prosegue il procedimento che la Commissione ha avviato contro l'Italia nel gennaio del 2020

Pagine a cura

DI FRANCO RICCA

Va avanti la procedura d'infrazione che la Commissione europea ha avviato contro l'Italia il 24 gennaio 2020 per il mancato recepimento della direttiva 1910 del 2018, concernente modifiche alle regole Iva sugli scambi intracomunitari. Qualche giorno fa, notificando un parere motivato (si veda *ItaliaOggi* del 24 settembre), Bruxelles ha compiuto il secondo passo di un procedimento che pare però destinato all'archiviazione. Sebbene con grande ritardo, infatti, il recepimento delle disposizioni della direttiva, che sarebbero dovute entrare in vigore, come negli altri paesi dell'Ue, il 1° gennaio 2020, è oramai in dirittura d'arrivo, poiché nel mese di agosto il governo ha inviato al parlamento lo schema di dlgs predisposto in attuazione della legge di delegazione europea n. 53/2021. Ciò detto, se la Commissione volesse fare le pulci alla normativa Iva italiana, le ragioni non mancherebbero, considerate le non molteplici difformità rispetto alla normativa unionale. Difformità che, oltre a pregiudicare l'applicazione uniforme del diritto dell'Ue e il principio di neutralità dell'Iva, minano un principio fondamentale quale la certezza del diritto e rendono possibili inammissibili arbitrari, consentendo talvolta ai soggetti passivi dell'imposta di scegliere, secondo convenienza, se far valere la normativa unionale, in virtù dell'efficacia diretta delle direttive c.d. «self executing» e dei contributi interpretativi della Corte di giustizia Ue, nella misura in cui riconoscono un diritto all'interessato, oppure quella nazionale. In queste due pagine vediamo solo alcuni esempi.

Trattamento delle vendite a distanza «in uscita». La disciplina Iva delle vendite intracomunitarie a distanza, come si è avuto più volte occasione di evidenziare, non è del tutto al-

lineata alla direttiva Iva (2006/112/Ce). L'art. 33, lett. a), della direttiva, in deroga alla regola generale dell'art. 32, stabilisce che il luogo delle cessioni di beni rientranti nella nozione di vendita intracomunitaria a distanza, è il paese di arrivo dei beni. In base all'art. 59-quater, fanno eccezione le cessioni di ammontare contenuto entro la soglia di 10.000 euro annui (così fissata dal 1° luglio scorso), le quali, in assenza di opzione del cedente, sono invece localizzate nel paese di partenza dei beni.

Queste regole, nella normativa italiana, sono recepite in modo puntuale soltanto per le operazioni sopra soglia «in entrata» (beni spediti da altri paesi Ue nel territorio dello stato), che l'art. 40, comma 3, del dl 331/93 qualifica cessioni interne, in deroga all'art. 7-bis, comma 1, del dpr 633/72. In relazione a tali cessioni, il cedente estero è quindi tenuto ad assolvere l'imposta in Italia, identificandosi nel nostro paese oppure, in alternativa, mediante il regime semplificato Oss.

Le cessioni sopra soglia «in uscita», che dovrebbero, specularmente, essere considerate extraterritoriali in quanto, secondo la direttiva, sono localizzate nel paese Ue di arrivo, sono invece qualificate cessioni intracomunitarie non imponibili (art. 41, comma 1, lett. b, dl 331/93) e assoggettate agli obblighi di fatturazione (art. 46, comma) e di dichiarazione nel modello Intrastat.

L'incoerenza, ancorché non comporti doppia imposizione, essendo comunque rispettato, seppure per via diversa rispetto a quella indicata dalla direttiva, il principio di imposizione a destinazione, genera incongruenze problematiche sul piano formale, mentre su quello sostanziale contrasta con il principio di neutralità, nella misura in cui delinea un trattamento differente (e più favorevole).

Riguardo al primo aspetto, anzitutto l'indicazione delle vendite a distanza nell'elenco

riepilogativo delle cessioni intracomunitarie presentato in Italia dal cedente non troverà riscontro in una speculare dichiarazione di acquisto nel paese Ue di arrivo dei beni, nel quale, giustamente, l'operazione non costituisce acquisto intracomunitario, bensì cessione interna.

Secondariamente, il cedente, dopo aver fatturato la cessione non imponibile in Italia e riportato il relativo ammontare nella dichiarazione annuale nazionale, dovrà dichiarare la cessione imponibile nel paese Ue di arrivo dei beni, ove potrebbe essere tenuto ad emettere nuovamente fattura; in alternativa, se si avvale del regime semplificato Oss, beneficerà dell'esonero dalla fatturazione, ma dovrà comunque indicare l'operazione nella relativa dichiarazione trimestrale.

Passando al secondo aspetto, a fronte delle suaccennate complicazioni, il cedente consegue però il diritto di computare l'ammontare delle vendite intracomunitarie a distanza ai fini dell'agevolazione prevista per gli «esportatori abituali»; diritto che non sussisterebbe, invece, qualora tali vendite fossero considerate extraterritoriali. Peraltro è proprio questa la ragione per la quale il legislatore, nel 1993, si è parzialmente e palesemente discostato dalle regole Ue: non certo per incompetenza o sciattezza, ma per evitare alle imprese nazionali la «penalizzazione» che sarebbe derivata, in ordine alla predetta agevolazione, dalla natura extraterritoriale delle cessioni in esame. Un peccato originale che nessuno ha mai pensato di emendare ed è stato, anzi, reiterato dal recente dlgs n. 83/2021. E che, per effetto delle semplificazioni derivanti da possibile all'utilizzo del regime Oss, in particolare l'esonero dalla fatturazione, potrebbe essere cancellato (con disparità di trattamento rispetto ai soggetti che non si avvalgono di detto regime), o (più probabilmente) aggravato, in via interpretativa.

© Riproduzione riservata



Le esenzioni da rivedere

- Per la normativa italiana, le vendite intracomunitarie a distanza «in uscita» dall'Italia costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili, soggette a fatturazione e rilevanti ai fini del plafond degli esportatori abituali, mentre secondo la direttiva dovrebbero essere qualificate «fuori campo» per mancanza di territorialità
- La normativa italiana esenta dall'Iva le prestazioni di servizi rese da cooperative e consorzi ai loro soci che svolgono prevalentemente attività esente in qualunque settore economico (compreso credito e assicurazioni). Secondo la Corte di giustizia Ue, l'agevolazione deve essere limitata ai soggetti operanti nei settori esenti per motivi di pubblico interesse (es. sanità, istruzione)

L'esenzione dei servizi a soggetti esenti

Il comma 2 dell'art. 10 dpr n. 633/72 esenta dall'Iva «le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi... costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-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». La norma trova riscontro nell'art. 132, lettera f), direttiva Iva, secondo cui gli Stati esentano dall'imposta «le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai

loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante...». La norma nazionale, tralasciando l'estensione ai soggetti non totalmente esenti (aventi un prorata di detrazione, purché non superiore al 10%), sembra conforme alla direttiva. Con tre sentenze del 21 settembre 2017, rese nelle cause C-326/15, C-605/15 e C-616/15, la Corte di giustizia ha però dichiarato che l'esenzione di cui alla lettera f) dell'art. 132 è applicabile solo nei confronti dei settori di attività esentati per ragioni di interesse pubblico, ad esempio la sanità e l'istruzione, e non a quelli esentati per motivi tecnici, quali quelli bancario e assicurativo. Posto che alcuni Stati (non solo l'Italia), basandosi sulla lettera della disposizione e sul tenore della sentenza 20 novembre 2003, C-8/01, avevano recepito l'esenzione in termini ampi, riconoscendone l'applicabilità alle pre-

stazioni di servizi degli organismi associativi di soggetti operanti in qualsiasi settore esente, la Corte ha riconosciuto che la formulazione testuale non esclude i servizi resi da organismi i cui membri esercitano un'attività economica esente ai sensi dell'art. 135 della direttiva. Tuttavia, ha osservato la Corte, quello letterale non è l'unico criterio interpretativo, dovendosi tenere conto anche del contesto della disposizione e degli scopi perseguiti. La Corte ha rilevato che la lettera f) dell'art. 132 fa parte del capo 2, intitolato «esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», sicché l'esenzione ivi prevista concerne unicamente gli organismi i cui membri esercitano attività di interesse pubblico; l'esenzione prevista per tali attività è infatti distinta rispetto all'analoga esenzione di cui al capo 3, intitolato «esenzioni a favore di altre attività», de-

scritte nell'art. 135, e questa distinzione sta a significare che le norme del capo 2 per le attività di interesse pubblico non si applicano alle altre attività previste nel capo 3. Di conseguenza, i servizi forniti dagli organismi i cui membri operano nei settori di attività previsti nell'art. 135 non rientrano nell'esenzione della lett. f) dell'art. 132. Quanto alle finalità, obiettivo delle norme dell'art. 132 è di esentare dall'Iva talune attività di interesse pubblico, per agevolare l'accesso a talune prestazioni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'Iva. Pertanto, le prestazioni di servizi di organismi associativi rientrano nell'esenzione ex art. 132, lett. f), quando contribuiscono direttamente all'esercizio delle attività di interesse pubblico previste dall'articolo.

— © Riproduzione riservata — ■