

Restyling in stile Ue per i presupposti

Sono soprattutto due le aree di intervento: localizzazione e ambito oggettivo delle cessioni

La riforma dell'Iva interesserà anche i presupposti dell'imposta, che, secondo l'art. 7 del ddl, saranno ridefiniti "al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea". Una indicazione molto generica, dunque, che lascerebbe al legislatore delegato spazio per intervenire su qualsiasi disallineamento della normativa domestica in merito a elementi fondamentali dell'imposta, quali la definizione delle operazioni imponibili, dei soggetti passivi e della cosiddetta territorialità. Qualche elemento in più emerge dalla relazione illustrativa, che accenna a due specifiche questioni.

La prima riguarda il presupposto territoriale delle cessioni di beni, che, osserva la relazione, l'art. 7-bis del dpr 633/72 disciplina unitariamente, senza distinguere le cessioni di beni con trasporto e quelle senza trasporto, come invece fa l'art. 32 della direttiva Iva. Su questo argomento, le incongruenze più marcate della normativa nazionale attengono non tanto alla mancata distinzione tra le cessioni di beni senza trasporto e quelle senza trasporto; il criterio dell'esistenza fisica nel territorio nazionale previsto all'art. 7-bis, infatti, rispecchia sostanzialmente la direttiva, secondo cui il luogo della cessione è quello in cui il bene si trova fisicamente nel momento in cui inizia il trasporto o la spedizione a destinazione dell'acquirente (art. 31), oppure nel momento della cessione (art. 32). Più problematico è invece l'ulteriore requisito richiesto dall'art. 7-ter, congiuntamente a quello dell'esistenza fisica del bene sul territorio, per localizzare in Italia la cessione, vale a dire che si tratti di un bene nazionale, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione. Di questo ulteriore requisito, relativo alla posizione giuridica del bene, non vi è infatti traccia nella direttiva. Sul piano sistematico, la conseguenza più evidente è che la cessione di un bene "allo stato este-

ro", ancorché fisicamente situato nel territorio nazionale (per esempio, in regime di transito oppure di deposito doganale), per la normativa nazionale non si considera effettuata nel territorio dello stato, mentre per la direttiva sì. La discrasia è confermata dalla sentenza 8 novembre 2012, C-165/11, sollecitata da un rinvio dei giudici slovacchi, nella quale la Corte di giustizia Ue ha chiarito che i depositi doganali non sono luoghi extraterritoriali ai fini dell'Iva, in quanto appartengono al territorio dello stato membro nel quale si trovano; di conseguenza, le cessioni di beni vincolati al regime di deposito doganale rientrano nel campo di applicazione dell'imposta, anche se possono essere esentate dagli stati membri. Questo perché, secondo le disposizioni della direttiva, il luogo della cessione è quello in cui i beni si trovano al momento della vendita, senza che occorra distinguere a seconda che si tratti di beni comunitari oppure non comunitari.

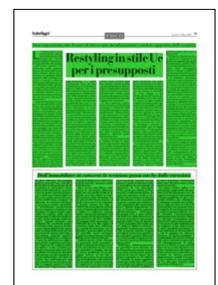
Si deve osservare, inoltre, che la normativa nazionale non contempla la fattispecie delle cessioni di beni poste in essere, anteriormente all'importazione, dal soggetto che si considera debitore dell'imposta all'importazione, le quali, ai sensi del secondo comma dell'art. 32 della direttiva, si considerano effettuate nel territorio dello stato membro d'importazione (al pari delle eventuali cessioni successive, effettuate prima dell'importazione).

In tema di localizzazione delle cessioni di beni, le incongruenze più marcate riguardano le vendite intracomunitarie a distanza e le cessioni verso altri stati membri con installazione o collaudo a destinazione a cura o per conto del fornitore. Entrambe queste tipologie di cessioni, nel caso di beni in arrivo in Italia con provenienza da altri stati membri, sono giustamente localizzate nel nostro paese, in armonia con il criterio derogatorio del paese di arrivo dei beni previsto dalla direttiva (art. 40, comma 3, dl 331/93;

art. 7-bis, comma 1, dpr 633/72); nel caso di beni in uscita dall'Italia verso altri paesi Ue, invece, la legge nazionale considera le cessioni come "operazioni non imponibili", qualificata che presuppone la rilevanza territoriale, anziché come cessioni non soggette per carenza di territorialità [art. 41, comma 1, lett. b) e c), dl 331/93]. È evidente l'incongruenza della previsione nazionale (che, sul piano sistematico, sottende un inammissibile caso di doppia territorialità dell'operazione), dettata molto probabilmente dall'intento di evitare le ricadute negative dell'extraterritorialità sul meccanismo del plafond per gli esportatori abituali.

La seconda questione richiamata nella relazione riguarda la definizione del presupposto oggettivo rappresentato dalla cessione di beni, su cui, osserva la relazione, "potrebbe attuarsi una più fedele trasposizione normativa armonizzata, valorizzando il concetto economico sostanziale rispetto a quello giuridico proprio del nostro ordinamento".

Sul punto, volendo ricordare, in attesa che il legislatore scopra le carte riguardo alle specifiche fattispecie, qualche criticità derivante dall'impronta civilistica della formulazione dell'art. 2 del dpr n. 633/72, si può segnalare il problema della costituzione o cessione del diritto di usufrutto, certamente rientrante nella definizione di cessione di beni fornita dal primo comma, ma che, se pattuita per un periodo di tempo limitato, sarebbe più appropriato classificare tra le prestazioni di servizi, come ha fatto l'agenzia delle entrate (in contrasto, però, con la norma positiva) nella risoluzione n. 405/2008. Altro caso delicato è la locazione finanziaria di beni, che per la norma nazionale dà luogo a una prestazione di servizi (e a una successiva cessione all'atto dell'eventuale esercizio del diritto di riscatto), ma che, in presenza di determinate circostanze (normalmente sussistenti nel leasing traslativo), secondo la giu-



Superficie 94 %

risprudenza della Corte di giustizia Ue (cui si è più volte conformata la Corte di cassazione) va invece considerata una cessione di beni.

Sul piano formale, poi, sarebbe doveroso correggere la definizione domestica in modo da riferire oggettivamente la nozione di "cessione" ai soli beni "materiali", conformemente alla direttiva, anziché a quelli "di ogni genere"; come noto, infatti, le cessioni di beni "immateriali" rientrano, ai fini Iva, tra le prestazioni di servizi.

— © Riproduzione riservata —

Dall'immobiliare ai consorzi: la revisione passa anche dalle esenzioni

Un altro obiettivo del restyling dell'Iva, secondo l'art. 7 del ddl, è di "rivedere le disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità, in linea con i criteri posti dalla normativa dell'Unione europea". Al riguardo, la relazione illustrativa accenna al settore immobiliare, "attualmente caratterizzato da una normativa complessa che distingue il regime fiscale applicabile in ragione della natura strumentale o abitativa degli immobili e della tipologia degli operatori". Appare pertanto assai probabile che si intenda ampliare il diritto delle imprese di optare per l'imponibilità delle operazioni in luogo dell'esenzione, che la normativa vigente subordina a determinati requisiti oggettivi (natura del fabbricato) e soggettivi (attività dell'impresa); oggi, in forza di tali condizioni, per esempio, l'impresa di compravendita che affitta o vende un fabbricato abitativo non può optare per l'imponibilità. L'estensione del diritto di opzione sarebbe possibile alla luce dell'articolo 137 della direttiva, che nell'attribuire agli stati membri la facoltà di accordare ai soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle

cessioni di fabbricati e delle locazioni di immobili, non pone condizioni di sorta.

Altre novità potrebbero interessare le operazioni effettuate dagli enti non profit. Il ddl, al riguardo, prevede infatti la razionalizzazione della disciplina Iva per gli enti del Terzo settore, ai quali, come osserva la relazione, la riforma attuata dal dlgs n. 117/2017 ha esteso talune esenzioni ed esclusioni già accordate alle Onlus. La relazione ricorda, inoltre, che per determinati enti non commerciali (associazioni) è stato previsto, dal dl n. 146/2021, il passaggio delle operazioni nei confronti dei soci dal regime di esclusione dalla sfera dell'imposta a quello di esenzione, con effetto dal 1° gennaio 2024 (termine che potrebbe essere prorogato proprio per sincronizzare tali modifiche con la riforma fiscale).

L'allineamento della disciplina nazionale delle esenzioni a quella unionale potrebbe toccare anche altre fattispecie. Per esempio, potrebbe (o meglio, dovrebbe) essere modificato il secondo comma dell'art. 10 del dpr n. 633/72, che esenta "le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con fun-

zioni 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% a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse". Questa disposizione (invero, in buona misura superata dall'introduzione dell'istituto del gruppo Iva) si basa sull'art. 132, lettera f), della direttiva Iva, che però, secondo le sentenze pronunciate dalla Corte di giustizia Ue il 21 settembre 2017 nelle cause C-326/15, C-605/15 e C-616/15, è applicabile soltanto nei confronti dei settori di attività esentati per ragioni di interesse pubblico, per esempio la sanità e l'istruzione, e non a quelli esentati per motivi tecnici, quali quelli bancari e assicurativi.

Nell'ottica dell'armonizzazione, potrebbe essere limitata anche l'esenzione per talune prestazioni socio-assistenziali, quali la gestione di case di riposo, che la norma nazionale (n. 21 dell'art. 10) concede in modo oggettivo, mentre per la direttiva deve essere accordata solo alle prestazioni rese da enti di diritto pubblico o

da altri organismi riconosciuti dallo stato membro come aventi carattere sociale.

06901
Un punto critico, infine, è il trattamento applicabile alle prestazioni d'insegnamento rese da soggetti riconosciuti da amministrazioni pubbliche di altri stati membri dell'Ue, che, allorquando debbano considerarsi localizzate in Italia in base ai criteri di territorialità, non possono fruire del regime di esenzione previsto per tali prestazioni dall'art. 10, n. 20. Secondo l'interpretazione dell'agenzia delle entrate, infatti, non essendo contemplato dalla direttiva il "mutuo riconoscimento" tra stati membri dell'idoneità del soggetto ai fini dell'esenzione, non è possibile attribuire valenza nazionale al riconoscimento che il soggetto ha ottenuto all'estero. Se questa posizione è condivisibile nel caso in cui il soggetto estero intenda svolgere attività d'insegnamento in Italia, non lo è, a nostro avviso, quando l'attività sia svolta all'estero, ma debba considerarsi effettuata in Italia in forza dei criteri di territorialità. La riforma potrebbe rappresentare quindi l'occasione per risolvere una questione che ha rilevante impatto sulla neutralità dell'imposta.

— © Riproduzione riservata — ■