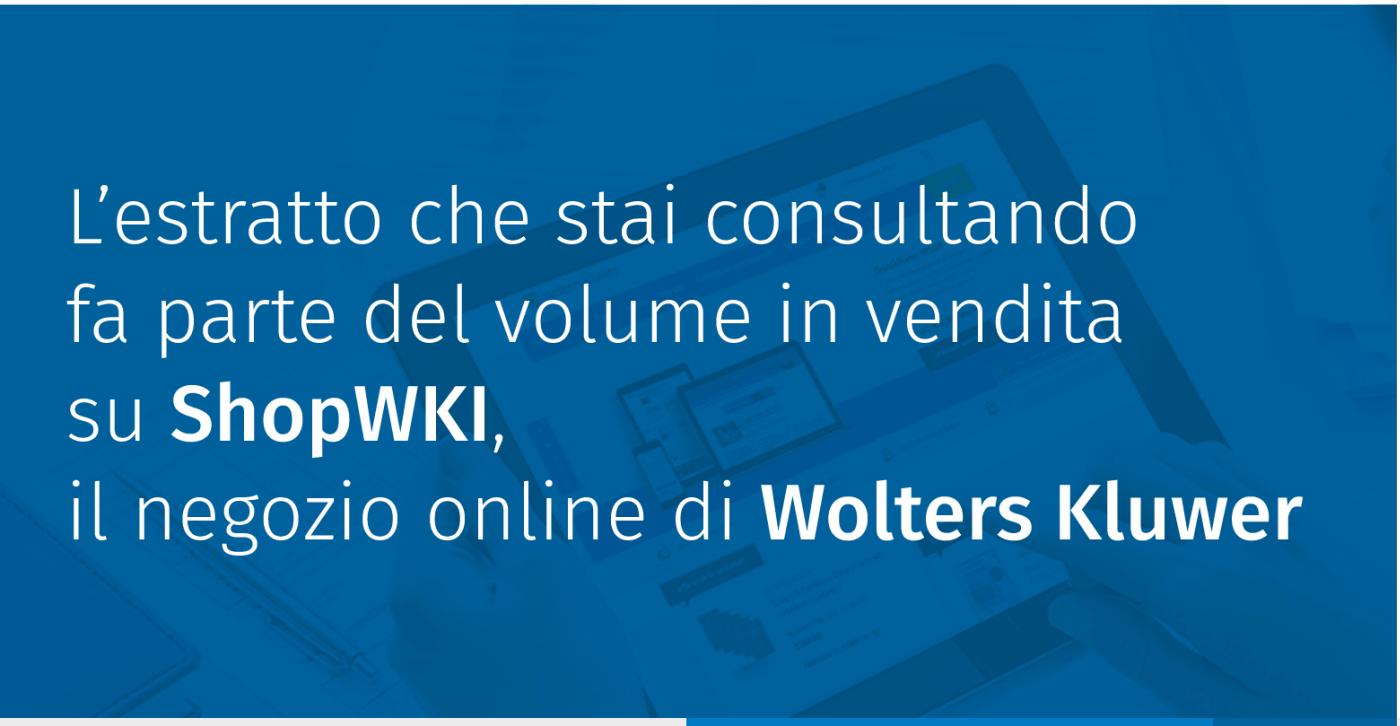
Wolters Kluwer



L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA

L'IVA

ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

2023

10

7 IVA non dovuta chiesta a rimborso dal cliente direttamente al Fisco: quando è possibile?

15 Prestazioni connesse alla pratica sportiva: è già in vigore l'esenzione

22 Stabile organizzazione IVA esclusa se vi è carenza di una struttura idonea

29 Esenzione IVA per l'oro da investimento: valutazione dei requisiti

36 Procedure doganali nel settore della nautica da diporto

41 Società in house: le attività rilevanti ai fini IVA

46 Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento

56 Evoluzione della normativa – Debitore d'imposta

ISSN 1593-2443 - Ottobre 2023 – Rivista mensile – Anno 23, n. 10 - Direzione e redazione Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio B3, 20142 Milano.

OSSERVATORIO UE

AGENDA

Wolters Kluwer

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Wolters Kluwer

Y011ICL

AFFRONTA IL TEMA IN PROFONDITÀ

One FISCALE

presenta *IVA, TUIR, Indirette e Accertamento*

Da oggi c'è Experta FISCALE per offrire una consulenza ancora più completa e di valore ai propri clienti, in un'unica soluzione quattro sezioni integrate su IVA, TUIR, Imposte Indirette e Tributi Locali, Accertamento e riscossione. Uno strumento indispensabile con Codici Commentati dai migliori esperti, Formule, Quesiti, Articoli di Approfondimento e molto altro per aggiungere profondità al tuo lavoro in materia fiscale.

Scopri di più su **info.onefiscale.it**

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Rimborsi
L'approfondimento - **IVA non dovuta chiesta a rimborso dal cliente direttamente al Fisco: quando è possibile?**
La Corte di Giustizia UE, con la sentenza relativa alla causa C-453/22 del 7 settembre 2023, si è pronunciata sulle ipotesi in cui il cliente, al quale sia stata contestata la detrazione, non possa ottenere il rimborso dell'IVA non dovuta da parte del proprio fornitore per impossibilità o eccessiva difficoltà ad adempiere di quest'ultimo. È solo al ricorrere delle situazioni in esame, da valutare caso per caso, che il principio di effettività consente al cliente di rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria per non restare inciso dall'imposta.
In questa prospettiva, andrebbe, quindi, approfondita la posizione di una parte della giurisprudenza di legittimità, secondo cui il cliente ha, di regola, il diritto di chiedere all'Erario il rimborso dell'IVA non dovuta, salvo che operi in veste di "privato consumatore", restando inciso dall'imposta in ragione dell'attività detassata svolta "a valle".
di Marco Peirolo **7**

Esenzioni
L'approfondimento - **Prestazioni connesse alla pratica sportiva: è già in vigore l'esenzione**
Con la conversione in legge del Decreto "PA-bis" (D.L. n. 75/2023), tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, ivi inclusi quelli didattici e formativi, sono stati sostanzialmente ricondotti nel regime di esenzione IVA, anticipando di fatto l'entrata in vigore del regime di esenzione IVA previsto dall'art. 5, comma 15-quater, del D.L. n. 146/2021 (1° luglio 2024). Pur partendo con l'apprezzabile intento di fare chiarezza, il legislatore ha tuttavia introdotto una norma che rischia di generare addirittura maggiore incertezza in un settore alle prese con una riforma sicuramente importante, ma dalle implicazioni pratiche non indifferenti. Ci si riferisce, ad esempio, alle problematiche che possono sorgere dalla contemporanea vigenza dell'art. 5, comma 15-quater del D.L. n. 146/2021 e dell'art. 36-bis del D.L. n. 75/2023, soprattutto in considerazione del fatto che la rilevanza ai fini IVA, sebbene come esenti, di operazioni che fino a poco tempo addietro venivano considerate "radicalmente" escluse da tale tributo, implica l'assolvimento di una serie di adempimenti formali, che per molti enti rappresentano una novità, alla quale non è certamente facile adattarsi.
di Fabio Falcone **15**

Stabile organizzazione
L'approfondimento - **Stabile organizzazione IVA esclusa se vi è carenza di una struttura idonea**
Un soggetto passivo che risulti destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica sia fissata fuori dall'UE, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire una stabile organizzazione, e ciò anche qualora il soggetto prestatore dei servizi realizzi a vantaggio di detto soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro. A queste conclusioni è giunta la CGUE, nel caso Cabot Plastics Belgium SA, la cui decisione è stata pronunciata il 29 giugno 2023 (causa C-232/22).
di Matteo Dellapina **22**

Esenzioni
L'approfondimento - **Esenzione IVA per l'oro da investimento: valutazione dei requisiti**
La Corte di cassazione, con la sentenza n. 13742/2023, si è espressa in merito al regime di esenzione IVA previsto per le cessioni di oro da investimento, esaminando l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile riferito ad un'ingente cessione di oro in lamine avvenuta nell'ambito di una frode fiscale a carattere transazionale, con successivo sequestro del materiale prezioso presso il confine italo-svizzero. La pronuncia ci offre lo spunto per illustrare l'ambito giuridico di riferimento e il correlato trattamento fiscale riconducibili alle cessioni dell'oro (da investimento e industriale), facendo anche riferimento ai chiarimenti diramati da parte dell'Agenzia delle entrate e, nel corso degli anni, da parte della giurisprudenza di legittimità.
di Marco Bargagli **29**

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sommario

Dogane

L'approfondimento - **Procedure doganali nel settore della nautica da diporto**

Come ogni altro bene, anche le unità da diporto soggiacciono alle norme doganali che regolano gli scambi internazionali. Nell'ottica di dare maggiore slancio al settore della nautica da diporto, l'Agenzia delle dogane, di concerto con l'Agenzia delle entrate e sempre nel rispetto del quadro normativo internazionale e unionale, è negli anni intervenuta con disposizioni ad hoc, prevedendo la possibilità di svolgere determinate operazioni attraverso procedure semplificate nell'ambito dei regimi doganali di ammissione temporanea e di perfezionamento attivo.

di Serena Pellegri **36**

Operazioni imponibili

L'approfondimento - **Società in house: le attività rilevanti ai fini IVA**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta n. 376/2023, ha chiarito la rilevanza IVA delle somme corrisposte da enti pubblici a una società in house per la realizzazione di interventi connessi all'organizzazione di eventi a rilevanza nazionale. In particolare, le operazioni poste in essere dalle società in house, in quanto costituite in forma di società di capitali, si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa anche se tali operazioni sono riconducibili alle funzioni istituzionali dell'ente pubblico di provenienza o di appartenenza. Le operazioni, pertanto, sono prestazioni di servizi che rilevano ai fini IVA anche se hanno un interesse pubblico di carattere generale.

di Federico Gavioli **41**

Frodi IVA

L'approfondimento - **Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento**

La Direttiva 2020/284/UE introduce un obbligo di conservazione in capo ai prestatori di servizi di pagamento con riferimento ai servizi da essi forniti che danno luogo a un trasferimento di fondi potenzialmente per fini commerciali tra un soggetto pagatore localizzato in uno Stato membro e un beneficiario localizzato in un altro Stato membro, in un territorio terzo o in un Paese terzo. Le informazioni raccolte dovranno poi essere trasmesse allo Stato membro di appartenenza e da questi ad un sistema elettronico centrale unionale, il c.d. Cesop. La raccolta di tali informazioni dovrebbe consentire agli Stati membri di controllare il pagamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi che, in base alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE, si considerano effettuate nel territorio di uno Stato membro.

di Francesco D'Alfonso **46**

L'evoluzione normativa

L'evoluzione normativa - **Art. 17, D.P.R. n. 633/1972: il debitore d'imposta "archivia" il soggetto passivo?**

L'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ha subito un cambio di "rubrica", passando da "soggetti passivi" a "debitore d'imposta", in seguito all'intervento del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24 che ha dato attuazione alle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, che istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA (Quick Reaction Mechanism), prevedendo l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a determinate operazioni a rischio frode. Infatti, oltre alla riformulazione della rubrica dell'articolo, che fa riferimento più correttamente alla figura del debitore d'imposta, si è anche ammodernato l'impianto normativo stesso, ossia il testo, eliminando le fattispecie di reverse charge non operative a causa del mancato ottenimento della prescritta autorizzazione unionale, e sono state rese più aderenti alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE altre fattispecie di inversione contabile già autorizzate in passato. Un aggiornamento quanto mai necessario per rendere la norma più attuale e soprattutto aderente alla Direttiva 2006/112/CE, quale "faro" del panorama legislativo euro-unionale.

di Matteo Dellapina **56**

Osservatorio

Dall'Unione Europea

Corte di Giustizia

di Marco Peirolo **64**

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sommario

Rassegna

Panorama normativo
Legislazione comunitaria **75**
Prassi **75**

Agenda

Novembre 2023
a cura di Valerio Artina e Roberta Aiolfi **78**

L'IVA
ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

Editrice
Wolters Kluwer Italia Srl
Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio B3, 20142 Milano
http://www.ipsoa.it

Indirizzo internet
La rivista è consultabile on-line all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com

Direttore responsabile
Giulietta Lemmi

Comitato di redazione

Roberto Fanelli -
Revisore contabile e pubblicista in Roma

Nicola Galleani d'Agliano -
Senior partner Studio PC&A - P. Centore & associati

Franco Ricca

Redazione
Paola Boniardi, Lia Longo

Realizzazione grafica
Wolters Kluwer Italia Srl

Fotocomposizione
Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la pubblicazione il 22 settembre 2023

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 719 del 10 novembre 2000. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Contributi redazionali
Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsoa Redazione L'IVA
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. 02.82.476.016

Amministrazione
Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsoa Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. 02.82.476.01 - Fax 02.82.4.76.799

Servizio risposta automatica:
Tel. 02.82.476.999

Abbonamenti
Gli abbonamenti hanno durata annuale rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. dalla data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio B3, 20142 Milano.

Servizio Clienti: tel. 02 824761 - servizio.clienti@wolterskluwer.com www.servizioclienti.wki.it

Italia - Estero
Annuale € 240,00

Distribuzione
Vendita esclusiva per abbonamento.

Pubblicità:

Wolters Kluwer

E-mail:
advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio B3, 20142 Milano, Italia

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia s.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. – Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 – 20142 Milano (MI).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

GLI ORGANI NEL VIGENTE CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA

A cura di **Michele Monteleone**

Approfondisce le **novità** del **Codice della Crisi d'Impresa**, in relazione all'operatività dei **diversi organi di controllo legati all'attività di vigilanza**.

Un importante strumento per assolvere gli **obblighi formativi**, dettati dall'istituzione dall'**Albo Unico Nazionale dei Gestori della Crisi** e dalle Linee guida elaborate dalla "**Scuola Superiore della Magistratura**".

Y130OCL

Wolters Kluwer

wolterskluwer.com

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IVA non dovuta chiesta a rimborso dal cliente direttamente al Fisco: quando è possibile?

di Marco Peirolo

L'approfondimento

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza relativa alla causa C-453/22 del 7 settembre 2023, si è pronunciata sulle ipotesi in cui il cliente, al quale sia stata contestata la detrazione, non possa ottenere il rimborso dell'IVA non dovuta da parte del proprio fornitore per impossibilità o eccessiva difficoltà ad adempiere di quest'ultimo.
È solo al ricorrere delle situazioni in esame, da valutare caso per caso, che il principio di effettività consente al cliente di rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria per non restare inciso dall'imposta.
In questa prospettiva, andrebbe, quindi, approfondita la posizione di una parte della giurisprudenza di legittimità, secondo cui il cliente ha, di regola, il diritto di chiedere all'Erario il rimborso dell'IVA non dovuta, salvo che operi in veste di "privato consumatore", restando inciso dall'imposta in ragione dell'attività detassata svolta "a valle".

Riferimenti
Corte di Giustizia, sentenza 7 settembre 2023, causa C-453/22
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30-*ter*

La Corte di Giustizia, con la sentenza 7 settembre 2023, causa C-453/22, ha chiarito che il cessionario al quale sia stato addebitato a titolo di IVA un importo superiore a quello dovuto ha diritto di chiedere la restituzione della maggiore imposta direttamente all'Amministrazione finanziaria se non può ottenerla a rimborso dal cedente, anche al di fuori dell'ipotesi di insolvenza di quest'ultimo, ma sempreché non si rientri in un contesto di frode o evasione.

Descrizione del caso

Negli anni 2011-2013, un agricoltore tedesco ha acquistato legname, ricevendo dai fornitori le relative fatture con esposizione dell'IVA calcolata con l'aliquota ordinaria del 19%. L'agricoltore ha successivamente venduto il legname addebitando l'IVA con l'aliquota ridotta del 7%.
Nel corso di una verifica, le Autorità fiscali hanno ritenuto che le vendite di legname effettuate dall'agricoltore non fossero soggette all'aliquota ridotta, ma a quella ordinaria.
Nell'ambito di un successivo procedimento giurisdizionale, il giudice ha confermato l'applicazione dell'aliquota ridotta, ritenendo, tuttavia, che anche gli acquisti di legname dovessero essere assoggettati a IVA con l'aliquota ridotta del 7% e, quindi, ha escluso la detrazione della maggiore imposta.
L'agricoltore si è rivolto ai propri fornitori, che hanno però respinto la richiesta di rettifica delle fatture e di rimborso dell'imposta indebitamente applicata in considerazione dell'intervenuta prescrizione.
Il dubbio del giudice nazionale è relativo alla possibilità, da parte dell'agricoltore, di chiedere il rimborso direttamente alle Autorità fiscali, in particolar modo quando, come nella fattispecie in esame, i fornitori possono rettificare le fatture erroneamente emesse e pretendere dalle stesse Autorità fiscali la restituzione dell'imposta versata all'Erario, con il conseguente rischio, per quest'ultimo, di un duplice rimborso della stessa imposta.

Riflessi sul fornitore del rischio di danno erariale

Prima di esaminare la posizione della Corte, è utile ripercorrere sul piano interpretativo, anche

Marco Peirolo - *Dottore commercialista in Torino e componente della Commissione IVA e altre imposte indirette presso il CNDCEC*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

comunitario, la portata dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, che recepisce l'art. 21, par. 1, lett. c), della VI Direttiva CEE, rifuso nell'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE, al fine di valutare i riflessi, sulla posizione del fornitore, del rischio di danno erariale, anche nell'ipotesi in cui quest'ultimo sia stato completamente eliminato.

Tale disposizione stabilisce che, "se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

In base alla formulazione del citato art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 in vigore fino al 31 dicembre 2015, era previsto che, "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". Dal 1° gennaio 2016, a seguito della riformulazione operata dall'art. 31, comma 1, del D.Lgs. n. 158/2015, gli effetti del principio di cartolarità dell'IVA sono stati espressamente limitati alla sfera del fornitore, con ciò mettendo in luce - come evidenziato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015 - che la modifica è stata introdotta per "rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a *reverse charge*", caratterizzate dalla circostanza che il debitore dell'imposta è il cliente in luogo del fornitore (1).

La norma interna - pur facendo testualmente riferimento alle operazioni imponibili, per le quali l'imposta sia stata addebitata in misura superiore a quella dovuta a seguito, per esempio, di un errore di aliquota - è ritenuta pacificamente applicabile, alla luce della corrispondente norma comunitaria, anche alle operazioni non imponibili, esenti o non soggette, erroneamente assoggettate ad imposta (2), in considerazione dello scopo perseguito, che è quello di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che si verifica se il cliente esercita la detrazione.

Come, infatti, rilevato dalla giurisprudenza comunitaria, l'art. 178, par. 1, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che, per esercitare la detrazione, è necessario essere in possesso di una fattura formalmente regolare, cioè dotata dei requisiti che ne definiscono il contenuto cartolare e, del resto, è fatto divieto agli Stati membri di introdurre ulteriori condizioni per l'esercizio della detrazione riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalla Direttiva 2006/112/CE (3).

La condotta del cliente risulta, pertanto, di fondamentale rilevanza ai fini dell'operatività dell'obbligo impositivo previsto dall'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972.

In via di principio, il fornitore, in qualità di soggetto passivo dell'operazione e di debitore della relativa IVA, *ex* art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, è

Note:

(1) Si veda anche la circolare dell'Agenzia delle entrate 11 maggio 2017, n. 16 (§ 5.b).

(2) Ad una diversa conclusione è, invece, giunta la giurisprudenza (Cass., 21 aprile 2021, n. 10439; Id., 3 novembre 2020, n. 24289; Id., 28 ottobre 2020, n. 23817) in merito all'ambito applicativo della previsione contenuta nell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, nella parte in cui è previsto che, "in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro".

Infatti, se è vero che anche questa norma, al pari di quella dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, fa riferimento all'ipotesi dell'erronea applicazione dell'imposta in misura superiore a quella reale, è ormai consolidato l'indirizzo che ne esclude l'operatività per le operazioni diverse da quelle imponibili, in tal modo contraddicendo, però, la finalità perseguita dal legislatore, volta ad evitare il sistema delle azioni di ripetizione tra i vari soggetti coinvolti.

Peraltro, l'interpretazione del citato art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997 si è evoluta in un senso ancora più rigoroso, che non sembra trovare giustificazione nel tenore letterale della richiamata disposizione (Cass., 19 novembre 2021, n. 35500 e Id., 21 aprile 2021, n. 10439). Ad avviso della Suprema Corte, siccome quest'ultima si prefigge lo scopo di mitigare il trattamento sanzionatorio, la detrazione dell'imposta assolta in misura superiore a quella effettiva spetta per la sola parte corrispondente all'imposta dovuta, in coerenza con l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per la quale il diritto alla detrazione è limitato all'imposta dovuta e non anche a quella indebitamente versata a monte, che deve essere corrisposta all'Erario solo perché addebitata in fattura ai sensi dell'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE (sent. 10 luglio 2019, causa C-273/18, Kuršu zeme; sent. 21 febbraio 2018, causa C-628/16, Kreuzmayr; sent. 14 giugno 2017, causa C-38/16, Compass Contract Services; sent. 26 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas).

(3) Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, causa C-152/02, Terra Baubedarf-Handel e Id., 5 dicembre 1996, causa C-85/95, Reisdorf.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tenuto a versare all'Erario l'imposta addebitata in fattura, anche - come detto - quando non sia dovuta. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria non può esigere dal fornitore l'imposta non versata se il cliente ha eliminato il rischio di danno erariale discendente dall'esercizio della detrazione, come nel caso - risolto dalla giurisprudenza di legittimità - in cui il cliente abbia rettificato la detrazione in precedenza operata, riversando all'Erario l'imposta indebitamente detratta (4).

Infatti, l'obbligo di assolvimento dell'imposta previsto in capo al fornitore deve essere opportunamente coordinato con il principio di proporzionalità, e quindi non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento dell'obiettivo tutelato dalla norma, vale a dire l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale (5).

Ne discende che, se il predetto rischio è stato completamente eliminato in tempo utile, l'esigenza di garantire la neutralità dell'IVA preclude automaticamente la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di invocare l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 per esigere dal fornitore il versamento dell'imposta erroneamente addebitata in fattura.

Come si desume dalla giurisprudenza comunitaria, il diritto del fornitore di ottenere la restituzione dell'IVA opera anche, a determinate condizioni, nell'ipotesi di operazioni inesistenti (6).

Ad avviso della Corte, nelle situazioni in cui "il carattere fittizio delle operazioni ostacola la detraibilità dell'imposta, il rispetto del principio di neutralità dell'IVA è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale". In particolare, laddove il fornitore abbia consapevolmente emesso fatture non corrispondenti ad alcuna operazione reale, non è possibile avvalersi del canone della buona fede, ma - se l'imposta detratta è stata rettificata o, come nella fattispecie, non ha determinato alcuna perdita di gettito essendo stata regolarmente versata all'Erario - deve parimenti giungersi alla conclusione che il rimborso sia spettante.

Da ultimo, la Corte europea ha ulteriormente limitato l'ambito applicativo dell'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE, escludendo, in assenza di un rischio di danno erariale, che il versamento dell'IVA sia dovuto da parte del fornitore se il cliente non può esercitare la detrazione essendo un "privato consumatore" (7).

Il risultato appare perfettamente allineato alle indicazioni giurisprudenziali sopra richiamate, che - nel rispetto del principio di proporzionalità - escludono l'imperatività della disposizione quando il cliente, pur nel diverso caso in cui sia un soggetto passivo IVA, abbia eliminato completamente e in tempo utile il rischio di perdita di gettito fiscale, per esempio non annotando la fattura ricevuta nel registro degli acquisti o in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione o riversando all'Erario l'imposta indebitamente detratta.

Diritto del fornitore al rimborso dell'IVA non dovuta

Sempre in via preliminare all'esame della posizione della Corte nella causa C-453/22 in commento, si ricorda che l'art. 8, comma 1, della Legge n. 167/2017 (Legge europea 2017) ha introdotto l'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 al fine di disciplinare la restituzione dell'IVA non dovuta, cioè indebitamente applicata in fattura per un'operazione esente, non imponibile o non soggetta ad imposta.

Il comma 1 del novellato art. 30-*ter* dispone che "il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dal versamento della

Note:

(4) Cfr. Cass., 16 novembre 2020, n. 25896, ove il cedente - a fronte del mancato pagamento da parte del cessionario, successivamente sottoposto a procedura di fallimento - non ha provveduto a versare l'imposta addebitata in fattura, sicché - a seguito della chiusura del fallimento per insufficienza di attivo - non ha attivato la procedura di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, non dovendo recuperare, in detrazione, alcuna imposta. Rispetto alla vicenda così sinteticamente esposta, gli aspetti esaminati dai giudici di legittimità riguardano, nell'ordine, il presupposto per la rettifica dell'imposta nel caso in cui il cessionario sia assoggettato ad una procedura concorsuale e il diritto, per l'Amministrazione finanziaria, di pretendere dal cedente il versamento dell'imposta nel caso in cui il cessionario, per mezzo del curatore fallimentare, abbia eliminato in tempo utile il rischio di una perdita di gettito (nella specie, riversando all'Erario l'imposta precedentemente detratta).

(5) Cfr. Corte di Giustizia, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, Stroy trans.

(6) Cfr. sent. 8 maggio 2019, causa C-712/17, EN.SA.

(7) Cfr. sent. 8 dicembre 2022, causa C-378/21, P.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

medesima ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione", mentre il successivo comma 2 stabilisce che, "nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa". Il comma 3, infine, precisa che "la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

Termine decadenziale biennale per la domanda di rimborso

La previsione contenuta nel comma 1 del citato art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 corrisponde all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, che disciplina il c.d. rimborso anomalo, da sempre applicato in materia di IVA in assenza di una disposizione specifica all'interno del D.P.R. n. 633/1972 e ha inteso recepire, sul piano normativo, l'orientamento della Suprema Corte che esclude, ai fini del rimborso, l'applicazione del termine ordinario di prescrizione decennale previsto per l'indebito oggettivo, *ex* artt. 2033 e 2946 c.c. (8).

Al fine di contestualizzare la modifica normativa occorre ricordare che l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, anche dopo la riformulazione ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, stabilisce che l'imposta indicata in fattura deve essere comunque versata all'Erario, anche se non dovuta e che, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (9), mentre il rapporto tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria, riguardante l'imposta dovuta, ha carattere tributario, il rapporto tra il fornitore e il cliente, conseguente alla rivalsa dell'imposta, ha natura privata: il cliente intrattiene, infatti, un rapporto di natura tributaria solo con l'Amministrazione finanziaria, che ha origine con l'esercizio della detrazione. Ne discende che, nel rapporto tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria, il primo può chiedere, attraverso il c.d. rimborso anomalo, la restituzione dell'IVA non dovuta.

Con la trasposizione della previsione dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 all'interno del D.P.R. n. 633/1972 sarebbe stato utile specificare meglio quale sia il *dies a quo* dell'istanza di rimborso in modo da evitare, in via definitiva, i contenziosi originati dal dubbio se, come termine iniziale, possa assumersi il termine di presentazione della dichiarazione annuale nella quale è confluita l'operazione erroneamente assoggettata ad imposta.

È vero che la Corte di cassazione pare ritenere che il termine biennale decorra dal pagamento (10), ma nei giudizi di merito è tutt'altro che infrequente la tesi volta a considerare, come termine iniziale dell'istanza di rimborso, la data di presentazione della dichiarazione annuale in cui è computata l'operazione illegittimamente considerata come imponibile. Secondo questa impostazione, dall'art. 30, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 si desume che è dal raffronto tra i dati esposti in dichiarazione - relativi all'imposta dovuta e a quella detratta - che emerge, una volta espunti i versamenti effettuati in sede di liquidazioni periodiche, il saldo a debito o a credito.

In altri termini, il *dies a quo* per la presentazione della domanda di restituzione dell'IVA non dovuta non coincide con il giorno in cui viene effettuato il versamento periodico dell'imposta a debito, dato il carattere soltanto "provvisorio" dei crediti/debiti IVA emergenti in sede di liquidazione periodica. Tale conclusione è confermata, sul piano comunitario, dall'art. 206 della Direttiva 2006/112/CE, che consente agli Stati membri di riscuotere "acconti provvisori", da scomputare - in sede di dichiarazione annuale - dall'imposta determinata "a titolo definitivo". Conseguentemente, la liquidazione periodica, originando i suddetti "acconti provvisori", non è idonea a radicare il termine iniziale del periodo biennale di decadenza previsto per la richiesta del rimborso dell'IVA non dovuta.

Operativamente, la richiesta di rimborso va presentata dopo che sia già decorso il termine annuale per la variazione in diminuzione dell'imposta previsto dall'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, ma è

Note:

(8) Cfr. Cass., 24 febbraio 2015, n. 3627; Id., 27 gennaio 2014, n. 1578; Id., 14 giugno 2012, n. 9818; Id., 12 gennaio 2007, n. 526; Id., 22 aprile 2005, n. 8461.

(9) Cfr., *inter alia*, Cass., 14 marzo 2012, n. 4020; Id., 6 luglio 2011, n. 14933; Id., 24 novembre 2005, n. 24794; Id., 29 aprile 2003, n. 6632; Id., 22 aprile 2003, n. 6419.

(10) Cfr. Cass., 28 dicembre 2016, n. 27221 e Id., 14 giugno 2012, n. 9818.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

comunque opportuno ricordare che, secondo un orientamento della giurisprudenza di legittimità, negato tuttavia dalla prassi amministrativa (11), il contribuente può liberamente decidere, in pendenza del termine per l'emissione della nota di variazione, di chiedere il rimborso, anziché operare la rettifica della fattura originaria (12).

Superamento del termine decadenziale biennale

Il comma 2 dell'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 consente, di fatto, al fornitore di presentare istanza di rimborso dell'IVA non dovuta anche dopo che sia scaduto il termine decadenziale biennale, agganciato al versamento all'Erario dell'imposta, se il medesimo soggetto ha provveduto a restituire alla controparte l'importo dell'imposta assolta in via di rivalsa.

Come sopra esposto, si è inteso in tal modo recepire, sul piano interno, il principio sancito dalla giurisprudenza comunitaria in base al quale il diritto di rimborso deve essere riconosciuto una volta eliminato completamente il rischio di perdita di gettito.

È dato, infatti, osservare che l'obbligo di versare l'IVA addebitata in fattura, previsto dall'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE, è diretto ad evitare che l'Erario, a fronte della detrazione operata dal cliente, non abbia la certezza di riscuotere l'imposta dovuta dal fornitore. Ne discende, *a contrariis*, che l'imposta versata e non dovuta deve essere rimborsata al fornitore se al cliente è stata definitivamente negata la detrazione, salvaguardando così la neutralità dell'imposta.

La stessa esigenza s'impone, allo specifico fine di non rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di rimborso dell'imposta non dovuta, quando il fornitore sia esposto all'azione di ripetizione del cliente. Come ora espressamente previsto dal novellato comma 1 dell'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, il fornitore ha tempo due anni da quando ha restituito al proprio cliente l'imposta per presentare istanza di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria a dispetto dei dieci anni a disposizione del cliente per pretendere dal fornitore la restituzione dell'importo indebitamente pagato a titolo di rivalsa.

Nella sentenza di cui alla causa C-427/10 del 15 dicembre 2011 (Banca Antoniana Popolare Veneta), la Corte di Giustizia ha ritenuto che il disallineamento temporale tra i termini di rimborso previsti a favore, rispettivamente, del fornitore e del cliente non sia incompatibile con l'ordinamento comunitario a condizione che al fornitore sia garantita la restituzione dell'imposta se esposto all'azione di ripetizione del cliente.

Il punto è che la Corte di cassazione ha costantemente affermato che il rimborso nei confronti del fornitore dopo il decorso del termine biennale di decadenza - che decorre dal versamento all'Erario - è ammesso nel solo caso in cui egli abbia restituito l'imposta al cliente in esecuzione di un provvedimento coattivo (13).

Note:

(11) Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate 29 dicembre 2021, n. 20 (§ 6), secondo cui, "il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione - rinvenibile dal combinato disposto degli artt. 26, commi 2 e seguenti, e 19, comma 1, del Decreto IVA - non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire, alternativamente, presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore di cui all'art. 8, comma 6-*bis*, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-*ter* del Decreto IVA. Si ritiene, infatti, che il decorso del termine previsto in capo al creditore per poter operare la variazione in diminuzione non possa legittimare lo stesso, di per sé, ad adottare tali soluzioni, dalle quali, in assenza dei requisiti previsti dalle relative previsioni normative, deriverebbe una violazione dei termini decadenziali stabiliti dalla norma".

In particolare, "per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'art. 30-*ter* del Decreto IVA, si ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso per 'colpevole' inerzia del soggetto passivo.

La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Laddove, pertanto, siano spirati i termini per l'emissione della nota di variazione, nell'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore ai sensi dell'art. 8, comma 6-*bis*, del D.P.R. n. 322 del 1998, per recuperare l'imposta a suo tempo versata, il contribuente, in presenza dei presupposti applicativi, potrà avvalersi dell'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972". Si veda, tra le altre, la risposta all'interpello dell'Agenzia delle entrate 29 agosto 2022, n. 440.

(12) Cfr. Cass., 21 aprile 2006, n. 9437.

(13) Cfr. Cfr. sent. 20 luglio 2012, n. 12666. Tale principio è stato ribadito nelle successive pronunce in materia, tra le quali si ricorda: Cass., 26 gennaio 2016, n. 1426; Id., 24 febbraio 2015, n. 3627; Id., 10 dicembre 2014, n. 25988; Id., 15 marzo 2013, n. 6605.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tale orientamento risulta opinabile, sol considerando che il cliente al quale venga disconosciuta la detrazione operata in ragione della natura indebita dell'imposta si rivolgerà al proprio fornitore per ottenerne la restituzione, per cui è logico ritenere che se quest'ultimo ha provveduto al relativo rimborso, in modo spontaneo o coattivo, avrà diritto - anche oltre il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 e ora dall'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 - ad essere reintegrato dall'Amministrazione finanziaria; in caso contrario, l'Erario trarrebbe un indebito arricchimento a danno del fornitore, sul quale finirebbe per gravare il tributo con una evidente violazione del principio di neutralità.

IN PRATICA

Se l'Amministrazione finanziaria non provvede a rimborsare l'IVA indebitamente riscossa entro un termine ragionevole, il danno subìto dall'agricoltore a causa dell'indisponibilità dell'importo equivalente all'imposta dovrà essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora.

All'inconveniente evidenziato pone rimedio il legislatore, che con la novellata disposizione stabilisce che, "nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa".

La norma, se da un lato riconosce implicitamente che anche il rimborso spontaneo a favore del cliente consente al fornitore di chiedere la restituzione all'Erario una volta scaduto il termine decadenziale, dall'altro pone uno sbarramento temporale alla relativa domanda prevedendo lo slittamento del *dies a quo*, che dal giorno del versamento dell'imposta all'Erario passa a quello dell'avvenuta restituzione al cliente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Si mantiene, cioè, il limite del biennio per poter richiedere il rimborso all'Erario, ma - in considerazione del più ampio termine decennale a favore del cliente per promuovere l'azione di ripetizione nei confronti del fornitore - il *dies a quo* è "mobile", essendo ancorato al giorno della restituzione al cliente dell'imposta indebitamente assolta in rivalsa.

Diritto del cliente al rimborso dell'IVA non dovuta

Ritornando al caso oggetto della sentenza di cui alla causa C-453/22 in commento, in cui il cliente intende ottenere la restituzione dell'IVA indebitamente assolta direttamente dall'Amministrazione finanziaria, anziché dal proprio fornitore in quanto il termine di prescrizione previsto dal diritto interno per l'azione civilistica di rimborso nei suoi confronti è ormai prescritto, il giudice nazionale ha osservato che, secondo la giurisprudenza comunitaria, il principio della neutralità fiscale implica che l'onere dell'IVA debba rimanere neutro per il fornitore, non dovendo diventare un elemento idoneo ad influenzare la concorrenza (14).

Il principio di effettività, anch'esso da rispettare, implica che le norme procedurali nazionali non devono essere concepite in modo tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione (15).

Dato che la normativa comunitaria non disciplina la rettifica dell'IVA indebitamente fatturata, spetta, in via di principio, agli Stati membri stabilire le condizioni alle quali l'imposta illegittimamente addebitata possa essere regolarizzata. A questo riguardo, la Corte ha già riconosciuto la liceità del sistema in base al quale il fornitore può chiedere il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, mentre il cliente può recuperare l'imposta indebitamente assolta in via di rivalsa promuovendo un'azione civilistica nei confronti del fornitore (16).

Tuttavia, secondo la giurisprudenza della Corte, in casi eccezionali - nel rispetto del principio di effettività - se il rimborso dell'IVA risulta impossibile o eccessivamente difficile, il cliente è

Note:

(14) Cfr. sent. 21 marzo 2000, causa C-110/98, Gabalfrisa e a.

(15) Cfr. sent. 26 aprile 2018, causa C-81/17, Zabrus Siret.

(16) Cfr. sent. 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken. Nello stesso senso: sent. 26 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas; sent. 11 aprile 2019, causa C-691/17, PORR; sent. 10 luglio 2019, causa C-273/18, Kursu zeme.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. A tal fine, gli Stati membri devono prevedere gli strumenti procedurali necessari per consentire al cliente di recuperare l'IVA indebitamente fatturata (17).
Alla luce delle circostanze del procedimento principale, il giudice nazionale ha nutrito alcuni dubbi in merito alle condizioni e agli effetti dell'azione diretta del cliente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria come elaborata dalla Corte.
Infatti, nei casi decisi dalla Corte, si ravvisa sempre un'insolvenza (es. fallimento o incapacità economica) del fornitore, tenuto conto che la giurisprudenza comunitaria ha sempre e soltanto menzionato l'insolvenza di detto soggetto quale esempio dell'impossibilità o dell'eccessiva difficoltà, senza subordinare quest'ultima al ricorrere della prima.
Nel procedimento principale, invece, i fornitori non sono insolventi, ma invocano l'eccezione della prescrizione sul piano del diritto civile nei confronti del cliente e non sono disposti a rettificare le fatture e a restituire a quest'ultimo l'IVA pagata in eccesso. A causa degli effetti giuridici della prescrizione, il cliente non ha alcuna possibilità, in base al diritto civile, di ottenere la restituzione dell'imposta dai propri fornitori, né attualmente né in futuro.
Laddove la Corte giunga alla conclusione che, nelle circostanze in esame, debba ritenersi che sia impossibile o eccessivamente difficile per il cliente ottenere il rimborso dell'IVA dai fornitori e che sussistano le condizioni per l'azione diretta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il cliente otterrebbe il rimborso direttamente da quest'ultima.
Tuttavia, i fornitori hanno ancora, e per un periodo di tempo illimitato, la possibilità di rettificare le fatture, con la conseguenza che gli stessi potrebbero provvedere alla rettifica delle fatture in un momento successivo e, quindi, chiedere il rimborso dell'importo pagato in eccesso alle rispettive Autorità fiscali, in quanto dette rettifiche, ai sensi della legge nazionale, consentono di chiedere il rimborso dell'IVA all'Amministrazione finanziaria nel periodo d'imposta in cui ha luogo la rettifica stessa.
Le Autorità fiscali, da parte loro, dovrebbero rivolgersi nuovamente al cliente, chiedendogli il rimborso dell'importo versato e, qualora il cliente, a causa di un'insolvenza sopravvenuta *medio tempore*, non fosse in condizione di procedere al rimborso, le Amministrazioni finanziarie subirebbero un danno, avendo rimborsato due volte la stessa imposta.
Il giudice nazionale è, quindi, dell'avviso che il cliente possa agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria soltanto laddove risulti che quest'ultima non possa essere tenuta a rimborsare, una seconda volta, lo stesso importo di IVA ai fornitori. Il cliente deve, quindi, adottare le misure atte a garantire la propria pretesa sul piano del diritto civile nei confronti dei fornitori, per esempio acquisendo in tempo utile dai medesimi la rinuncia all'eccezione di prescrizione.

Orientamento della Corte europea

La Corte, pronunciandosi a favore della richiesta diretta di rimborso da parte dell'agricoltore, ha osservato che l'ipotesi dell'insolvenza dei fornitori è solo una delle circostanze in cui può essere impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso dell'IVA erroneamente fatturata e versata, come si evince dall'uso sistematico dell'avverbio "in particolare" all'interno delle sentenze richiamate dal giudice nazionale.
Inoltre, nel caso di specie, il rischio di doppio rimborso dell'IVA in capo all'Amministrazione finanziaria è, in via di principio, escluso.
Infatti, in base alla giurisprudenza della Corte, il rimborso dell'imposta indebitamente fatturata e pagata non è ammesso qualora sia accertato che il relativo diritto sia fatto valere in modo fraudolento o abusivo (18) ed è tale l'ipotesi che si verificherebbe se i fornitori regolarizzassero le fatture e presentassero la richiesta di rimborso della maggiore imposta versata dopo che l'Amministrazione finanziaria ha rimborsato tale eccedenza all'agricoltore, segnatamente nel caso in cui i fornitori si fossero precedentemente rifiutati di restituire all'agricoltore l'imposta illegittimamente corrisposta in via di rivalsa, dimostrando in tal modo l'intenzione di ottenere un vantaggio fiscale contrario al principio di neutralità fiscale e, in quanto tale, abusivo.

Note:
(17) Si veda la nota precedente.
(18) Cfr. sent. 13 ottobre 2022, causa C-397/21, HUMDA e sent. 2 luglio 2020, causa C-835/18, Terracult.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Infine, aggiunge la Corte, se l'Amministrazione finanziaria non provvede a rimborsare l'IVA indebitamente riscossa entro un termine ragionevole, il danno subìto dall'agricoltore a causa dell'indisponibilità dell'importo equivalente all'imposta dovrà essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora.

Considerazioni finali

Rispetto alla disciplina italiana, la questione di fondo oggetto della controversia risolta dalla Corte è "assorbita" dal termine di prescrizione dell'azione di indebito, fissato in dieci anni dall'art. 2946 c.c., che eccede, quindi, il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 30-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e quello annuale stabilito dall'art. 26, comma 3, dello stesso D.P.R. n. 633/1972 per la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta in caso di erronea applicazione dell'IVA.

Le indicazioni della Corte in merito alla possibilità del cliente di chiedere il rimborso dell'imposta direttamente all'Amministrazione finanziaria, anziché al fornitore, per non rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di rimborso, mette in luce che le situazioni che legittimano il cliente ad agire direttamente nei confronti dell'Erario devono essere valutate caso per caso, ma esigono che il rimborso da parte del fornitore sia impossibile o eccessivamente difficile.

La Corte non sembra ammettere ulteriori ipotesi al ricorrere delle quali il cliente può attivare la domanda di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Andrebbe, quindi, approfondita, nella prospettiva della compatibilità sul piano comunitario, la legittimità dell'orientamento giurisprudenziale in base al quale il rapporto di natura privatistica tra fornitore e cliente - che dà luogo alla giurisdizione del giudice ordinario, venendo meno la connotazione tributaria del rapporto controverso - si configura laddove il cliente rivesta la posizione di "consumatore finale", identificandosi nel soggetto definitivamente inciso dall'imposta; diversamente riemergendo il rapporto tributario - con conseguente legittimazione del cliente ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria - tutte le volte in cui l'indebita applicazione dell'IVA versata in rivalsa sull'acquisto di beni/servizi destinati all'esercizio dell'attività economica venga a riflettersi sulla liquidazione dell'imposta del cliente (19).

In base a questa impostazione, il rapporto tributario tra il cliente e l'Amministrazione finanziaria - in relazione al rimborso dell'imposta indebitamente versata in rivalsa al fornitore - viene a ravvisarsi non per il solo fatto che i beni/servizi acquistati "a monte" siano impiegati nell'attività svolta dal cliente "a valle", ma nel caso in cui la suddetta attività dia luogo ad operazioni imponibili, atteso che solo in tale ipotesi può trovare applicazione il principio di neutralità dell'IVA volto a traslare l'onere economico dell'imposta sul consumatore finale.

Nota:

(19) Cfr. Cass., 6 dicembre 2016, n. 24923; Id., 26 agosto 2015, n. 17169; Id., 26 ottobre 2012, n. 18425; Id., 13 gennaio 2010, n. 355; Id., 17 aprile 2009, n. 9107; Id., 31 luglio 2008, n. 20752.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Prestazioni connesse alla pratica sportiva: è già in vigore l'esenzione

di Fabio Falcone

L'approfondimento

Con la conversione in legge del Decreto "PA-bis" (D.L. n. 75/2023), tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, ivi inclusi quelli didattici e formativi, sono stati sostanzialmente ricondotti nel regime di esenzione IVA, anticipando di fatto l'entrata in vigore del regime di esenzione IVA previsto dall'art. 5, comma 15-quater, del D.L. n. 146/2021 (1° luglio 2024). Pur partendo con l'apprezzabile intento di fare chiarezza, il legislatore ha tuttavia introdotto una norma che rischia di generare addirittura maggiore incertezza in un settore alle prese con una riforma sicuramente importante, ma dalle implicazioni pratiche non indifferenti. Ci si riferisce, ad esempio, alle problematiche che possono sorgere dalla contemporanea vigenza dell'art. 5, comma 15-quater del D.L. n. 146/2021 e dell'art. 36-bis del D.L. n. 75/2023, soprattutto in considerazione del fatto che la rilevanza ai fini IVA, sebbene come esenti, di operazioni che fino a poco tempo addietro venivano considerate "radicalmente" escluse da tale tributo, implica l'assolvimento di una serie di adempimenti formali, che per molti enti rappresentano una novità, alla quale non è certamente facile adattarsi.

Riferimenti

D.L. 22 giugno 2023, n. 75, art. 36-*bis*
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 20)
Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, art. 132, capo 2, par. 1, lett. m)

Il settore dello sport è stato recentemente oggetto di una profonda riforma normativa, i cui risvolti di ordine pratico stanno destando, giustamente, riflessione e "preoccupazione" tra i tanti addetti ai lavori (1).

Dubbi interpretativi accompagnano anche le modifiche specificatamente apportate al regime IVA delle operazioni realizzate in ambito sportivo.
La riforma in richiamo, infatti, ha rappresentato per il legislatore il momento ideale per porre finalmente rimedio alla violazione della disciplina dell'IVA comunitaria per la quale, da tempo, pendeva nei confronti dell'Italia una procedura di infrazione.
Ci si riferisce alla procedura di infrazione n. 2008/2010, con la quale era stato contestato il contenuto dell'ormai previgente art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, nel punto in cui prevedeva l'esclusione, intendendole come operazioni "fuori campo" IVA, delle operazioni rese, tra l'altro, dalle associazioni sportive dilettantistiche a favore dei propri associati, previo pagamento di corrispettivi specifici, laddove dette operazioni fossero state in linea con le finalità istituzionali dell'ente.
Al riguardo, la Commissione europea aveva sostenuto che tali operazioni, in quanto rese a titolo oneroso, rientrassero nell'ambito di applicazione dell'IVA, così come regolata e regolamentata

Fabio Falcone - *Avvocato Specialista in Diritto Tributario, Doganale e della Fiscalità Internazionale in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

Nota:
(1) La riforma del lavoro sportivo, prevista dal Decreto legislativo del 5 ottobre 2022, ha modificato la disciplina delle attività secondarie e strumentali delle SSD (società sportive dilettantistiche) e ASD (associazioni sportive dilettantistiche), quali attività derivanti da rapporti di sponsorizzazione o promo pubblicitari, cessione di diritti, gestione di impianti e strutture sportive, nonché indennità legate alla formazione degli atleti. In sostanza, il provvedimento pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 2 novembre 2022, ha operato un riordino a 360 gradi delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, con *focus* anche sul lavoro sportivo, integrando quanto già previsto dal Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, che aveva dato il via alla riforma del lavoro sportivo. L'ultimo *step* per la riforma, in ordine di tempo, è stato la pubblicazione del Decreto legislativo 29 agosto 2023, n. 120 sulla Gazzetta Ufficiale n. 206 del 4 settembre 2023. Il testo, in vigore dal 5 settembre 2023, integra la riforma originaria, già modificata a più riprese, apportando nuovi correttivi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dalla Direttiva 2006/112/CE, per cui non avrebbero dovuto essere trattate come operazioni fuori dal campo di applicazione del tributo, bensì, al limite, come operazioni esenti, nel rispetto (e nei limiti) del contenuto dell'art. 132 della citata Direttiva 2006/112/CE, il quale, al par. 1, lett. m), prevede l'esenzione da IVA delle "prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica".

Cosicché, vista la riforma del diritto dello sport (e, più in generale, del Terzo settore) in atto, il legislatore ha deciso che fosse arrivato il momento di abrogare la precedente (e contestata) versione dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, così da rendere (anche) le operazioni rese in ambito sportivo (2) tutt'al più esenti (a determinate condizioni), ma non (radicalmente) escluse da IVA, in modo da conformarsi ed allinearsi al contenuto della normativa comunitaria.

È stato pertanto dapprima introdotto l'art. 5, comma 15-*quater*, lett. b), n. 2), del D.L. n. 146/2021, convertito con Legge n. 215/2021, in base al quale sarebbero state considerate esenti (con applicazione dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972) tutte le prestazioni di servizi rese dalle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) "strettamente connesse con la pratica dello sport o educazione fisica", comprese quelle svolte a favore di soggetti non tesserati (3).

Tale disposizione, funzionale (come detto) al passaggio dal regime di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA a quello di esenzione, avrebbe dovuto avere effetto dal 21 dicembre 2021 (data di entrata in vigore della Legge n. 215/2021).

Tuttavia, l'art. 1, comma 683, della Legge n. 234/2021 (Legge di bilancio 2022) ne ha rinviato l'applicazione al 1° gennaio 2024, ulteriormente differita al 1° luglio 2024 da un emendamento al Decreto *omnibus* (D.L. n. 51/2023), in considerazione dell'imminente revisione del sistema tributario in attuazione della delega fiscale.

La modifica in questione ha suscitato diverse critiche (legate anche agli adempimenti formali imposti agli operatori del settore), che hanno peraltro contribuito al differimento della relativa entrata in vigore.

Uno degli aspetti più "contestati" riguarda il fatto che l'esenzione è stata espressamente riferita solamente alle associazioni sportive dilettantistiche, escludendo le società sportive dilettantistiche (SSD), nonostante anche quest'ultime siano caratterizzate dalla assenza di scopo di lucro.

Difatti, la normativa comunitaria di riferimento - vale a dire il già richiamato art. 132, par. 1, lett. m), della Direttiva 2006/112/CE - impone quale condizione imprescindibile per il riconoscimento del regime di esenzione l'assenza di scopo di lucro in capo al soggetto che effettua la prestazione connessa alla pratica dello sport.

Al riguardo, la Corte di Giustizia, con la sentenza emessa in data 10 dicembre 2020, causa C-488/18 (4), ha avuto modo di precisare che l'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della Direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che la nozione di "organismo senza fini di lucro", ai sensi di tale disposizione, costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, la quale esige che, in caso di scioglimento di tale organismo, quest'ultimo non possa distribuire ai suoi membri gli utili che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri nonché il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti.

Ebbene, proprio in considerazione del fatto che l'organismo senza fine di lucro rappresenta una nozione autonoma del diritto unionale, si è subito ritenuto che il legislatore interno non potesse limitarne il contenuto, ossia, non potesse escludere dal novero dei soggetti legittimati ad usufruire della esenzione IVA prevista per le operazioni strettamente connesse con la pratica dello sport le società sportive dilettantistiche, tenuto conto che quest'ultime, così come le

Note:

(2) In realtà, la riforma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 rivede, in maniera generale, il regime IVA delle operazioni rese dai soggetti privi di scopo di lucro.

(3) Per l'esattezza, l'art. 5, comma 15-*quater*, lett. b), n. 2), del D.L. n. 146/2021, prevede che siano considerate esenti, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, "le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

(4) Per un commento alla sentenza in richiamo si veda D. Stefani, "L'esenzione IVA per prestazioni connesse allo sport: la Corte di Giustizia esclude l'efficacia diretta della Direttiva 2006/112/CE", in *Rass. trib.*, n. 4/2021, pag. 1022.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ASD, risultano organismi privi di scopo di lucro, nel "senso comunitario" del termine.
In effetti, limitare l'esenzione dell'IVA alle sole ASD, escludendo da tale regime le SSD, avrebbe rappresentato un modo irragionevole ed ingiustificato, oltre che illegittimo, di recepire il contenuto dell'art. 132 della Direttiva IVA.
Per fare chiarezza, e per evitare l'insorgere di inutili e dispendiosi contenziosi con il Fisco, il legislatore ha ritenuto opportuno intervenire, in maniera espressa e quindi "autentica", precisando che le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport sono esenti anche se poste in essere dalle società sportive dilettantistiche prive di scopo di lucro.
Segnatamente, la Legge 10 agosto 2023, n. 112, di conversione in legge del D.L. 22 giugno 2023, n. 75 (c.d. Decreto PA-*bis*), ha inserito l'art. 36-*bis* al citato D.L. n. 75/2023 - già in vigore alla data del 17 agosto 2023 - che, sostanzialmente, riconduce tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, ivi inclusi quelli didattici e formativi, nel regime di esenzione IVA.
La nuova norma stabilisce, al comma 1, che "Le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'art. 6 del Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto".
Il comma 2 della disposizione in commento, precisa che "Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'art. 10, primo comma, numero 20), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".
Come si può agevolmente notare, il legislatore, pur partendo con l'apprezzabile intento di fare chiarezza, ha tuttavia introdotto una norma che rischia di generare addirittura maggiore incertezza.
Difatti, se, da un lato, è stato chiarito che le prestazioni di servizio strettamente connesse con la pratica dello sport devono ritenersi esenti anche per le società sportive dilettantistiche (ossia, per gli enti di cui al citato art. 6 del D.Lgs. n. 36/2021), dall'altro sono sorti due dubbi di non poco conto, ossia:

a) se il contenuto del comma 1 dell'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 di fatto anticipa, rendendolo immediato, il regime di esenzione IVA che il succitato art. 5, comma 15-*quater*, lett. b), n. 2), del D.L. n. 146/2021, in virtù dell'emendamento apportato al c.d. Decreto *omnibus*, prevede solamente a partire dal 1° luglio 2024;
b) se l'inclusione tra le prestazioni esenti delle attività didattiche e formative possa ritenersi comunitariamente corretta, ossia, conforme alla disciplina unionale, così come interpretata dalla Corte di Giustizia.

Peraltro, la risposta a tale ultimo quesito è altresì utile ad analizzare l'impatto che può avere l'effetto retroattivo specificato al comma 2 dell'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023, in ordine al regime di esenzione attribuito alle prestazioni didattiche e formative svolte in ambito sportivo.
Ebbene, nel prosieguo si cercherà di fornire una risposta a quesiti appena evidenziati, al fine di fare un po' di chiarezza a favore di un settore alle prese con una riforma sicuramente importante, ma dalle implicazioni pratiche non indifferenti.

Sull'entrata in vigore del regime di esenzione per le operazioni connesse allo sport

In ordine al primo quesito, vale a dire se il contenuto del comma 1 dell'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 ha di fatto reso già pienamente operativo il regime di esenzione IVA che l'art. 5, comma 15-*quater*, lett. b), n. 2), del D.L. n. 146/2021, in virtù dell'emendamento apportato al c.d. Decreto *omnibus*, avrebbe previsto solamente a partire dal 1° luglio 2024, la risposta sembra essere positiva, e ciò per tre ordini di motivi: uno di carattere letterale, uno di natura per così dire sistematica, e l'ultimo per una questione di opportunità pratica.
L'art. 5, comma 15-*quater*, lett. b), del D.L. 146/2021, stabilisce che devono considerarsi esenti "le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

Mentre l'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023, come visto, prevede che "Le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'art. 6 del Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto".

Ebbene, esaminando il testo dei due articoli in richiamo risulta evidente che l'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 ha una portata più generale, nel senso che esenta le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica sportiva poste in essere da qualsiasi soggetto, purché privo di scopo di lucro.

A differenza dell'art. 5, comma 15-*bis*, lett. b), del D.L. n. 146/2021, l'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 non si rivolge solamente alle ASD, ma fa riferimento a qualsiasi tipo di ente, purché, come detto, privo di scopo di lucro. In pratica, quanto stabilito dall'art. 5, comma 15-*bis* del D.L. n. 146/2021 risulta ricompreso nel dettato normativo recato dall'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023, la cui portata applicativa è tuttavia più estesa, proprio perché si rivolge a tutti coloro che consentono e permettono la pratica dello sport, senza perseguire un lucro.

Talché, stando al tenore letterale delle disposizioni normative retro citate, appare corretto affermare che le prestazioni connesse allo sport ed all'educazione fisica in questo momento rappresentano già operazioni esenti, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972. Non solo.

Anche attraverso l'esame per così dire "sistematico" della questione si addiviene alla medesima conclusione.

Vale a dire che l'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 appare decisamente più in linea con il dettato comunitario di riferimento, e cioè l'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della Direttiva 2006/112, così come interpretato dalla Corte di Giustizia nell'ambito della sua produzione giurisprudenziale.

Difatti, l'esenzione stabilita dal succitato art. 36-*bis* è condizionata alla ricorrenza di due specifici presupposti, vale a dire che il servizio deve essere realizzato da un soggetto senza scopo di lucro, e deve essere strettamente connesso con la pratica dello sport e dell'educazione fisica.

In ordine al presupposto dell'assenza di scopo di lucro, la Corte di Giustizia si è pronunciata nella già citata sentenza emessa nella causa C-488/18, precisando, ai punti da 48 a 51, quanto segue:

- "48. Per quanto riguarda l'art. 13, parte A, paragrafo 1, lettera m), della Sesta Direttiva, al quale corrisponde l'art. 132, paragrafo 1, lettera m), della Direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che la qualificazione di organismo 'senza fini di lucro', ai sensi di tale prima disposizione, dev'essere effettuata con riferimento allo scopo da esso perseguito, nel senso che tale organismo non deve mirare a produrre profitti per i suoi membri, contrariamente alla finalità di un'impresa commerciale. Una volta che le autorità nazionali competenti abbiano accertato che un organismo soddisfa tale requisito tenuto conto del suo oggetto statutario, il fatto che detto organismo realizzi successivamente profitti, anche se da esso perseguiti o generati sistematicamente, non può porre in discussione la qualificazione iniziale di tale organismo, fintanto che tali utili non siano distribuiti ai suoi membri (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU: C: 2002: 200, punti da 26 a 28)";
- "49. Parimenti, l'art. 133, primo comma, lettera a), della Direttiva IVA prevede che gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione dell'esenzione prevista all'art. 132, paragrafo 1, lettera m), di tale Direttiva, a organismi diversi da quelli di diritto pubblico, alla condizione che essi non abbiano 'per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite'. La condizione prevista alla lettera a) di tale art. 133, primo comma, corrisponde agli elementi costitutivi della nozione di 'organismo senza fini di lucro', ai sensi dell'art. 132, paragrafo 1, lettera m), di tale Direttiva (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU: C: 2002: 200, punto 33)";
- "50. L'assenza di fini di lucro di tali organismi presuppone che questi ultimi, per tutta la loro esistenza, e anche al momento del loro scioglimento, debbano astenersi dal generare profitti per i loro membri. Se così non fosse, un organismo di questo tipo potrebbe, infatti, eludere tale requisito

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

distribuendo ai propri membri, dopo il suo scioglimento, i profitti da esso generati tramite l'insieme delle sue attività, pur avendo beneficiato dei vantaggi in particolare fiscali relativi a tale qualificazione come 'organismo senza fini di lucro'";

- "51. Ne consegue che può essere qualificato come 'organismo senza fini di lucro', ai sensi dell'art. 132, paragrafo 1, lettera m), della Direttiva IVA, soltanto l'organismo il cui patrimonio sia destinato continuativamente alla realizzazione del suo oggetto sociale e non possa essere trasferito ai suoi membri dopo lo scioglimento di tale organismo, nella misura in cui tale patrimonio superi le quote di capitale versate da tali membri e il valore corrente dei contributi in natura da essi conferiti".

Come si nota, per i giudici lussemburghesi per essere non lucrativo un ente non deve rinunciare a produrre profitti, ma, più specificatamente, deve evitare che tali profitti vengano distribuiti, anche indirettamente, ai propri membri. Talché, stando alla normativa comunitaria di riferimento, un ente di tal genere (vale a dire senza scopo di lucro) può usufruire del regime di esenzione, purché le prestazioni risultino strettamente connesse alla pratica dello sport.

Con riferimento a quest'ultimo requisito, la Corte di Giustizia, al punto 32 della sentenza emessa in data 16 ottobre 2008, nella causa C-253/07, ha avuto modo di precisare che "per poter beneficiare di detta esenzione, le prestazioni di servizi, conformemente all'art. 13, parte A, nn. 1, lett. m), e 2, lett. b), primo trattino, della Sesta Direttiva, ... devono essere strettamente connesse con la pratica dello sport e indispensabili al suo svolgimento, e i beneficiari effettivi di tali prestazioni devono essere le persone che esercitano lo sport. Le prestazioni di servizi che non soddisfano invece tali criteri, in particolare quelle connesse ai *club* sportivi e al loro funzionamento, come ad esempio consulenze in materia di *marketing* o di ottenimento di sponsorizzazioni, non possono beneficiare di tale esenzione".

Come si nota, l'esenzione viene concessa a condizione che ci si trovi al cospetto di una prestazione indispensabile per lo svolgimento di una pratica sportiva, a prescindere dal fatto che lo sport sia praticato a livello professionale o amatoriale.

Difatti, giova rammentare che, come precisato dai giudici unionali nella sentenza del 21 febbraio 2013, causa C-18/12:

- "22. l'art. 132, paragrafo 1, lettera m), della Direttiva IVA non esige, per la sua applicabilità, che l'attività sportiva sia praticata ad un determinato livello, per esempio, a livello professionale, e neppure che l'attività sportiva in esame sia praticata secondo determinate modalità, ad esempio, in modo sistematico o organizzato o finalizzato a partecipare a competizioni sportive, purché tuttavia l'esercizio di tale attività non rientri in un contesto puramente distensivo e ricreativo";
- "23. Per quanto riguarda lo scopo dell'art. 132, paragrafo 1, lettera m), della Direttiva IVA, occorre rilevare che tale disposizione intende favorire talune attività di interesse generale, vale a dire servizi direttamente collegati con la pratica sportiva o con l'educazione fisica, prestati da enti senza fini di lucro a soggetti praticanti lo sport o l'educazione fisica. In tal senso, detta disposizione mira a promuovere tale pratica in ampi strati della popolazione";
- "24. Orbene, un'interpretazione della disposizione medesima che limitasse l'ambito di applicazione dell'esenzione ivi prevista alle sole attività sportive praticate in modo organizzato, sistematico o finalizzato alla partecipazione a competizioni sportive sarebbe contraria a detto obiettivo".

Ebbene, stando a quanto appena argomentato, appare lecito affermare che l'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 si presenta perfettamente aderente al dettato comunitario di riferimento, in quanto consente a qualsiasi ente senza scopo di lucro di godere del regime di esenzione IVA per lo svolgimento di servizi strettamente connessi alla pratica dello sport, senza peraltro esigere che detti servizi vengano forniti in maniera sistematica e professionale.

Interpretato in questo senso, l'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 può considerarsi immediatamente applicabile, consentendo di ritenere l'esenzione già in vigore, anche per motivi (per così dire) di opportunità "pratica".

Vale a dire che difficilmente potrà essere contestata la scelta di adeguarsi sin da ora ad una norma di legge, quale è il citato art. 36-*bis*, che, oltre ad essere comunque già in vigore, risulta emanata con il

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

precipuo intento di adeguare l'assetto normativo interno alla Direttiva comunitaria di riferimento.

Ciò posto, è innegabile che sarebbe auspicabile un intervento del legislatore in grado di risolvere le problematiche che possono sorgere dalla contemporanea vigenza dell'art. 5, comma 15-*quater*, lett. b), n. 2), del D.L. n. 146/2021, e dell'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023, soprattutto in considerazione del fatto che la rilevanza ai fini IVA, sebbene come esenti, di operazioni che fino a poco tempo addietro venivano considerate "radicalmente" escluse da tale tributo, implica l'assolvimento di una serie di adempimenti formali, che per molti enti rappresentano una novità, alla quale non è certamente facile adattarsi.

OSSERVAZIONI

L'esenzione stabilita dall'art. 36-bis del D.L. n. 75/2023 è condizionata alla ricorrenza di due specifici presupposti, vale a dire che il servizio deve essere realizzato da un soggetto senza scopo di lucro e deve essere strettamente connesso con la pratica dello sport e dell'educazione fisica, decisamente in linea con il dettato comunitario di riferimento (art. 132, paragrafo 1, lett. m), della Direttiva 2006/112).

Sull'esenzione dei corsi di formazione

Come visto, l'art. 36-*bis* esenta, espressamente, anche i servizi didattici e formativi.

Tale specificazione normativa è stata accolta con qualche remora in ordine alla sua conformità alla disciplina comunitaria. Con ogni probabilità ciò è dipeso dal fatto che l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 393/2022, ha dichiarato che i corsi di nuoto non rientrano nella nozione di insegnamento scolastico o universitario e sono pertanto oggettivamente esclusi dall'esenzione dall'IVA prevista dal punto 20) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, il quale tuttavia fa riferimento alle prestazioni educative, didattiche e di formazione professionale. In effetti, il quesito era stato posto da una associazione sportiva dilettantistica che, conformemente ai propri scopi istituzionali, erogava, per lo più ai bambini, corsi sull'apprendimento delle basi e delle tecniche del nuoto.

L'istante, essendo munita della licenza d'esercizio di scuola nuoto federale, e ritenendo di poter rientrare tra "gli istituti o scuole riconosciute da Pubbliche amministrazioni", propendeva (nella propria soluzione) per la oggettiva riconducibilità della predetta attività tra le prestazioni didattiche di ogni genere esentate in base al richiamato art. 10.

L'Agenzia delle entrate è stata tuttavia di diverso avviso, giustificando la propria opposta interpretazione in base al contenuto della sentenza 21 ottobre 2021, causa C-373/19, nella quale la Corte di Giustizia ha affermato che l'insegnamento del nuoto, impartito da una scuola di nuoto e diretto all'apprendimento delle basi e delle tecniche di tale disciplina, pur presentando un'indubbia importanza e perseguendo un obiettivo di interesse pubblico, non equivale, di per sé, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi a oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario, e non rientra quindi nell'esenzione prevista dall'art. 132, par. 1, lett. i) della Direttiva 112/2006/CE, che esenta le attività di educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, svolte da enti di diritto pubblico o altri organismi riconosciuti come aventi finalità simili, né, tantomeno, rientra nell'esenzione di cui alla successiva lett. j), che esenta, invece, le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico e universitario.

Ebbene, la soluzione offerta dall'Agenzia delle entrate può ritenersi corretta, laddove l'esenzione venga collegata alla formazione scolastica o universitaria, atteso che un corso di nuoto, evidentemente, non è riconducibile ad una fattispecie del genere. La prospettiva, tuttavia, cambia nel momento in cui il corso di nuoto venga valutato e considerato come prestazione strettamente connessa alla pratica sportiva. In questo caso l'esenzione può ben essere giustificata, anche a livello comunitario, richiamando l'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della Direttiva IVA. Ad esempio, i corsi di nuoto oggetto dell'interpello di cui sopra ben potrebbero essere assunti come prestazioni esenti, essendo a dir poco evidente che per poter praticare uno sport è indispensabile impararlo, ossia, acquisire delle nozioni che sono

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fondamentali, e, quindi, strettamente connesse alla relativa pratica (5).

Risulta pertanto corretto affermare che il comma 2 dell'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023, nel punto in cui prevede che "Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'art. 10, primo comma, numero 20), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633", presenta in effetti efficacia retroattiva, potendosi applicare anche a quelle situazioni per le quali è stata erroneamente applicata l'IVA in luogo dell'esenzione, purché tale situazione non sia definitiva, e, quindi, non più modificabile, perché, ad esempio, coperta da un eventuale giudicato. Per l'esattezza, gli enti che hanno assoggettato le prestazioni all'imposta appaiono legittimati a recuperarla attraverso la nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972, ove ne sussistano i presupposti, oppure chiedendone la restituzione all'Amministrazione finanziaria.

Anche se, ad onor del vero, il dettato normativo interno non è del tutto coerente. Difatti, il comma 2 dell'art. 36-*bis* del D.L. n. 75/2023 riconduce le prestazioni didattiche e formative in ambito sportivo a quelle educative e didattiche di cui al n. 20) dell'art. 10, il quale, tuttavia, si fonda sulla disposizione di cui alla lett. i) dell'art. 132 della Direttiva, e, quindi, su una norma che, stando alle indicazioni della Corte di Giustizia, non pare legittimare il regime di esenzione per le prestazioni didattiche nel settore dello sport, atteso che l'insegnamento (ad esempio) del nuoto, non viene considerato (dai giudici lussemburghesi) riconducibile all'educazione dell'infanzia o della gioventù, o all'insegnamento scolastico o universitario.

Il comma 2 dell'art. 36-*bis* del D.L. 75/2023 manifesta la volontà del legislatore di conformarsi al più presto alla normativa comunitaria recata dall'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della Direttiva IVA, consentendo di adottare l'esenzione riservata allo sport anche alle operazioni antecedenti alla sua entrata in vigore, purché ancora non definite.

Ebbene, se questo è davvero l'intento del legislatore, sarebbe stato decisamente più opportuno esplicitarlo all'interno del suindicato comma 2, evitando, tuttavia, richiami e rinvii al n. 20 dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, il quale, con la pratica dello sport, e quindi con la *ratio* sottostante all'esenzione prevista per tale attività, non ha nulla a che vedere.

Fermo restando che, come detto, appare corretto ricondurre i corsi di formazione sportiva all'esenzione prevista dall'art. 132, paragrafo 1, lett. m), della Direttiva 112/2006/CE, risultando conseguentemente lecita la rettifica dell'operazione in un primo momento assoggettata ad IVA, a condizione, ovviamente, che si tratti di un corso di formazione svolto da un soggetto privo di scopo di lucro.

Nota:

(5) In questo senso sembra propendere anche F. Ricca, il quale, nell'articolo apparso sul Quotidiano *Italia Oggi* del 24 aprile 2023, dal titolo "Formazione, per l'esenzione IVA le attività sono da distinguere", nel commentare la risposta ad interpello n. 393/2022, ha per l'appunto rammentato che "le lezioni e i corsi inerenti specifiche discipline sportive possono essere esentati dall'IVA in base alla lettera m) dell'art. 132 della Direttiva".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Stabile organizzazione IVA esclusa se vi è carenza di una struttura idonea

di Matteo Dellapina

L'approfondimento

Un soggetto passivo che risulti destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica sia fissata fuori dall'UE, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire una stabile organizzazione, e ciò anche qualora il soggetto prestatore dei servizi realizzi a vantaggio di detto soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro. A queste conclusioni è giunta la CGUE, nel caso Cabot Plastics Belgium SA, la cui decisione è stata pronunciata il 29 giugno 2023 (causa C-232/22).

Riferimenti

Corte di Giustizia UE, sentenza del 29 giugno 2023, causa C-232/22
Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, art. 44
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 7

Dopo il caso Menarini (causa C-333/20) dello scorso anno, la Corte di Giustizia UE torna ad occuparsi della stabile organizzazione IVA, sottolineando sempre più come l'idoneità della struttura, intesa in termini umani e tecnici, è elemento fondamentale e necessario perché possa esistere una stabile. Nella sentenza del 29 giugno 2023, caso Cabot Plastics causa C-232/22, i giudici unionali si sono poi soffermati su una questione sollevata dal giudice del rinvio, ossia sull'implicazione che, al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi di lavoro per conto terzi, possa avere la circostanza che il prestatore realizzi, del pari in applicazione del contratto esclusivo concluso con il destinatario, una serie di prestazioni qualificate dal giudice nazionale come "accessorie" o "supplementari" rispetto al lavoro per conto terzi.
La Corte ha chiarito come si debba distinguere, con riferimento al fatto se il soggetto passivo destinatario dei servizi li riceva nell'ambito della sua stabile, da una parte, la prestazione di tali servizi e l'idoneità di tale destinatario a riceverli nell'ambito di un'organizzazione siffatta e, dall'altra, le operazioni che tale soggetto passivo effettua esso stesso nell'ambito della propria attività economica.
Pertanto, il fatto che il prestatore di servizi fornisca al loro destinatario anche le prestazioni accessorie, agevolando l'attività economica del destinatario, come la vendita di prodotti derivanti dal lavoro per conto terzi, non incide sulla questione inerente all'esistenza di una stabile organizzazione di detto destinatario.

Stabile organizzazione: dalla definizione OCSE al panorama IVA

Il concetto di stabile organizzazione va anzitutto ricercato nel Modello *standard* di Convenzione Internazionale OCSE che, all'art. 5, ne tratteggia i caratteri distintivi definendola, in relazione alle imposte sui redditi, come una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività, quali una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, un cantiere di durata superiore a 12 mesi, una miniera, una cava o luoghi simili. Al contempo, non costituirà stabile organizzazione una sede fissa che sia impiegata per

Matteo Dellapina - *Avvocato in Parma, Genova e Milano, Cultore della Materia in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Pavia*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

finalità esclusivamente pubblicitarie, informative, di ricerca scientifica o analoghe.
Così ai fini fiscali, il concetto di stabile organizzazione ha un tenore maggiore e più ampio rispetto a quello di sede secondaria di una società estera, previsto e disciplinato all'interno dell'art. 2506 c.c.

SO ai fini IVA: spazio alla disciplina euro-nazionale

Nel panorama IVA, l'art. 11 del Reg. UE 282/2011 identifica una stabile organizzazione - ai sensi dell'art. 44 Direttiva IVA 2006/112/CE - come un'organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura di dimensioni minime, permanentemente dotata di risorse umane e tecniche, in misura sufficiente da ricevere e utilizzare i servizi che le sono resi e di fornire i servizi oggetto della sua attività (1).
Il fatto poi di poter disporre di una partita IVA non è sufficiente di per sé per presumere l'esistenza di una stabile organizzazione.
È bene poi sottolineare come la SO, di un soggetto non residente, abbia una *vis* attrattiva rispetto alle operazioni svolte in Italia dal non residente, che vengono perciò considerate, anche ai fini della territorialità (e, conseguentemente, per gli adempimenti di fatturazione, registrazione e dichiarazione), quali operazioni da assoggettare all'IVA italiana, ma limitatamente alle prestazioni realmente effettuate dalla stabile fino alla modifica dell'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, introdotta dall'art. 11 D.Lgs. n. 135/2009.
Per effetto di tale norma, ai soggetti non residenti non è più consentito assumere una duplice posizione ai fini IVA in Italia: le imprese estere con SO in Italia non possono più identificarsi direttamente (art. 35-*ter*) o nominare un rappresentante fiscale (art. 17, comma 3).
La risoluzione n. 4/E/2017 ha ritenuto che non costituisce stabile organizzazione un centro logistico che serva all'attività della casa madre non residente esclusivamente come deposito, senza gestire alcun'altra attività commerciale o produttiva.

Il "nevralgico" percorso evolutivo della CGUE

La giurisprudenza della CGUE ha segnato e tracciato un percorso nodale in tema di stabile organizzazione. Infatti, partendo dagli "albori", nella vicenda Berkholz (causa C-168/84), inerente al caso di un'installazione destinata ad un'attività commerciale, quale la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo, su una nave che viaggiava in alto mare fuori dal territorio nazionale, i giudici UE avevano affermato che "il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi" (p. 18). Di conseguenza, ai fini della qualificazione del "centro di un'attività stabile" è necessaria la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi e tali prestazioni non possono essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore (p. 19).
Dopo il primo c.d. *landmark case* (caso Berkholz), sono trascorsi circa dieci anni prima di approdare alla successiva vicenda, Faaborg-Gelting Linien (causa C-231/94), ove si è ribadito che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro di attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (p. 17).
Successivamente la CGUE, causa Aro Lease BV (causa C-190/95), ha ripreso la questione della stabile organizzazione personale, focalizzandosi sull'attività svolta da agenti indipendenti in favore di una società operante in altro Stato membro. Nel dettaglio, una società di *leasing* che non disponga in uno Stato membro né di personale proprio e neppure di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative (struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione), non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato. Da qui veniva poi escluso che tale società potesse disporre di una stabile organizzazione in altro Stato membro. Infatti

Nota:
(1) Si veda P. Centore, Il (difficile) rapporto fra società madre e filiale ai fini IVA, in *Corr. Trib.* n. 1/2019, p. 40.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

la CGUE ha esaminato la questione relativa allo *status* degli agenti tramite i quali opera, concludendo che: "... Gli intermediari indipendenti che mettono in contatto i clienti interessati con la ARO non possono considerarsi mezzi umani permanenti".

Altra vicenda di particolare interesse riguardava il caso DFDS (causa C-260/95), ove un *tour operator*, stabilito in Danimarca, svolgeva attività relative alla navigazione, ai viaggi ed ai trasporti in generale. Costui possedeva una società controllata, sita nel Regno Unito. Le due società risultavano collegate da un contratto di agenzia, in forza del quale la seconda si qualificava quale "agente di vendita e portuale" della prima e come "Ufficio centrale di prenotazione per il Regno Unito e l'Irlanda per tutti i servizi passeggeri" della società danese.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la società danese avrebbe stabilito la sede della sua attività economica nel Regno Unito o avrebbe effettuato le prestazioni in esame a partire da una stabile organizzazione in tale Stato, in virtù di tali circostanze fattuali.

Per la CGUE, il fatto che la società danese detenga l'intero capitale sociale della controllata, e l'esistenza di vari obblighi contrattuali imposti a quest'ultima dalla controllante, integrano un certo grado di dipendenza. Cosicché la società del Regno Unito agisce quale "mera ausiliaria" della danese, integrandone la propria stabile organizzazione ai fini IVA nel Regno Unito.

Passando poi in rassegna le altre vicende, è da menzionare il caso "italiano" FCE Bank Plc (causa C-210/04) ove per la CGUE le prestazioni di servizi rese da una società non residente alla propria succursale residente in altro Stato membro che, pur costituendo un centro stabile non gode di autonomia né rappresenta un soggetto giuridico autonomo, non sono suscettibili di essere ricomprese fra le operazioni imponibili.

Daimler e Widex (causa C-318/11 e causa C-319/11) rappresenta poi un'altra tessera del *puzzle*: qui due società, seppur con strutture differenti, utilizzavano mezzi materiali ed umani in Svezia al solo fine di eseguire delle prove di carattere tecnico. La controversia, nata in seguito all'istanza di rimborso dell'IVA pagata per gli acquisti di beni e servizi, verteva sull'applicazione della Direttiva 2008/9. L'Amministrazione finanziaria svedese riteneva che, in entrambi in casi, le strutture esistenti sul proprio territorio avessero i requisiti per essere considerate una stabile organizzazione e ciò ostava all'istanza di rimborso. Per la Corte non poteva ritenersi che un soggetto passivo IVA, stabilito in uno Stato membro e che effettuava in altro Stato membro unicamente delle prove tecniche o attività di ricerca, ad esclusione delle operazioni imponibili, disponesse in detto Stato di un centro di attività stabile dal quale fossero svolte le operazioni o di una stabile organizzazione dalla quale sono fossero effettuate operazioni.

Si giunge poi alla vicenda Welmory (causa C-605/12) ove una società stabilita in uno Stato aveva stipulato un contratto di prestazioni di servizi con un operatore situato in altro Paese.

La questione sottoposta alla Corte riguardava l'eventuale qualificazione della disponibilità, su base contrattuale, di mezzi umani e materiali.

Per rispondere al quesito, la CGUE ritenne che il giudice nazionale dovesse verificare se tale organizzazione fosse caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, che le consentisse di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività.

Recentemente troviamo la vertenza Dong Yang Electronics (causa C-547/18) (2) ove la questione pregiudiziale verte sul concetto di stabile organizzazione, in particolare se una *subsidiary* locale possa essere considerata come la stabile della propria controllante. Emerge dalla pronuncia che l'art. 22 del Regolamento sia uno strumento a disposizione del prestatore con il quale egli possa inferire dalla realtà economica e commerciale per comprendere se il soggetto cui ha prestato il servizio debba essere individuato nella controllante/sede principale o la controllata di questa in qualità di stabile della controllante estera.

In buona sostanza, la CGUE ha ritenuto che l'esistenza di una stabile organizzazione non potrà essere desunta, da un prestatore di servizi, dalla mera circostanza che tale società ivi possieda una controllata e che tale prestatore non sia tenuto a recuperare informazioni, ai fini della siffatta valutazione, sui rapporti contrattuali tra i due soggetti.

Nota:

(2) Sul tema, L. Lavazza e L. Ghelli, "Stabile organizzazione ai fini IVA e il caso Dong Yang", in Modulo24 IVA dell'8 giugno 2020, n. 6, 2020, p. 1.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I dubbi derivanti da tale pronuncia sono molteplici, con particolare riferimento alla figura del prestatore (in relazione agli obblighi di verifica).
Si giunge poi al Titanium "case" (causa C-931/19) ove si è affermato che un immobile concesso in locazione in uno Stato membro non possa costituire una stabile organizzazione ove il proprietario dello stesso non disponga *in loco* di personale proprio per l'esecuzione dei servizi relativi a detta locazione. Di conseguenza, l'assenza di personale "proprio" (così come di mezzi tecnici) e di una struttura *ad hoc*, fa si che non si possa concretizzare la figura della stabile organizzazione.
Nel 2022 la vicenda Berlin Chemie A. Menarini (causa C-333/20, sentenza del 7 aprile 2022), ha riportato l'attenzione sulla nozione di stabile organizzazione, ai sensi dell'art. 44 Direttiva 2006/112/CE, letta in combinato con l'art. 11 Regolamento di esecuzione 282/2011, che va a designare qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici, atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione. Infatti, affinché si possa ritenere che una società disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui le vengono forniti i servizi in esame, essa dovrà disporvi di una struttura caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza idonea a consentirle di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica.
Quindi la questione dell'esistenza di una stabile organizzazione, nell'accezione propria dell'art. 44, seconda frase, della Direttiva 2006/112/CE dev'essere esaminata in funzione non del soggetto passivo prestatore dei servizi ma in relazione al beneficiario destinatario di tali servizi.

Quando la struttura può dirsi idonea?

Se da un lato è vero che non sia necessario detenere i mezzi umani o tecnici in proprio in un altro Stato UE, è per contro necessario che il soggetto passivo benefici del potere "dispositivo" su tali mezzi umani e tecnici come se fossero i propri, sulla base, ad esempio di contratti di servizio o di locazione che mettano tali mezzi a sua disposizione e non possano essere risolti a breve termine. In relazione poi al fatto che il prestatore ed il destinatario dei servizi siano collegati, in particolare, che risultino appartenenti allo stesso gruppo, a giudizio della CGUE la qualificazione di stabile organizzazione deve essere valutata alla luce della realtà economica e commerciale, non potendo dipendere esclusivamente dal solo *status* giuridico dell'entità in esame. Inoltre, il fatto che una società possieda una "figlia" in un altro Stato UE non è indice sufficiente per presumere che, in tale Paese, abbia anche una propria stabile.

Il prestatore deve detenere i mezzi?

Occorre poi soffermarsi sul fatto che un soggetto prestatore di servizi si obblighi contrattualmente ad utilizzare le proprie attrezzature ed il proprio personale esclusivamente per le prestazioni di servizi. Per i giudici unionali si presume che una persona giuridica, quand'anche abbia un solo cliente, utilizzi mezzi tecnici e umani di cui dispone per le proprie esigenze. Pertanto, solo qualora dovesse essere dimostrato che, a causa delle disposizioni contrattuali applicabili, una società destinataria di servizi disponeva dei mezzi del proprio prestatore come se fossero propri, si potrebbe considerare che essa possa disporre di una struttura avente un grado di permanenza sufficiente e idonea, in termini di mezzi umani e tecnici nello Stato UE in cui è stabilito il suo prestatore.

Finalità dei mezzi umani e tecnici

Emerge dalla giurisprudenza di CGUE (Menarini, causa C-333/20) (3) che i mezzi umani e tecnici di una stabile organizzazione devono permetterle di ricevere prestazioni di servizi e di impiegarli per le proprie esigenze. In relazione alla questione se il destinatario dei servizi li riceva nell'ambito della sua organizzazione, occorre distinguere, da un lato, la prestazione di tali servizi e l'idoneità di tale soggetto destinatario a riceverli nell'ambito di una siffatta organizzazione e, dall'altro, le operazioni che tale soggetto passivo effettua nell'ambito della propria attività economica, tra cui vi rientra la cessione di beni derivanti dal lavoro per conto terzi.

Nota:
(3) Sul tema, M. Dellapina, "Stabile organizzazione ai fini IVA esclusa se i servizi sono resi attraverso la subsidiary", in Modulo24 IVA – Sole 24 Ore, 27 maggio 2022, n.5, p. 30.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Stabile organizzazione

IN SINTESI

La nozione di "stabile organizzazione", di cui all'art. 44 Direttiva 2006/112/CE, designa, in conformità all'art. 11 del Reg. di esecuzione 282/2011, qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici, atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione (causa C-605/12; causa C-333/20). Ne consegue che, perché si possa ritenere che una società disponga di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui le vengono forniti i servizi di cui trattasi, essa deve disporvi di una struttura caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza, idonea a consentirle di ricevere le prestazioni di servizi di cui trattasi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica. Occorre rilevare, inoltre, che la questione dell'esistenza di una stabile organizzazione, nell'accezione di detto art. 44, seconda frase, della Direttiva IVA, dev'essere esaminata in funzione non del soggetto passivo prestatore dei servizi, bensì del soggetto passivo beneficiario al quale i servizi sono forniti (causa C-333/20).

Il fatto che il prestatore dei servizi fornisca al destinatario anche le prestazioni accessorie, agevolando così la vendita del destinatario, come la vendita di prodotti che derivino dal lavoro per conto terzi, non incide sulla questione relativa all'esistenza di una stabile organizzazione di detto destinatario.

La circostanza che le attività economiche di società contrattualmente vincolate da una convenzione di prestazioni di servizi costituiscano un tutt'uno economico e che del loro operato beneficino sostanzialmente i consumatori dello Stato membro in cui il prestatore ha la propria sede non è pertinente per determinare se il destinatario possieda (o meno) una stabile in tale Stato membro (Welmory, causa C-605/12). Non costituisce un centro di attività stabile un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare attività di carattere preparatorio o ausiliare rispetto all'attività economica del destinatario dei servizi (Planzer, causa C-73/06) (4).

Gli interventi della Cassazione

Il tema della stabile organizzazione è stato ed è oggetto di numerosi interventi della Cassazione che fa tesoro dei principi espressi in ambito unionale.

Nella recente decisione del 4 settembre 2023, n. 25685, riprendendo il caso CGUE Planzer Luxembourg (causa C-73/06), per i giudici di Cassazione:

- la modalità di restituzione dell'IVA, o mediante detrazione o rimborso, si determina esclusivamente in funzione del luogo in cui è stabilito il soggetto passivo;
- il criterio dello stabilimento è dato dalla presenza o meno di un centro di attività stabile, cosicché il soggetto che ne sia dotato in Italia è perciò ivi stabilito, mentre colui che ne è privo non lo è;
- qualora il soggetto non sia dotato di un centro di attività stabile in Italia, potrà *de plano* esercitare il diritto alla restituzione dell'IVA solo mediante rimborso;
- se il soggetto sia dotato di un centro di attività stabile in Italia, proprio perché stabilito, potrà esercitare il diritto alla restituzione dell'IVA solo mediante detrazione, atteso che, agli effetti dell'alternativa tra detrazione e rimborso, non assume alcuna rilevanza l'essere stati i beni e servizi acquistati dal centro di attività stabile (conseguendone la detrazione) o dalla sede principale (conseguendone il rimborso).

Di conseguenza, è unicamente il luogo di stabilimento ad essere decisivo riguardo alla modalità di restituzione dell'IVA, per cui un soggetto passivo che disponga di un centro di attività stabile in Italia dev'essere considerato, per tale ragione, stabilito in detto Stato membro e potrà chiedere la detrazione dell'IVA per gli acquisiti effettuati in Italia, a prescindere dalla circostanza che essi siano stati effettuati per il tramite del centro di attività stabile o direttamente dalla sua sede principale situata fuori dall'Italia.

Qui poi la Cassazione ha poi precisato che il centro di attività stabile esibisce i connotati di concreta operatività che la distinguono nettamente dalla pura e semplice rappresentanza fiscale, ragione per cui

Nota:

(4) B. Terra, Internet and the Concept of "Fixed Establishment" of the Recipient of a Supply of Services: Case C-605/12 (Welmory)" (2014) World Journal of VAT/GST Law 3/3, p. 210.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non si può applicare il principio secondo cui "il diritto al rimborso in favore di soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri senza stabile organizzazione in Italia, secondo quanto previsto dall'art. 38-*ter* D.P.R. n. 633/1972, non potrà essere negato qualora i suddetti soggetti abbiano nominato un rappresentante fiscale, non potendo equipararsi la nomina dello stesso ad un "centro di attività stabile" presso lo Stato ove sia avvenuta la nomina (Cass. 21684/2020)".
Da qui la Corte ha enunciato un principio di diritto assai nodale, secondo cui: "In tema di IVA, il soggetto non residente dotato di effettiva ed operativa stabile organizzazione in Italia non può accedere al rimborso c.d. agevolato *ex* art. 30, comma 3, lett. e), Decreto IVA, neppure con riferimento alle operazioni compiute direttamente, senza cioè il coinvolgimento della stabile organizzazione, atteso che, alla luce di CGUE, q6 luglio 2009, Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana, causa C-244/08, cui la disciplina italiana presta fedele attuazione, la posizione, ai fini dell'IVA, di detto soggetto confluisce '*in toto*' in quella della stabile organizzazione, con conseguente esercizio del diritto alla restituzione dell'IVA mediante il meccanismo della detrazione".

La vicenda

La questione posta dal giudice del rinvio alla CGUE riguardava la possibile implicazione derivante dal fatto che, sotto un primo profilo, il prestatore ed il destinatario dei servizi erano entità giuridicamente indipendenti ma appartenenti allo stesso gruppo societario.
Poi, sotto un secondo profilo, che i mezzi umani e tecnici appartengano al prestatore dei servizi e, sotto un terzo profilo, che quest'ultimo s'impegni contrattualmente a utilizzare le proprie attrezzature ed il proprio personale esclusivamente per le prestazioni di servizi, nella specie lavoro per conto terzi, e che tale prestatore realizzi - in aderenza all'assunzione di un impegno esclusivo - una serie di prestazioni accessorie e supplementari rispetto a queste prime prestazioni, offrendo segnatamente un contributo logistico, contribuendo all'attività economica del destinatario che dia luogo a cessioni di beni imponibili nello Stato membro in cui sarebbe situata l'eventuale sua stabile organizzazione.
Per la CGUE, dipanata la prima questione, il fatto che nella controversia principale i mezzi umani e tecnici appartengano non alla società svizzera ma a quella con sede in Belgio, non esclude, di per sé, la possibilità che tale prima società abbia una stabile organizzazione in Belgio a condizione che essa vi disponga di un accesso immediato e permanente a detti mezzi come se si trattasse di beni propri. Potrebbero ben essere prese in considerazione, senza che risultino determinanti, le circostanze che la società belga si sia obbligata ad utilizzare le proprie attrezzature esclusivamente per la fabbricazione dei prodotti, come previsto dalla convenzione con la società svizzera, e che tali prestazioni costituiscano la quasi totalità del fatturato di detta prima società.
Per quanto poi riguarda il criterio previsto dall'art. 11 del Regolamento di esecuzione 282/2011, secondo cui i mezzi umani e tecnici di una stabile debbano permetterle di ricevere prestazioni di servizi e di utilizzarli per le proprie esigenze, per la CGUE occorre distinguere tra le prestazioni di servizi di lavoro per conto terzi fornite dalla belga alla compagine svizzera dalla vendita, da parte di quest'ultima, dei beni derivanti da tale lavoro. Dette prestazioni infatti costituiscono operazioni distinte assoggettate a regimi IVA differenti. Pertanto, al fine di dimostrare qual è il luogo in cui tali prestazioni siano ricevute dalla società svizzera, si dovrà individuare appunto il luogo in cui siano situati i mezzi umani e tecnici che detta società utilizza a tale scopo, e non quello in cui si trovano i mezzi che essa utilizza per la propria attività di vendita.
Qui la Corte, nel richiamare la giurisprudenza del caso Menarini (causa C-333/20), da cui risulta che gli stessi mezzi non possano essere utilizzati contemporaneamente per fornire e per ricevere gli stessi servizi, ha ritenuto che non sia possibile distinguere tra quelli impiegati dalla società belga per le sue prestazioni di lavoro per conto terzi da quelli impiegati dalla società svizzera per ricevere tali prestazioni in Belgio, nell'ambito della sua presunta stabile organizzazione che, a parere dell'Amministrazione finanziaria belga, risulterebbe costituita solo dai mezzi appartenenti appunto alla belga.
Infine, quanto alla circostanza - sollevata dal giudice del rinvio - che per determinare il luogo delle prestazioni di servizi di lavoro per conto terzi si

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

debba (o meno) far riferimento al fatto che il prestatore realizzi, in applicazione del contratto esclusivo concluso con il destinatario di tali prestazioni, una serie di prestazioni qualificate come "accessorie" o "supplementari" rispetto al lavoro per conto terzi, ossia la gestione dello *stock* delle materie prime, il loro inventario di fine anno, il controllo qualità, la gestione dello *stock* dei prodotti finiti e la preparazione degli ordini prima dell'invio. Per completezza, va precisato che la società belga forniva alla svizzera un supporto logistico, contribuendo alla sua attività economica che dà luogo a cessioni di beni imponibili in Belgio in cui sarebbe situata, per il Fisco, la stabile organizzazione di detta società.

Pertanto, le prestazioni di lavoro per conto terzi sono ricevute ed utilizzate dalla società svizzera per la propria attività economica di vendita dei beni derivanti da tali servizi, in Svizzera, in quanto tale società non dispone in Belgio di una struttura adatta a tale scopo.

La decisione della CGUE

Decidendo il caso in esame, la CGUE ha ritenuto che un soggetto passivo destinatario dei servizi, la cui sede d'attività economica è fissata fuori dell'UE, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire tale stabile organizzazione, e ciò anche qualora il prestatore dei servizi realizzi a vantaggio del destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro.

Cosicché i giudici unionali hanno dichiarato che: "L'art. 44 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, e l'art. 11 del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che: un soggetto passivo destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica è fissata fuori dell'Unione Europea, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi di cui trattasi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire tale stabile organizzazione, e ciò anche qualora il soggetto prestatore dei servizi realizzi a vantaggio di detto soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Esenzione IVA per l'oro da investimento: valutazione dei requisiti

di Marco Bargagli

L'approfondimento

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 13742/2023, si è espressa in merito al regime di esenzione IVA previsto per le cessioni di oro da investimento, esaminando l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile riferito ad un'ingente cessione di oro in lamine avvenuta nell'ambito di una frode fiscale a carattere transazionale, con successivo sequestro del materiale prezioso presso il confine italo-svizzero. La pronuncia ci offre lo spunto per illustrare l'ambito giuridico di riferimento e il correlato trattamento fiscale riconducibili alle cessioni dell'oro (da investimento e industriale), facendo anche riferimento ai chiarimenti diramati da parte dell'Agenzia delle entrate e, nel corso degli anni, da parte della giurisprudenza di legittimità.

Riferimenti

Corte di cassazione, sentenza 18 maggio 2023, n. 13742

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 10, comma 1, n. 11); 17, comma 5

Cessioni di oro e frodi fiscali ai fini IVA

Le cessioni di oro sono spesso oggetto di attività criminali finalizzate all'importazione e/o all'esportazione clandestina di preziosi o, comunque, all'attuazione di frodi all'IVA poste in essere mediante l'utilizzo di società cartiere, ossia veicoli societari costituiti con il precipuo scopo di evadere le imposte.

In tale ambito, si rammenta che con il termine frode fiscale, si fa generalmente riferimento a quelle perniciose condotte evasive, finalizzate ad ottenere un indebito risparmio d'imposta, attuate con particolari modalità o comportamenti fraudolenti, ovvero illeciti di tipo organizzato.

Nello specifico, nella frode fiscale ai fini IVA vengono ricomprese quelle fattispecie di reato sanzionate dagli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.Lgs. n. 74/2000 (1).

In merito, le tipiche caratteristiche ricorrenti delle società cartiere sono le seguenti:

- la formale rappresentanza attribuita a "prestanome" o "teste di legno", soggetti in genere privi di esperienza manageriale e, nella maggioranza dei casi, nullatenenti o gravati da precedenti penali o di polizia;
- un'operatività limitata nel tempo;
- una crescita esponenziale del volume d'affari;
- l'assenza di una sede effettiva presso l'indirizzo dichiarato ovvero l'inattività o la mancanza di strutture organizzative e mezzi aziendali;
- il mancato assolvimento degli obblighi contabili, dichiarativi e di versamento.

Nel meccanismo sopra descritto il debito d'imposta resta in capo alla "cartiera", che non presenta la dichiarazione fiscale e non adempie agli obblighi di versamento, mentre il reale fornitore opera "in nero", non emettendo alcun documento fiscale, e il cessionario del bene o committente del servizio, annotando nella propria contabilità le fatture per operazioni insistenti emesse dalla "cartiera", a giustificazione degli acquisti effettuati, ottiene notevoli vantaggi sia dal punto di vista fiscale - potendo dedurre il costo e detrarre l'IVA indicata

Marco Bargagli - *Esperto di fiscalità internazionale, giornalista pubblicista*

Nota:

(1) Comando Generale della Guardia di Finanza, *Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018*, volume I, parte I, capitolo 1 "Evasione e frode fiscale", pag. 10 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

in fattura - che commerciale, potendo acquistare (dal reale fornitore) e rivendere (spesso a soggetti estranei alla frode) a prezzi inferiori a quelli di mercato, con effetti distorsivi della concorrenza.

Oro da investimento e oro industriale

Con la Legge 17 gennaio 2000, n. 7, il legislatore ha inteso adeguare la legislazione italiana alla normativa europea, formulando un netto distinguo tra le due categorie (oro da investimento e oro industriale) a cui ha poi ricondotto differenti regimi fiscali ai fini IVA.

Oro da investimento

Rientrano nella definizione di oro "da investimento", esenti da imposta *ex* art. 10, comma 1, n. 11, lett. a) e b) del D.P.R. n. 633/1972:

- l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;
- le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco.

In merito, giova ricordare che la Commissione Europea, (VAT Commitee - comitato IVA), con il working paper n. 1000 del 19 ottobre 2020, ha previsto la possibilità di considerare da investimento anche l'oro con forme differenti dal lingotto o dalla placchetta (ammettendo quindi anche la forma ovale, tonda o irregolare), a condizione che siano rispettati i requisiti sostanziali della purezza e del peso, ammesso che il bene sia accettato dal mercato di riferimento.

Oro industriale

Il materiale d'oro diverso da quello da investimento rientra nella categoria residuale di "oro industriale" Trattasi, in particolare, del materiale d'oro diverso da quello di investimento prima illustrato, ad uso prevalentemente industriale, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma o purezza, destinati in ogni caso alla "lavorazione industriale", *ex* art. 1, lett. b) della citata Legge 17 gennaio 2000, n. 7.

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 28 novembre 2002, n. 375/E, ha fornito importanti chiarimenti in relazione alla nozione di "materiale d'oro" e di "prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi".

Nello specifico, con tale espressione, il legislatore ha inteso fare riferimento all'oro nella sua funzione prevalentemente industriale, ossia di materia prima destinata alla lavorazione, distinta, quindi, dall'oro da investimento.

Sempre l'Agenzia delle entrate, con la successiva risoluzione n. 92/E del 12 dicembre 2013, ha inteso precisare che un bene risulta destinato "per vocazione" ad un processo intermedio di lavorazione non solo qualora sia inidoneo oggettivamente ad essere inserito nel circuito commerciale, perché rotto o difettoso (come nel caso dei rottami), ma anche ogni qual volta, pur essendo un monile sano e non definibile in senso stretto come "rottame", sia ceduto ad un operatore che effettua su di esso l'attività industriale di trasformazione e affinazione del metallo prezioso e lo lavora alla stregua di oro industriale.

Quindi, la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma qualsiasi altro bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova (integro, rotto, difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale.

I beni d'oro usati possono essere ritenuti per vocazione destinati ad un processo di trasformazione industriale ogniqualvolta il cessionario è un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, ovvero ogniqualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione (*ex* D.Lgs. n. 251/1999), che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso al fine di immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione.

Di contro, l'esercizio da parte di un'azienda dell'attività di trasformazione e, contestualmente,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di commercializzazione dei beni usati, esclude che i beni d'oro usati possano essere ritenuti per vocazione sempre destinati ad un processo di trasformazione industriale.
Nella categoria di "oro industriale" rientra anche l'ipotesi in cui la rivendita di beni d'oro usati è finalizzata al processo industriale di fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso ivi contenuto.
Tale caso si verifica sia qualora l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi è l'attività esclusiva svolta dall'azienda cessionaria, sia qualora l'attività di lavorazione industriale risulti strumentale alla produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione dell'azienda cessionaria.
Schematizziamo, in Tavola n. 1, le varie definizioni dell'oro.

Tavola n. 1 - Oro da investimento e oro industriale

Oro da investimento	Oro industriale
- Oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; - monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco.	Materiali d'oro in forma diversa e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi destinati in ogni caso alla lavorazione industriale. Si fa riferimento all'oro nella sua funzione prevalentemente industriale, ossia di materia prima destinata alla lavorazione, distinta, quindi, dall'oro da investimento. La destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma qualsiasi altro bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova (integro, rotto, difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale.

La disciplina IVA applicabile alle cessioni di oro

Con riferimento al trattamento tributario ai fini IVA applicabile alle cessioni di oro, occorre ricordare che:

- alle cessioni di "oro da investimento" si rende applicabile il naturale regime di esenzione IVA *ex* art. 10, n. 11), del D.P.R. n. 633/1972;
- alle cessioni di "oro industriale" effettuate a favore di soggetti passivi si applica il regime di imponibilità, con assolvimento dell'imposta mediante il peculiare meccanismo del *reverse charge*;
- alle cessioni dei prodotti d'oro finiti (ad esempio gioielli e altri prodotti da inserire nel circuito commerciale), è invece applicabile il regime di imponibilità IVA, con assolvimento dell'imposta secondo le regole ordinarie.

Schematizziamo, in Tavola n. 2, il trattamento fiscale riservato alle cessioni di oro.

Elaborazione giurisprudenziale di riferimento

Circa il trattamento fiscale applicabile alle cessioni di oro da investimento, si è espressa nel tempo la giurisprudenza di legittimità.
La Suprema Corte di cassazione, con ordinanza n. 26760 del 12 settembre 2022, ha chiarito che "deve ritenersi che il regime dell'inversione contabile di cui all'art. 17, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, allorché prevede che le cessioni abbiano ad oggetto imponibili d'oro da investimento oppure materiale d'oro oppure prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, postula che il metallo ceduto si caratterizzi per il suo 'tenore' e sia destinato non all'immediato consumo, ma alla sua trasformazione in un altro oggetto che avvii un nuovo ciclo economico, senza che assuma invece rilevanza il fatto che il cessionario debba egli stesso occuparsi direttamente del processo intermedio di lavorazione, stante la funzione da esso assolta di snellire il processo di riscossione al fine di prevenire le condotte di evasione per quei beni e quelle prestazioni che, per le loro caratteristiche, sono a rischio frodi".
Ai fini del *reverse charge*, non rileva quindi che l'attività di trasformazione del materiale d'oro o del semilavorato sia eseguita direttamente dal cessionario dell'operazione, costituendo requisiti fondamentali per la sua applicazione sia la purezza del

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tavola n. 2 - Trattamento fiscale delle cessioni di oro	
Oro da investimento	
Operazioni	***Regime IVA***
- Cessioni di oro compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo; - operazioni finanziarie che comportano il diritto o l'obbligo di cedere o acquistare a termine oro da investimento, oppure di ricevere o effettuare a termine pagamenti collegati alle quotazioni dell'oro; - altre operazioni finanziarie da cui dipendano differenziali positivi o negativi di reddito, in dipendenza di un evento incerto; - prestazioni di intermediazione relative alle operazioni sopra menzionate	Regime naturale: esenzione IVA Per i soggetti che producono, trasformano o cedono oro "da investimento": imponibilità IVA su opzione con il meccanismo del *reverse charge*. L'opzione è consentita solo se le cessioni sono effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA
Oro industriale	
Operazioni	***Regime IVA***
Cessione di materiali d'oro in forma diversa e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi destinati in ogni caso alla lavorazione industriale	Regime naturale imponibilità IVA. Nel caso in cui: - il cessionario è un soggetto passivo IVA, si applica il meccanismo del *reverse charge* (art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972); - si tratta di prodotti d'oro finiti, quali gioielli o altri prodotti da inserire in quanto tali nel circuito commerciale, l'applicazione dell'IVA avviene secondo le regole ordinarie; - il bene sia usato e sia stato ceduto da un privato si rende applicabile il regime del margine (art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41)

prodotto d'oro (quale condizione prioritaria emergente, con tutta evidenza, dalla nozione di "materiale d'oro" e di "prodotto semilavorato", la quale si presta di per sé soltanto ad escludere dal proprio ambito i prodotti finiti e i prodotti che non siano mai stati oggetto di lavorazione o di trasformazione), sia la non immediata destinazione al consumo del bene ceduto, in quanto deputato ad essere trasformato in un altro oggetto e a conoscere un nuovo ciclo economico (cfr. Corte di cassazione, Sez. 5, sentenza 6 aprile 2022, n. 11109), a differenza di quanto previsto per il diverso regime del margine *ex* art. 311 della Direttiva IVA, riferito, viceversa, a prodotti di occasione e, dunque, a beni suscettibili di reimpiego (Corte di cassazione, Sez. 5, sentenza 6 maggio 2021, n. 11927).

In merito, ciò che aumenta il rischio di frodi fiscali e giustifica, pertanto, l'applicazione del meccanismo di inversione contabile per la cessione di determinati beni, fra cui l'oro, è l'elevato valore di mercato degli stessi rispetto alle dimensioni che li rendono facilmente trasportabili e che nel commercio dell'oro, quando non si tratta di un prodotto finito, come un gioiello, è il tenore d'oro del bene in questione a determinarne il valore, con la conseguenza che il rischio di frodi fiscali è tanto maggiore quanto più elevato è il tenore d'oro di tale bene (2).

Sempre la Suprema Corte di cassazione, con ordinanza n. 11927 del 6 maggio 2021, ha ricordato che l'art. 198, paragrafo 2, della Direttiva IVA dispone che "Quando una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi o una cessione di oro da investimento (...) è effettuata da un soggetto passivo (...), gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta"; laddove il successivo art. 199, paragrafo 1, stabilisce che "Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni: (...) d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e

Nota:

(2) Cfr. Corte Giustizia, sentenza, 26/5/2016, causa C-550/14, punto 41).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI; (...)".
In merito, l'allegato VI della Direttiva IVA, intitolato "Elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi di cui all'art. 199, paragrafo 1, lettera d)", contempla, tra l'altro, le "1) Cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi, avanzi e materiali di recupero, comprese le cessioni di semiprodotti ottenuti dalla trasformazione, dalla lavorazione o dalla fusione di metalli ferrosi o non ferrosi e di loro leghe".
A parere degli ermellini, il punto fondamentale ai fini dell'applicazione del regime d'inversione contabile non sta nel fatto che si tratti di un prodotto semilavorato.
Infatti, la nozione di prodotto semilavorato di per sé si presta soltanto ad escludere dal proprio ambito i prodotti finiti e i prodotti che non siano mai stati oggetto di lavorazione o di trasformazione (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 26 maggio 2016, causa C-550/14, E.D. ApS, punto 30).
Quel che conta e che giustifica l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in considerazione del rischio di frode fiscale che quel meccanismo è volto a evitare, è il tenore d'oro del bene: il rischio di frodi fiscali è tanto maggiore quanto più il tenore dell'oro è elevato.
Quindi, il livello di purezza dell'oro del bene è decisivo per determinare se una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati, come sopra intesi, rientri o no nell'ambito di applicazione dell'art. 198, paragrafo 2, della Direttiva IVA (Corte di Giustizia UE in causa C-550/14, cit., punto 42).
In base a questo principio va interpretata la norma interna, ossia l'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, che, in deroga al comma 1, stabilisce che "per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato".
Prosegue la Suprema Corte di cassazione "sufficiente si deve quindi ritenere, per l'applicabilità del regime d'inversione contabile, che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma. Altrimenti, si applica il diverso regime del margine".
A norma dell'art. 311 della Direttiva IVA, difatti, ai fini di questo ultimo regime sono considerati "(...) 1) 'beni d'occasione', i beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, diversi dagli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione e non costituiti da metalli preziosi o pietre preziose come definiti dagli Stati membri".
Il bene d'occasione deve quindi essere un bene mobile materiale, suscettibile di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, e non deve rientrare nella categoria dei metalli preziosi o pietre preziose.

Il recente arresto giurisprudenziale

Come accennato in premessa, la Suprema Corte di cassazione, con la recente sentenza n. 13742 del 18 maggio 2023, ha chiarito che il regime di esenzione IVA previsto per le cessioni di oro da investimento spetta solo al ricorrere di particolari parametri di peso, forma e purezza, altrimenti occorre assolvere l'IVA con il regime del *reverse charge*, *ex* art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.
Nel caso esaminato dai giudici di Piazza Cavour l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento, ai fini IVA, IRES E IRAP, in relazione alla cessione di 15 kg di oro in lamine, poi oggetto di sequestro presso il valico italo-svizzero, nell'ambito di una frode internazionale.
In particolare, l'Ufficio, a seguito delle indagini della Guardia di Finanza nell'ambito di attività criminali finalizzate all'esportazione clandestina di preziosi in Svizzera, rilevava che l'amministratore di fatto della società aveva consegnato l'oro, senza emissione di fattura e con regolazione della merce per contanti.
La Suprema Corte rileva anzitutto che l'art. 10, comma 1, n. 11), del D.P.R. n. 633/1972, il quale recepisce le disposizioni degli artt. 344 e 346 Direttiva 2006/112/CE, prevede che le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, sono esenti IVA, ad esclusione di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, che abbiano optato, ai sensi del D.P.R. n. 442/1997, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IN SINTESI

La Corte di cassazione, con la sent. n. 13742/2023, ha chiarito che ai fini dell'applicazione del regime di esenzione dall'IVA previsto per le cessioni di oro da investimento devono essere soddisfatti i requisiti di peso e purezza previsti dalla norma, ma non necessariamente quello della forma in lingotti o placchette, con la conseguenza che l'esenzione è applicabile anche alle cessioni di oro in lamina.

L'art. 1 della Legge n. 7/2000, illustra la nozione di "oro da investimento" prevedendo che: "1. Ai fini della presente legge con il termine 'oro' si intende: a) l'oro da investimento, intendendo per tale l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non ricomprese nel suddetto elenco; con decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica sono stabilite le modalità di trasmissione alla Commissione delle Comunità europee delle informazioni in merito alle monete negoziate nello Stato italiano che soddisfano i suddetti criteri; b) il materiale d'oro diverso da quello di cui alla lettera a), ad uso prevalentemente industriale, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza".

Quindi, le caratteristiche che individuano l'oro da investimento, per le transazioni che rivestano carattere finanziario ("accettate dal mercato dell'oro"), sono ancorate a parametri determinati di peso (superiore ad 1 grammo), forma (lingotti o placchette) e purezza (superiore a 995 millesimi).

Di contro, l'oro (anche in forma di semilavorati) va qualificato come ad uso "prevalentemente industriale" purché il grado di purezza sia "pari o superiore a 325 millesimi" e, in quanto tale e sempreché il bene non sia immediatamente destinato al consumo, è soggetto ad IVA mediante l'applicazione del meccanismo del *reverse charge ex* art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento alle suddette condizioni gli ermellini sottolineano che appaiono decisivi i requisiti relativi al peso e alla purezza più che alla forma.

In merito, i supremi giudici richiamano l'orientamento espresso dai servizi della Commissione Europea, su quesito di uno Stato membro, con il citato *working paper* n. 1000 del 19 ottobre 2020 che, pur in assenza di puntuali linee guida, potrebbero rientrare nel regime di esenzione anche le cessioni di oro con forme diverse dal lingotto o placchetta (ossia, in forma ovale o tonda o irregolare), purché siano rispettati i requisiti sostanziali della purezza e del peso, sempreché il bene sia accettato dal mercato di riferimento.

In questa stessa prospettiva, peraltro, si pone anche la norma interpretativa contenuta nell'art. 3, comma 11, della Legge n. 7/2000, secondo la quale "Le disposizioni di cui agli artt. 10, numero 11), e 68, lettera b), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono intendersi applicabili alle operazioni aventi per oggetto oro in lamina se effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge", che ha parificato le cessioni in oro in lamina alle altre cessioni in oro da investimento (cfr. *ex multis*, Corte di cassazione, sentenza n. 4237 del 24 marzo 2007).

Ciò posto, la Suprema Corte di cassazione ha ritenuto infondata la decisione espressa da parte del giudice di merito (CTR), il quale non si è attenuto ai principi sopra esposti, poiché ha escluso che la cessione avesse ad oggetto "oro da investimento" in base alla mera affermazione che si trattava di "materiale oro", senza accertare le caratteristiche, in ispecie per peso e purezza, del prodotto oggetto di cessione, secondo le indicazioni sopra riportate.

Conclusioni

Come noto, nell'ambito della capillare azione di contrasto alle frodi fiscali commesse in ambito IVA, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico il meccanismo del *reverse charge*.

Nel presente elaborato abbiamo illustrato che sulla base dell'elaborazione espressa in ambito unionale

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

e nazionale da parte della giurisprudenza di legittimità, ciò che giustifica l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in considerazione del rischio di frode fiscale che quel meccanismo è volto a evitare, è il tenore d'oro del bene, in quanto il rischio di frodi fiscali è tanto maggiore quanto più il tenore dell'oro è elevato.

Infatti, il regime dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, postula che l'oro ceduto si caratterizzi per il suo "tenore" e sia destinato non all'immediato consumo, ma alla sua trasformazione in un altro oggetto che avvii un nuovo ciclo economico, senza che assuma invece rilevanza il fatto che il cessionario debba egli stesso occuparsi direttamente del processo intermedio di lavorazione, considerata la finalità di prevenire le condotte di evasione per quei beni e quelle prestazioni che, per le loro caratteristiche, sono particolarmente esposte a rischio frodi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Procedure doganali nel settore della nautica da diporto

di Serena Pellegri

L'approfondimento

Come ogni altro bene, anche le unità da diporto soggiacciono alle norme doganali che regolano gli scambi internazionali. Nell'ottica di dare maggiore slancio al settore della nautica da diporto, l'Agenzia delle dogane, di concerto con l'Agenzia delle entrate e sempre nel rispetto del quadro normativo internazionale e unionale, è negli anni intervenuta con disposizioni ad hoc, prevedendo la possibilità di svolgere determinate operazioni attraverso procedure semplificate nell'ambito dei regimi doganali di ammissione temporanea e di perfezionamento attivo.

Riferimenti

Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952/2013, artt. 201; 210 e ss.; 269

Agenzia delle dogane, circolare 27 maggio 2022, n. 20

Immissione in libera pratica e immissione in consumo

L'introduzione fisica delle unità da diporto nel territorio doganale dell'Unione Europea, che comprende anche le acque territoriali di ciascuno Stato membro, realizza un'importazione.

In tal caso, dal punto di vista doganale, occorre fare riferimento all'immissione in libera pratica (1) ovvero a quel regime doganale definitivo che attribuisce, attraverso la dichiarazione in dogana, alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali e che comporta: la riscossione dei dazi e, se del caso, degli altri oneri, dovuti all'importazione; l'applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale; l'espletamento delle altre formalità stabilite per l'importazione delle merci.

Affinché le navi da diporto, costruite all'estero o battenti bandiera estera siano considerate destinate al consumo nel territorio doganale unionale è necessario il "completamento delle previste procedure doganali di importazione, non risultando più richiesta, per quanto attiene agli stretti profili doganali, l'iscrizione nei registri navali e la conseguente assunzione della bandiera italiana" (2).

Per l'individuazione delle aliquote (e quindi per il calcolo) dei dazi doganali dovuti per l'importazione di unità da diporto occorre far riferimento alla tariffa doganale comune (3), più in particolare, indicativamente, alla voce doganale 8903 "Panfili ed altre navi e imbarcazioni da diporto o da sport; imbarcazioni a remi o canoe" (4).

In via generale, anche per le unità da diporto, la base primaria per il valore doganale delle merci è il valore di transazione ovvero il prezzo effettivamente pagato o da pagare (5). Nel settore della nautica da diporto accade sovente che la determinazione del valore sia difficoltosa ragion per cui si rende necessario ricorrere all'ausilio di una "perizia tecnica".

Serena Pellegri - *Avvocato in La Spezia*

Note:

(1) Art. 201 del Regolamento UE 952/2013 del Parlamento UE e del Consiglio del 9 ottobre 2013 ("Codice Doganale dell'Unione - CDU").

(2) Cfr. Agenzia delle dogane, nota n. 22756 del 24 febbraio 2012 e art. 36, comma 4, D.P.R. n. 43/1973 secondo cui: "Le navi da diporto si intendono destinate al consumo dentro o fuori dal territorio doganale su semplice rilascio di una dichiarazione rispettivamente di importazione definitiva o esportazione definitiva da parte dell'armatore". Sul punto si veda anche il Tribunale di Gorizia, sent., 29 aprile 2021, n. 217.

(3) Art. 56 del CDU e Regolamento CEE 2658/87.

(4) Sul punto, come indicato all'interno delle Note esplicative del Sistema Armonizzato relative al capitolo 89, "giova rilevare, tuttavia, che, contrariamente alle disposizioni relative al materiale da trasporto degli altri capitoli della sezione XVII, tutte le parti (diverse dagli scafi) e gli accessori di navi - per tali intendendosi, a mente delle medesime Note esplicative, quelle 'di ogni tipo e per qualsiasi uso' - o di congegni galleggianti, presentati isolatamente, siano o meno riconoscibili come tali, sono esclusi da questo capitolo e seguono in ogni caso il regime loro proprio".

(5) Artt. 70-74 del CDU.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Immissione in consumo

L'immissione in consumo (6) si realizza invece con l'assolvimento della fiscalità interna, *in primis* dell'IVA all'importazione la cui base imponibile (7) è costituita dalla base imponibile per il calcolo del dazio, aumentata dell'ammontare del dazio medesimo.

Non sono soggette al pagamento dell'IVA:

- le importazioni di unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciale (8);
- quelle effettuate avvalendosi della dichiarazione d'intento.

L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni (9).

Nel caso in cui venga omesso il pagamento dell'IVA all'importazione le sanzioni sono quelle previste dall'art. 303 del D.P.R. n. 43/1973 (Testo Unico delle disposizioni legislazione in materia doganale, c.d. T.U.L.D.) posto che quest'ultima viene considerata, ai fini sanzionatori, alla stregua di un diritto di confine.

Immissione in libera pratica ed immissione in consumo realizzano un'importazione definitiva.

Esportazione

L'esportazione (10), viceversa, è il regime doganale definitivo cui sono vincolate le unità da diporto che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione. In seguito al vincolo a tale regime, le unità da diporto mutano la propria posizione doganale da unionale a non unionale.

Come per l'importazione, "viene esclusa, al fine della destinazione al consumo fuori del territorio doganale, l'operatività della prescritta cancellazione dai registri d'iscrizione delle navi, nazionali e nazionalizzate, per perdita dei requisiti di nazionalità o perché iscritte in un registro straniero.

Conseguentemente, per poter esportare navi da diporto sarà sufficiente presentare all'Ufficio doganale una dichiarazione di esportazione secondo le ordinarie procedure in essere" (11).

Alla necessità della presentazione di una dichiarazione doganale di esportazione si unisce, anche ai fini della non imponibilità IVA, quella della prova dell'effettiva uscita delle unità dal territorio doganale dell'UE, non sostituibili da una dichiarazione resa dall'armatore, generalmente costituita dal "visto uscire" apposto dall'Ufficio doganale di uscita al momento dell'effettiva uscita della merce.

Nell'ottica di consentire "ai cantieri navali di avvalersi di modalità alternative con le quali comprovare" l'uscita fisica entro 90 giorni dalla data dell'esportazione, l'Agenzia delle dogane ha chiarito (12) che "il dichiarante/esportatore per le navi da diporto per le quali siano state espletate le formalità di iscrizione nei registri navali di un Paese terzo" può a tale fine fornire "una dichiarazione resa dall'armatore o dal comandante della nave da diporto di aver raggiunto le acque internazionali e quindi di aver oltrepassato il limite delle dodici miglia che delimita il territorio doganale della UE, accompagnata dalla rilevazione satellitare della posizione della nave in acque internazionali, fornita attraverso il sistema A.I.S. (*Automatic Identification System*) monitorato dalla Capitaneria di porto, per le navi da diporto che ne sono provviste per legge o che lo abbiano in dotazione" oppure "la documentazione comprovante l'arrivo della nave in un porto terzo".

Qualora, decorsi 90 giorni dalla data dell'esportazione, l'Ufficio doganale di esportazione non abbia ricevuto il "risultato di uscita" o l'esportatore, anche prima del decorso di tale termine, sia a conoscenza del fatto che la merce sia uscita ma non abbia ricevuto tale messaggio, può essere attivata la c.d. procedura di *follow up* ed, eventualmente, possono essere fornite prove "alternative" dell'uscita della merce (13).

Note:

(6) Art. 67, D.P.R. n. 633/1972.
(7) Art. 69, D.P.R. n. 633/1972.
(8) Art. 68, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972.
(9) Art. 19-*bis*1, D.P.R. n. 633/1972.
(10) Art. 263, del CDU.
(11) Art. 36, comma 4, D.P.R. n. 43/1973 e Agenzia delle dogane, nota n. 22756 del 24 febbraio 2012.
(12) Cfr. Agenzia delle dogane, circolare n. 14/D del 12 maggio 2016.
(13) Art. 346, T.U.L.D.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IN SINTESI

Le lavorazioni sulle unità da diporto possono essere svolte o in regime di ammissione temporanea o in regime di perfezionamento attivo. Sono svolte in regime di ammissione temporanea quelle di "manutenzione ordinaria"; in regime di perfezionamento attivo quelle di "manutenzione straordinaria" ovvero quelle aventi ad oggetto interventi strutturali in grado di apportare delle migliorie di carattere sostanziale ed un conseguente aumento del valore dell'unità.

Importazioni temporanee

I regimi speciali (14), al contrario, non comportano il mutamento della posizione doganale delle merci né la riscossione dei diritti di confine. Qui ci si soffermerà sui regimi di ammissione temporanea e di perfezionamento attivo.

Ammissione temporanea

Il regime di ammissione temporanea (15) permette la presenza e l'utilizzo ("uso particolare") temporaneo nel territorio doganale unionale, in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione, dell'IVA e delle misure di politica commerciale, di unità da diporto non unionali destinate alla riesportazione o al vincolo a un altro regime a patto che - salvo eccezioni - sia possibile garantire l'identificazione delle merci vincolate al regime; il titolare del regime sia stabilito al di fuori del territorio doganale dell'Unione; siano soddisfatti i requisiti relativi all'esenzione totale o parziale dai dazi stabiliti nella normativa doganale (16) e le merci non siano destinate a subire modifiche, a eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto.

Nell'ambito di tale regime possono, tuttavia, essere autorizzate dall'Agenzia delle dogane operazioni di manutenzione e riparazione ordinaria delle unità, del materiale a bordo e dei tender, "purché non ne modifichino la struttura o non comportino miglioramenti della *performance* o considerevole aumento del valore degli stessi.

Vi potranno rientrare, a titolo esemplificativo, i lavori di manutenzione dello scafo, compresi carene e ponti (trattamenti, verniciatura, lucidatura, *wrapping* e falegnameria); manutenzione, riparazione ed eventuale sostituzione di impianti e apparati dell'unità, sistemi propulsivi e apparati delle sale macchine; manutenzione e riparazione di interni" (17).

Il vincolo al regime di ammissione temporanea si realizza con il semplice ingresso nelle acque territoriali dello Stato membro dell'UE o con il passaggio della frontiera via terra, a bordo di un altro mezzo (18).

Tuttavia, al fine di attestare il momento di ingresso nel territorio doganale dell'UE e il conseguente inizio del periodo di appuramento, è possibile scegliere di presentare una dichiarazione in dogana verbale (19) nel primo porto di arrivo nel territorio dell'UE utilizzando il modulo di cui all'allegato 71-01 del R.D. che deve essere vistato dalla dogana e restituito all'atto della partenza verso un porto *extra*-UE, all'Autorità marittima competente per il luogo di ultimo approdo.

Nel caso di introduzione in ammissione temporanea finalizzata allo svolgimento delle lavorazioni viste sopra il proprietario dell'unità dovrà attestare la data di ingresso nelle acque unionali presentando il modulo 71-01 citato e consegnare la stessa al cantiere, trasferendo a quest'ultimo la responsabilità del bene (20), che provvederà ad annotare nelle proprie scritture contabili le attività svolte.

L'esenzione totale dal dazio all'importazione (e quindi l'assenza di garanzia) è concessa se le unità da diporto sono immatricolate al di fuori del

Note:

(14) Artt. 210 ss. del CDU.

(15) Art. 250 del CDU.

(16) Art. 212 del Regolamento UE 2446/2015 della Commissione del 28 luglio 2015 ("Regolamento Delegato - R.D.").

(17) Agenzia delle dogane, circolare n. 20 del 27 maggio 2022.

(18) Art. 141, comma 1, lett. d) del R.D.

(19) Art. 136, comma 1, lett. a) del R.D. In tal caso, anche le dichiarazioni di riesportazione possono essere presentate verbalmente. Ai sensi dell'art. 212 del R.D. "per i mezzi di trasporto dichiarati verbalmente, l'autorizzazione è concessa alla persona che ha il controllo fisico delle merci al momento dello svincolo delle stesse per il regime di ammissione temporanea, a meno che tale persona agisca per conto di un altro soggetto; in tal caso l'autorizzazione è concessa a quest'ultimo".

(20) Art. 218 del CDU: "I diritti e gli obblighi del titolare di un regime riguardo alle merci vincolate a un regime speciale diverso dal transito possono essere trasferiti interamente o in parte a un'altra persona che soddisfi le condizioni previste per il regime in questione", c.d. T.O.R.O. - *Transfer Of Rights and Obligations*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

territorio doganale dell'Unione a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio (o, se non immatricolate, sono di proprietà di una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione) e sono utilizzati da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'Unione (21).

Il periodo massimo durante il quale i mezzi di trasporto marittimi e fluviali ad uso privato possono rimanere vincolati al regime di ammissione temporanea per la stessa finalità e sotto la responsabilità dello stesso titolare dell'autorizzazione è di 18 mesi (22), decorrenti dalla data di ingresso del natante nelle acque unionali salva la possibilità di richiedere alle Autorità doganali "una proroga di detto periodo, per un lasso di tempo ragionevole, su richiesta giustificata del titolare dell'autorizzazione" (23)

A tale proposito occorre precisare che se l'unità viene vincolata consecutivamente a diversi regimi dallo stesso soggetto e con la stessa finalità, "il periodo massimo di permanenza delle merci in regime di ammissione temporanea deve essere considerato globalmente anche se le merci vengono vincolate dal titolare del regime di A.T. ad un altro regime speciale (come il perfezionamento attivo) e poi nuovamente poste in regime di ammissione temporanea" (24).

Se invece sono diversi sia i soggetti che hanno la titolarità dei due regimi rispetto allo stesso bene che la finalità per cui il bene viene vincolato agli stessi (es. l'imbarcazione viene vincolata al regime di ammissione temporanea dall'armatore mentre il cantiere è titolare del regime di perfezionamento attivo, appurato con il vincolo al regime di ammissione temporanea di nuovo in capo all'armatore), ai fini del calcolo del termine di 18 mesi occorrerà sommare soltanto i due periodi in cui l'imbarcazione è vincolata al regime da parte del medesimo soggetto (nell'esempio l'armatore). In tal caso, di fatto, il termine di 18 mesi viene "sospeso" per tutta la durata del regime di perfezionamento attivo e fino al suo appuramento (25).

Se entro il termine di appuramento l'unità da diporto non è riesportata, vincolata a un successivo regime doganale o importata definitivamente può delinearsi una fattispecie di contrabbando, penalmente rilevante (26), con possibile confisca (27) del mezzo, a prescindere dall'effettivo utilizzo dell'unità nelle acque unionali successivamente allo scadere del termine dei 18 mesi (28).

L'inutilizzo (29) (es. unità custodite in rimessaggio), infatti, non rileva ai fini della realizzazione o meno del reato di contrabbando ma ha quale effetto solo quello di legittimare la sospensione del termine e solo quando viene comunicato alla locale Autorità doganale il luogo in cui l'unità sarà posta in rimessaggio, allegando i documenti di bordo con la richiesta di apposizione dei sigilli e la custodia si protragga per almeno tre mesi consecutivi (30).

Regime di perfezionamento attivo

Il regime del perfezionamento attivo (31) permette di utilizzare nel territorio doganale unionale unità da diporto *extra* unionali senza che queste siano soggette al pagamento dei dazi, degli altri oneri e delle misure di politica commerciale, tipicamente in una o più operazioni di riparazione (c.d. *refitting*). Tali operazioni possono consistere, tra le altre, in: rifacimento degli interni dell'imbarcazione; variazione della compartimentazione interna della nave; estensione o modifica dello scafo; allungamento della carena o dei ponti; sostituzione

Note:

(21) Art. 212 del R.D.

(22) Art. 217, lett. e) del Regolamento UE 2446/2015 ("R.D." - Regolamento Delegato).

(23) Art. 251 del CDU. In ogni caso, "il periodo globale durante il quale le merci possono rimanere in regime di ammissione temporanea non supera dieci anni, tranne in caso di un evento imprevedibile".

(24) Agenzia delle dogane, circolare n. 20 del 27 maggio 2022.

(25) Art. 251 del CDU. Il previgente art. 553, par. 2, delle DAC prevedeva invece la possibilità, su richiesta del titolare del regime, di prorogare il termine di appuramento di 18 mesi "per la durata durante la quale le merci non vengono utilizzate" (es. unità da diporto in rimessaggio).

(26) Art. 216, comma 2; art. 282 e ss. e art. 292 del T.U.L.D.; art. 70 del D.P.R. n. 633/1972.

(27) Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Friuli-V. Giulia Trieste, Sez. I, sent., 27 febbraio 2023, n. 41.

(28) Cfr. Comm. trib. reg. Friuli-Venezia Giulia Trieste, Sez. I, sent., 24 febbraio 2020 secondo cui il reato di contrabbando si configura con il solo superamento del termine di permanenza dell'imbarcazione in ammissione temporanea, a prescindere dal fatto che la stessa venga o meno utilizzata per la navigazione nelle acque unionali successivamente a tale scadenza posto che il termine "uso", di cui al comma 2 dell'art. 216 del T.U.L.D., deve essere interpretato come sinonimo di "disponibilità" dell'imbarcazione.

(29) Art. 216, comma 4, del T.U.L.D.

(30) Agenzia delle dogane, circolare n. 4499 del 14 gennaio 2002.

(31) Artt. 256 ss. del CDU.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

integrale degli apparati motori; sostituzione o installazione di impianti con soluzioni più efficienti e innovative (32).

Le domande di autorizzazione al perfezionamento attivo devono essere presentate all'Ufficio doganale competente ai sensi dell'art. 22 del CDU attraverso l'EU *Trader Portal* ("lavorazioni complesse, anche svolte in più cantieri di officine specializzate") (33) eccezion fatta per le operazioni più semplici ma non rientranti tra quelle da potersi svolgere in ammissione temporanea, che abbiano ad oggetto "una singola parte o elemento dell'imbarcazione (motore, turbina, ecc.) che vengono sbarcati e trasferiti in cantiere, essendo in tal caso solo tali singoli elementi oggetto del regime doganale richiesto" (34), per le quali è possibile richiedere l'autorizzazione a vincolare le merci al regime di perfezionamento attivo direttamente all'interno della dichiarazione doganale (35).

Per potersi avvalere di tale regime è necessaria la prestazione di idonea garanzia, isolata o globale (a seconda che ci si riferisca ad una singola operazione o a più operazioni doganali ed eventualmente ridotta, a maggior ragione nel caso in cui il soggetto sia AEO), a copertura degli eventuali diritti dovuti, che verrà svincolata al momento dell'appuramento.

Il termine di appuramento, ovvero il termine massimo entro il quale l'unità da diporto oggetto di perfezionamento deve essere vincolata a un regime speciale successivo, immessa in libera pratica, esportata, distrutta o abbandonata, viene fissato dall'Autorità doganale tenendo conto del tempo necessario per effettuare le operazioni di perfezionamento e decorre dal giorno in cui l'imbarcazione *extra*-UE è vincolata al regime. Tale termine può essere prorogato dall'Autorità doganale, dietro richiesta presentata dal titolare dell'autorizzazione debitamente motivata.

Le prestazioni di servizi eseguite su beni in ammissione temporanea o in regime di perfezionamento attivo sono non imponibili IVA ai sensi dell'art. 9, comma 9, del D.P.R. n. 633/1972 (36).

Note:

(32) Agenzia delle dogane, circolare n. 20 del 27 maggio 2022.

(33) Così l'Agenzia delle dogane in occasione dell'*Open Hearing* del 12 maggio 2022.

(34) Cfr. nota precedente.

(35) Art. 163, R.D.

(36) Agenzia delle entrate, nota n. 173272 del 20 aprile 2022 e risposta ad interpello n. 254 del 17 marzo 2023.Sono non imponibili tutti i trattamenti indicati all'art. 176 del T.U.L.D. tra cui i servizi di manutenzione svolti su beni di provenienza *extra*-UE che si trovano temporaneamente in Italia.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Società in house: le attività rilevanti ai fini IVA

di Federico Gavioli

L'approfondimento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta n. 376/2023, ha chiarito la rilevanza IVA delle somme corrisposte da enti pubblici a una società in house per la realizzazione di interventi connessi all'organizzazione di eventi a rilevanza nazionale. In particolare, le operazioni poste in essere dalle società in house, in quanto costituite in forma di società di capitali, si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa anche se tali operazioni sono riconducibili alle funzioni istituzionali dell'ente pubblico di provenienza o di appartenenza. Le operazioni, pertanto, sono prestazioni di servizi che rilevano ai fini IVA anche se hanno un interesse pubblico di carattere generale.

Riferimenti
Agenzia delle entrate, risposta 10 luglio 2023, n. 376
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 1

L'Agenzia delle entrate, con la risposta n. 376 del 10 luglio 2023, ha affrontato il delicato tema dell'aspetto fiscale delle somme erogata ad una società *in house* per la realizzazione in qualità di soggetto attuatore di specifici interventi.

Il quesito

La società istante è partecipata da Ministeri, da Regioni e dalle Province; riveste il ruolo operativo ed esecutivo con funzioni di centrale di committenza e stazione appaltante, anche previa stipula di convenzioni con altre amministrazioni aggiudicatrici, per la progettazione e realizzazione delle opere, anche infrastrutturali, connesse e di contesto, correlate all'evento di rilevanza nazionale, finanziate sulla base di un Piano degli Interventi approvato con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, predisposto dalla società d'intesa con il Ministero e con le Regioni interessate, in coerenza con le indicazioni del Comitato organizzatore.
La società ha, altresì, il compito di monitorare costantemente lo stato di avanzamento delle attività, informandone periodicamente il Comitato organizzatore.
In attuazione di quanto previsto della legge che ha stanziato le risorse per la realizzazione delle opere all'organizzazione dell'evento, sono stati individuati gli interventi da finanziare con l'indicazione, per ciascuno di essi, del soggetto attuatore, del relativo costo, dei finanziamenti già disponibili e relative fonti e dell'importo finanziato.
La società, in sostanza, chiede chiarimenti in merito al corretto inquadramento delle somme trasferite, con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, all'imposta sul reddito delle società ed all'imposta regionale sulle attività produttive.

Le società in house: cenni

Si evidenzia, preliminarmente, che la società *in house* è una società dotata di autonoma personalità giuridica che presenta connotazioni tali da giustificare la sua equiparazione ad un "Ufficio interno" dell'ente pubblico che l'ha costituita, una sorta di *longa manus*; non sussiste tra l'ente e la società un rapporto di alterità sostanziale, ma solo formale.

Per l'individuazione dell'in house sono richiesti tre requisiti:
1) controllo analogo;
2) oltre l'80% delle attività della persona giuridica controllata deve essere effettuata nello svolgimento dei compiti ad essa affidati dall'ente controllante;
3) partecipazione totalitaria.

Federico Gavioli - *Dottore commercialista, revisore legale e giornalista pubblicista*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il controllo c.d. analogo è un elemento centrale della fattispecie *in house*, in quanto si caratterizza per la particolare incisività, effettività e concretezza del suo esercizio.
Infatti, esso si manifesta con una intensità tale da risultare incompatibile con la presenza di "ampi poteri di gestione" da parte dell'organo amministrativo, in tal modo delineando un rapporto di subordinazione gerarchica tra esso e l'ente pubblico socio (Corte di Giustizia CE, 13 ottobre 2005, causa C-458/03, punto 67-68).
Ai fini dell'*in house*, l'espressione "controllo" non starebbe ad indicare l'influenza dominante che il titolare della partecipazione maggioritaria (o totalitaria) è in grado di esercitare sull'assemblea della società, ma individuerebbe "un potere di comando direttamente esercitato sulla gestione dell'ente con modalità e con un'intensità non riconducibili ai diritti e alle facoltà che normalmente spettano al socio (fosse pure socio unico) in base alle regole dettate dal Codice civile, e sino a punto che agli organi della società non resta affidata nessuna autonoma rilevante autonomia gestionale".
Il D.Lgs. n. 175/2016 (Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica), stabilisce, in linea con quanto prescritto dalle Direttive comunitarie, che gli statuti delle società *in house* debbano prevedere che "oltre l'ottanta per cento del loro fatturato sia effettuato nello svolgimento dei compiti a esse affidati dall'ente pubblico o dagli enti pubblici soci", ma, innovando rispetto ad esse, consente che "la produzione ulteriore rispetto al suddetto limite di fatturato sia consentita solo a condizione che la stessa permetta di conseguire economia di scala o altri recuperi di efficienza sul complesso dell'attività principale della società".
In merito alla natura giuridica delle società *in house*, si evidenzia che con risoluzione dell'8 marzo 2007, n. 37/E dell'Agenzia delle entrate, è stato chiarito che le stesse devono considerarsi organismi aventi una loro autonoma soggettività giuridica rispetto all'ente o enti di appartenenza.
Sul punto, nella citata risoluzione, ribadendo quanto già affermato con la risoluzione 9 novembre 2006, n. 129/E, si è argomentato che dette società, ai fini fiscali, non possono essere assimilate a organismi di diritto pubblico; conseguentemente, rispetto a dette società non può trovare applicazione la disposizione di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale per gli enti pubblici si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali.
Le operazioni poste in essere dalle predette società, in quanto costituite in forma di società di capitali, anche se tali operazioni sono riconducibili alle funzioni istituzionali dell'ente pubblico di provenienza o di appartenenza, si considerano, dunque, effettuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa ai sensi di quanto previsto al comma 2, n. 1) del citato art. 4, in presenza di operazioni poste in essere da società di ogni genere.
Una volta appurata la sussistenza del presupposto soggettivo, ai fini IVA, in capo alla società istante, occorre verificare se ricorre anche quello oggettivo e, in particolare, se l'attività svolta sia qualificabile nell'ambito delle prestazioni di servizi a titolo oneroso *ex* art. 3, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale "costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".
Al riguardo, si ricorda che, in termini generali, la rilevanza di un'operazione agli effetti dell'IVA è definita dalla normativa comunitaria in modo ampio (cfr. artt. 2 e 73 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 112).

Un recente precedente

L'Agenzia delle entrate con la risposta n. 92 del 24 marzo 2020, a seguito di una istanza di una società *in house* che si occupa della gestione congiunta del servizio di sosta a pagamento e del contratto di trasporto pubblico locale, ha affermato che i contributi pubblici sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA in quanto non sono inquadrabili in un rapporto giuridico contrattuale a prestazioni corrispettive.
Con la stessa risposta i tecnici delle Entrate hanno anche chiarito che l'attività della società *in house* ha natura commerciale e può detrarre l'IVA assolta sugli acquisti effettuati per realizzare le attività ad essa demandate.
L'Amministrazione finanziaria, in diversi documenti di prassi ha chiarito che, in linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini IVA se

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

erogato a fronte di un obbligo di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive (cfr. circolare n. 34/E del 21 novembre 2013 e risoluzioni n. 21/E del 16 febbraio 2005 e n. 16/E del 27 gennaio 2006).
La circolare n. 34/E/2013, nell'individuare i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria dei contributi pubblici, ha ulteriormente chiarito che: "La qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario. A volte l'individuazione dei criteri di definizione del rapporto è resa agevole dal contenuto precettivo delle norme; altre volte, invece, ci si trova innanzi a rapporti che devono essere qualificati caso per caso. Solo qualora non sia possibile riscontrare una norma di legge che qualifichi le caratteristiche dell'erogazione specifica, si potrà fare ricorso ai criteri suppletivi (...)" (cfr. circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015).

Il paragrafo 2, della circolare n. 34/E/2013 dell'Agenzia delle entrate, ha individuato alcuni criteri sussidiari per qualificare la natura delle erogazioni:
1) acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata;
2) previsione di una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento;
3) presenza di una responsabilità contrattuale.

Tanto premesso, la questione della rilevanza o meno ai fini IVA dei contributi va inquadrata e valutata nell'ambito del rapporto intercorrente tra la società beneficiaria e gli enti territoriali eroganti, come regolato dalle disposizioni contenute nella legge regionale.
Le Entrate hanno osservato che, con le informazioni trasmesse in sede di documentazione integrativa, la società istante ha riferito che nel caso di specie le somme saranno erogate a fondo perduto a suo favore sulla base della legge regionale, che provvede a contabilizzare le stesse quali contributi in conto esercizio, mentre non esibisce atti di natura contrattuale o convenzioni aggiuntivi, rispetto alla legge regionale, idonei a regolamentare i rapporti con la stessa società *in house*.
L'Agenzia delle entrate, tenuto conto del predetto quadro normativo di riferimento, nonché in linea con quanto affermato nella risposta n. 490/2019, ha ritenuto che i rapporti tra la società istante e detti enti non possono essere inquadrati nell'ambito di un rapporto giuridico di natura contrattuale a prestazioni corrispettive.
Conseguentemente, le risorse finanziarie in commento devono essere considerate fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui "non sono considerate cessioni di beni (...) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro".
L'Agenzia delle entrate ha evidenziato, inoltre, che l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 ammette la detrazione dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa "(...) in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (...)".
Inoltre, come chiarito nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non è influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo. L'IVA, infatti, è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta.
Ne deriva, conclude l'Agenzia delle entrate che, in conformità ai principi generali dell'IVA, la società *in house*, come prospettato, può detrarre l'IVA relativa agli acquisti di beni o servizi se, e nella misura in cui, i predetti acquisti riguardino l'effettuazione di operazioni imponibili o assimilate a queste ultime ai fini della detrazione.

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate osserva - in relazione al quesito oggetto del presente commento riguardante la rilevanza ai fini IVA delle operazioni oggetto di convenzione tra la società *in house* e gli enti pubblici coinvolti nella realizzazione dell'evento di rilevanza nazionale - che è necessario, preliminarmente, indagare la sussistenza dei presupposti impositivi di applicazione dell'imposta *ex* art. 1, del D.P.R. n. 633, del 1972 e, in particolare, i presupposti soggettivo e oggettivo, nonché il presupposto territoriale.
In merito alla natura giuridica delle società *in house*, si evidenzia che con risoluzione dell'8 marzo 2007,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IN SINTESI

L'Agenzia delle entrate è dell'avviso che le somme di denaro erogate a favore della società in house siano qualificabili, ai fini IVA, come corrispettivo pagato per "remunerare" un obbligo di fare a carico della società. E tale conclusione non è inficiata dalla circostanza che alla realizzazione delle opere di cui trattasi vi sia un sotteso interesse pubblico di carattere generale.

n. 37/E, dell'Agenzia delle entrate è stato chiarito che le stesse devono considerarsi organismi aventi una loro autonoma soggettività giuridica rispetto all'ente o enti di appartenenza.
Sul punto, nella citata risoluzione, ribadendo quanto già affermato con la risoluzione 9 novembre 2006, n. 129/E, dell'Agenzia delle entrate è stato chiarito che tali società, ai fini fiscali, non possono essere assimilate a organismi di diritto pubblico; conseguentemente, rispetto a dette società non può trovare applicazione la disposizione di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del quale per gli enti pubblici si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali.
Le operazioni poste in essere dalle predette società, in quanto costituite in forma di società di capitali, anche se tali operazioni sono riconducibili alle funzioni istituzionali dell'ente pubblico di provenienza o di appartenenza, si considerano, dunque, effettuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa ai sensi di quanto previsto al comma 2, n. 1) del citato art. 4, in presenza di operazioni poste in essere da società di ogni genere.
Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia, una prestazione di servizi è effettuata "a titolo oneroso", ai sensi del citato art. 2, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE, e configura, pertanto, un'operazione imponibile, "soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (...); ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico" (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04, sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93, sentenza 5 luglio 2018, causa C-544/16, e giurisprudenza citata).
In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA può essere escluso, ai sensi della normativa europea, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro.
L'Agenzia delle entrate dopo una ricostruzione normativa e giurisprudenziale è dell'avviso che le somme di denaro erogate, a favore della società *in house* siano qualificabili, ai fini IVA, come corrispettivo pagato per "remunerare" un obbligo di fare a carico della società.
Per i tecnici delle Entrate, infatti, dal quadro normativo e convenzionale emerge che l'erogazione delle risorse pubbliche in esame presuppone un obbligo di fare in capo alla società *in house*, secondo i parametri propri dei rapporti sinallagmatici tra le parti, con la conseguente rilevanza ai fini IVA delle operazioni poste in essere dalla società stessa ed il riconoscimento della qualifica di corrispettivi alle somme complessivamente erogate che rappresentano il controvalore dell'attività svolta dalla società e non una mera elargizione di denaro.

L'esercizio del diritto alla detrazione

Per quanto concerne il diritto alla detrazione dell'IVA assolta o dovuta dalla società istante o alla stessa addebitata a titolo di rivalsa, conformemente ai principi generali dell'IVA, l'Agenzia delle entrate osserva che tale diritto è riconosciuto se e nella misura in cui gli acquisti di beni e servizi riguardino l'effettuazione, a valle, di operazioni imponibili o assimilate a queste ultime ai fini della detrazione.
Pertanto, coerentemente alla ricostruzione delle somme erogate nel caso di specie alla stregua di corrispettivi di prestazioni di servizi imponibili in Italia, la società potrà detrarre l'IVA pagata in relazione agli acquisti di beni e di servizi utilizzati per la realizzazione delle opere dall'IVA dovuta, in relazione alle prestazioni di servizi rese per la realizzazione di dette opere.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con riferimento all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, l'Agenzia delle entrate rileva che la società *in house* è un soggetto iscritto nell'elenco IPA pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche amministrazioni ed è, dunque, riconducibile tra i soggetti per i quali si applica il meccanismo dello *split payment*, in base al quale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai fornitori nei confronti delle PP.AA. e delle società "affidabili" l'IVA indicata in fattura viene da esse versata direttamente all'Erario.

Ne consegue che la società corrisponderà ai propri fornitori solo l'importo dei corrispettivi dei beni e/o dei servizi ricevuti, comprensivo delle eventuali somme dovute ad altro titolo (ad esempio, il rimborso di anticipazioni fatte in nome e per conto), provvedendo a versare l'IVA direttamente all'Erario.

Per quanto riguarda il rapporto tra la società *in house* e le PP.AA. "committenti" dei servizi relativi alla realizzazione delle opere svolti dalla società medesima, anche in relazione a detti servizi dovrebbe trovare applicazione, secondo le Entrate in linea di principio, il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento

di Francesco D'Alfonso

L'approfondimento

La Direttiva 2020/284/UE introduce un obbligo di conservazione in capo ai prestatori di servizi di pagamento con riferimento ai servizi da essi forniti che danno luogo a un trasferimento di fondi potenzialmente per fini commerciali tra un soggetto pagatore localizzato in uno Stato membro e un beneficiario localizzato in un altro Stato membro, in un territorio terzo o in un Paese terzo. Le informazioni raccolte dovranno poi essere trasmesse allo Stato membro di appartenenza e da questi ad un sistema elettronico centrale unionale, il c.d. Cesop. La raccolta di tali informazioni dovrebbe consentire agli Stati membri di controllare il pagamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi che, in base alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE, si considerano effettuate nel territorio di uno Stato membro.

Riferimenti
Direttiva 18 febbraio 2020, n. 2020/284/UE
Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE

Negli ultimi anni, la rapida crescita di *internet* e il suo sviluppo come strumento atto a "facilitare" le operazioni commerciali hanno portato ad un notevole aumento delle transazioni in materia di commercio elettronico, attività, per sua stessa natura, transfrontaliera. Nel contesto in esame, in particolare, per "commercio elettronico transfrontaliero" si intende una cessione di beni o una prestazione di servizi per la quale l'IVA è dovuta in uno Stato membro ma il cedente o prestatore è stabilito in un altro Stato membro o in un territorio terzo o in un Paese terzo. L'utilizzo dei suddetti nuovi strumenti informatici ha pertanto aperto importanti opportunità per le imprese e i consumatori in tutta l'Unione Europea. Nello specifico, utilizzando i servizi forniti dagli intermediari *on line* o dai fornitori di servizi di pagamento, un gran numero di aziende è ora in grado di arrivare ad un'ampia base di consumatori internazionali. Le piccole imprese, conseguentemente, non sono più vincolate dai confini nazionali, potendo raggiungere, attraverso tali strumenti, potenziali clienti in ogni parte del mondo, dal momento che i mercati non sono più soggetti a vincoli geografici. I fornitori hanno in sostanza modificato i propri modelli commerciali per approfittare del commercio elettronico e vendere i loro prodotti ai consumatori su scala mondiale senza la necessità di una presenza commerciale fisica. Allo stesso tempo, la rapida diffusione degli strumenti informatici ha favorito l'acquisto *on line* di beni e servizi da parte dei consumatori, i quali possono ora scegliere tra diversi fornitori, prodotti e marchi nonché pagare *on line* in un ambiente sicuro senza spostarsi dal proprio computer o abbandonare lo smartphone. Tutto ciò ha tuttavia reso molto più difficile identificare gli operatori e gli schemi commerciali coinvolti nelle operazioni, rendendo conseguentemente assai più complicato conoscere l'ubicazione e l'identità delle parti coinvolti nelle operazioni. Inevitabilmente, le imprese fraudolente hanno sfruttato tale opportunità per ottenere un ingiusto vantaggio di mercato non rispettando i loro obblighi in materia di IVA.

Le frodi IVA

La normativa unionale in materia di IVA è stata concordata tra tutti gli Stati membri prima della diffusione di *internet* e del *boom* delle vendite *on line*. La stessa, dunque, in linea di principio costituisce un ostacolo per le aziende che vogliono espandersi al di fuori del proprio ambito nazionale nelle attività di commercio elettronico, diretto e/o indiretto, o semplicemente utilizzando lo strumento di *internet*, e non è altresì in grado di contrastare efficacemente il verificarsi di fenomeni evasivi in

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tale ambito. Nel caso di forniture verso consumatori finali di altri Stati membri della UE territorialmente rilevanti nello "Stato membro di destinazione", inoltre, gli operatori economici si trovano in linea di principio costretti ad identificarsi in più Stati membri nonché a dover conoscere la normativa interna di detti Stati. Tale ultimo adempimento, unito alla diversità delle modalità impositive fissate dai singoli Stati membri, costituisce, chiaramente, un notevole disincentivo allo sviluppo del commercio elettronico nonché, più in generale, all'internazionalizzazione dell'attività di un'azienda. Le norme applicabili alle operazioni in questione possono infatti essere spesso complesse, poco chiare ed eventualmente diverse da uno Stato membro all'altro. Proprio la complessità degli obblighi in materia di IVA costituisce uno dei principali motivi che scoraggiano le imprese dal praticare il commercio elettronico transfrontaliero, impedendo loro l'accesso al Mercato Unico Europeo. La mancanza di armonizzazione e cooperazione all'interno e tra le Autorità fiscali/doganali, a livello locale e internazionale, costituisce infatti per gli operatori una fonte di maggiori costi di conformità. Le aziende potrebbero conseguentemente non registrarsi correttamente ai fini dell'IVA, quando e dove richiesto, o perché non sono consapevoli degli obblighi di registrazione o perché cercano di eludere deliberatamente tali obblighi. Relativamente a quest'ultima situazione, nel commercio elettronico transfrontaliero sono interessate da fenomeni di frode IVA le seguenti operazioni transfrontaliere:

- prestazioni di servizi da parte di aziende stabilite in un Paese terzo nei confronti di consumatori negli Stati membri;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi nella UE;
- importazioni di beni da aziende stabilite in un Paese terzo o territorio terzo (ossia in un Paese o territorio al di fuori dell'UE) a favore di consumatori negli Stati membri.

Con riferimento, in particolare, alle vendite a distanza di beni transnazionali, accade frequentemente che i cedenti/prestatori non residenti non si identifichino ai fini IVA negli Stati membri di fornitura e quando lo fanno non dichiarano la relativa imposta o ne dichiarano meno di quanto sarebbe dovuto, sia attivando un numero di identificazione IVA in uno Stato UE che prevede aliquote più basse sia ricorrendo ad altri espedienti (es.: errata descrizione dei beni, tentativo di far passare l'operazione come scambio tra operatori privati, ecc.). Tali problematiche erano di fatto acuite dalla previsione, nel preesistente sistema IVA dell'Unione Europea, di una esenzione dall'imposta per le importazioni relative alle spedizioni di basso valore. In base a detta normativa UE, infatti, erano esentate dall'IVA le importazioni di beni di valore totale non superiore a 10 euro e gli Stati membri avevano altresì la possibilità di esentare dall'imposta anche le importazioni di beni di valore totale compreso fra 10 e 22 euro. La previsione di una soglia IVA avente tali caratteristiche ha generato sostanziali distorsioni della concorrenza, dal momento che le aziende stabilite al di fuori della UE potevano effettuare in maniera legittima cessioni esenti da IVA nell'Unione Europea, avvantaggiandosi, in tal modo, nei confronti delle aziende con sede nella UE. L'esistenza di tale soglia IVA, tra l'altro, ha anche favorito il sorgere di comportamenti fraudolenti da parte degli operatori economici *extra*-UE, legati soprattutto ai tentativi di sottovalutazione dei beni oggetto di importazione, volta ad evitare o comunque a ridurre il pagamento delle imposte, nonché all'importazione illegale di merci contraffatte. Tutti i fenomeni descritti, insieme al rilevante incremento dei flussi di beni nell'ambito del commercio elettronico transfrontaliero, hanno prodotto un forte aumento del mancato gettito IVA in tutti gli Stati membri. La difficoltà maggiore nel fronteggiare le frodi in materia di IVA nel commercio elettronico sta nel fatto che le amministrazioni fiscali degli Stati membri dispongono di scarse informazioni per identificare le aziende *on line*, in particolare quando sono stabilite in un altro Paese, poiché i dati necessari ad accertare gli obblighi IVA sono in possesso di terzi spesso stabiliti in un'altra giurisdizione. Anche quando un'Autorità fiscale è a conoscenza dell'esistenza di un determinato negozio *on line* spesso la vera identità dell'impresa, la sua reale localizzazione o il suo fatturato in tale Stato membro rimangono pertanto sconosciuti.

La Direttiva 2017/2455/UE

Nell'ambito del contesto economico e sociale descritto, al fine di realizzare la tassazione nel luogo in cui avviene effettivamente il consumo nonché di adeguarsi alla modernizzazione che ha interessato negli ultimi anni il settore dei servizi, la Direttiva 2017/2455/UE ha introdotto nuovi

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per i mercati *on line* e nuove semplificazioni per aiutare le imprese a rispettare gli obblighi IVA previsti per le prestazioni di servizi, le vendite a distanza di beni e le importazioni, compresi l'identificazione elettronica ai fini IVA e il pagamento dell'imposta mediante lo Sportello unico IVA.

Sportello unico IVA

In particolare, la Direttiva 2017/2455/UE ha previsto l'estensione, a partire dal 1° luglio 2021, dei regimi speciali IVA fondati sull'impiego del *Mini* Sportello unico IVA ("MOSS") a tutte le prestazioni di servizi nella UE verso consumatori finali. Tale Sportello unico, inoltre, può essere utilizzato, sempre a decorrere da tale data, anche per le vendite a distanza intracomunitarie di beni nonché per le cessioni di beni all'interno di uno Stato membro effettuate mediante interfacce elettroniche che "facilitano" tali cessioni divenendo responsabili della riscossione dell'imposta relativa alle stesse. Ci si può infine avvalere del regime speciale fondato sull'impiego dello Sportello unico anche per le vendite a distanza di beni importati da fuori della UE, in relazione alle quali, tuttavia, si può usufruire, in alternativa, anche di un regime semplificato per la dichiarazione e il pagamento dell'imposta. Lo Sportello unico è diventato quindi di fatto il perno di un nuovo sistema IVA basato sull'imposizione di beni e/o servizi nel loro luogo di destinazione, vista la oramai conclamata impossibilità di creare un sistema impositivo fondato sulla tassazione secondo le regole del Paese di origine. Esso, infatti, costituisce uno strumento essenziale per una applicazione non problematica del principio del Paese di destinazione per gli scambi nella UE nonché per diminuire la vulnerabilità alle frodi del sistema IVA, riducendo notevolmente i costi di conformità per le imprese.

Soglia monetaria per particolari operazioni nella UE

Al fine di evitare alle *micro*-imprese che operano nel settore del commercio elettronico, diretto e indiretto, di doversi necessariamente registrare allo Sportello unico, sempre dal 1° luglio 2021 è stata poi introdotta una misura di semplificazione comune a livello comunitario, comprendente una soglia monetaria per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici (per questi ultimi la soglia si applica dal 1° gennaio 2019) nella UE, non oltre la quale tali operazioni restano imponibili ai fini dell'IVA nello "Stato membro di stabilimento" delle imprese fornitrici.

Responsabilità IVA delle piattaforme elettroniche

Allo scopo di diminuire le forti perdite di gettito degli Stati membri legate alle vendite a distanza di beni transfrontaliere, il legislatore unionale ha infine deciso di coinvolgere nella riscossione dell'IVA relativa a tali operazioni i soggetti passivi che le "facilitano" attraverso l'uso di un'interfaccia elettronica. Ciò anche allo scopo di ridurre gli oneri amministrativi per i fornitori, le amministrazioni fiscali e i consumatori. A tali fini, è stata introdotta dalla Direttiva 2017/2455/UE una nuova disposizione (art. 14-*bis* della Direttiva 2006/112/CE), che, a partire dal 1° luglio 2021, considera detti soggetti, e non i venditori, responsabili della riscossione dell'IVA nonché di tutti gli adempimenti relativi all'imposta. Più esattamente, detta disposizione dispone che in relazione alle seguenti cessioni di beni, se "facilitate" da un soggetto passivo, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (*marketplace*), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, si considera che lo stesso soggetto passivo in questione abbia ricevuto e ceduto detti beni:

- vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi con spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro;
- cessioni di beni effettuate nella UE da un soggetto passivo non stabilito nella UE a una persona che non è un soggetto passivo.

Pertanto, il soggetto passivo che gestisce l'interfaccia elettronica è trattato, ai fini dell'imposta, come se fosse il fornitore effettivo di beni nei confronti del consumatore finale ed assume, conseguentemente, i diritti e gli obblighi IVA previsti per il venditore. Si tratta dunque di una "finzione" creata ai soli fini IVA, dal momento che in realtà il trasferimento di proprietà della merce avviene tra il venditore e il cliente e molto spesso l'interfaccia elettronica non entra nemmeno in possesso dei beni.

Eliminazione dell'esenzione all'importazione

Al fine di fronteggiare le problematiche descritte, la Direttiva 2017/2455/UE ha altresì previsto, a partire

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dal 1° luglio 2021, l'eliminazione dell'esenzione dall'IVA sull'importazione di piccole spedizioni di beni provenienti da fornitori situati in Paesi *extra*-UE.

Cooperazione

Allo scopo di consentire l'estensione dello Sportello unico IVA alle ulteriori operazioni individuate dalla Direttiva 2017/2455/UE si è reso necessario intervenire anche sul Reg. UE 904/2010, il quale disciplinava lo scambio di informazioni soltanto con riferimento ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e a quelli forniti per via elettronica. In particolare, a seguito del Reg. UE 2017/2454, è ora previsto che:

- le norme del Reg. UE 904/2010 relative alla comunicazione di informazioni tra lo "Stato membro di identificazione" e gli Stati UE di consumo si applicano a tutte le prestazioni di servizi nella UE nonché alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e alle vendite a distanza di beni importati da territori o da Paesi terzi, se effettuate attraverso lo Sportello unico;
- ciascun Stato membro della UE deve archiviare nel sistema VIES i dati che raccoglie nell'ambito dei regimi speciali basati sullo Sportello unico;

Le problematiche irrisolte

La normativa introdotta dalla Direttiva 2017/2455/UE ha certamente avuto un forte impatto nel semplificare l'attività delle imprese, aumentando conseguentemente la loro conformità alla normativa IVA. Tuttavia, le semplificazioni adottate a seguito di tale Direttiva, pur favorendo il generale rispetto della normativa sull'IVA, non hanno incentivato gli autori delle frodi a desistere dalle proprie attività fraudolenti. Nel commercio elettronico, il rispetto della legislazione in materia di IVA continua, infatti, a basarsi essenzialmente sulla disponibilità delle imprese a identificarsi volontariamente e a pagare l'imposta dovuta. Fino ad oggi, invero, la cooperazione tra le Autorità fiscali degli Stati membri nella lotta alle frodi in materia di IVA si è solitamente basata sulla documentazione tenuta dalle imprese che sono direttamente coinvolte nell'operazione imponibile. Per le cessioni e prestazioni transfrontaliere da imprese a consumatori, tuttavia, tali informazioni possono non essere direttamente disponibili e quindi la cooperazione "tradizionale" tra amministrazioni fiscali risulta essere inadeguata. Le Autorità fiscali non hanno infatti accesso alle informazioni sulle cessioni e sulle prestazioni transfrontaliere da imprese a consumatori, per cui esse non hanno la capacità di individuare e controllare le imprese fraudolente. Allo stesso tempo, gli strumenti di cooperazione amministrativa attualmente a disposizione non consentono di identificare e controllare facilmente le imprese *on line* che hanno il dominio e le scritture contabili in un altro Paese, a prescindere dalla circostanza che l'altro Paese sia o meno uno Stato membro dell'UE. Non avendo documenti o informazioni per avviare un accertamento, le Autorità fiscali potrebbero infatti avere problemi a cercare di avviare un'indagine o una cooperazione amministrativa a livello UE o internazionale. Ciò comporta che, anche quando un'Autorità fiscale è a conoscenza dell'esistenza di un determinato negozio *on line*, spesso la vera identità dell'impresa, la sua reale localizzazione o il suo fatturato in tale Stato membro rimangono di fatto sconosciuti. Pertanto, gli Stati membri di consumo, avendo a che fare con operazioni per le quali si applica il principio dell'imposizione nel luogo di destinazione, hanno necessariamente bisogno di strumenti diversi per individuare e controllare le imprese fraudolente e contrastare efficacemente le frodi in materia di IVA. In particolare, per combattere tali frodi è stata ritenuta fondamentale la conoscenza delle informazioni sui pagamenti effettuati nell'ambito delle operazioni di acquisto. Ciò in quanto per la maggior parte degli acquisti *on line* effettuati dai consumatori nell'Unione Europea i pagamenti sono eseguiti, mediante bonifici, addebiti diretti in conto e pagamenti con carte, attraverso un intermediario che interviene nell'operazione, ossia un "prestatore di servizi di pagamento" (cfr. Tavole n. 1 e n. 2).

La suddetta soluzione è alla base della Direttiva 18 febbraio 2020, 2020/284/UE (1), la quale modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento.

Nota:

(1) Il Consiglio dei Ministri ha approvato in data 17 luglio 2023, in esame preliminare, un Decreto legislativo di attuazione della Direttiva UE 2020/284 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tavola n. 1 - Prestatori di servizi di pagamento (Direttiva 2015/2366)

- Enti creditizi quali definiti all'art. 4, paragrafo 1, punto 1), del Reg. UE 575/2013, comprese le relative succursali quali definite al relativo punto 17), se tali succursali sono situate nella UE, indipendentemente dal fatto che le sedi centrali di dette succursali siano situate nell'Unione ovvero, conformemente all'art. 47 della Direttiva 2013/36/UE e alla normativa nazionale, al di fuori della UE
- Istituti di moneta elettronica quali definiti all'art. 2, punto 1), della Direttiva 2009/110/CE, comprese - conformemente all'art. 8 di detta Direttiva e al diritto nazionale - le relative succursali qualora queste siano situate nell'Unione e le loro sedi centrali siano situate al di fuori della UE, nella misura in cui i servizi di pagamento prestati da dette succursali siano connessi all'emissione di moneta elettronica
- Uffici postali che hanno il diritto di prestare servizi di pagamento a norma del diritto nazionale
Istituti di pagamento

Tavola n. 2 - Servizi di pagamento (allegato I, punti da 3 a 6, Direttiva UE 2015/2366)

3. Esecuzione di operazioni di pagamento, incluso il trasferimento di fondi, su un conto di pagamento presso il prestatore di servizi di pagamento dell'utente o presso un altro prestatore di servizi di pagamento:
a) esecuzione di addebiti diretti, inclusi addebiti diretti *una tantum*;
b) esecuzione di operazioni di pagamento mediante carte di pagamento o analogo dispositivo;
c) esecuzione di bonifici, inclusi ordini permanenti.
4. Esecuzione di operazioni di pagamento quando i fondi rientrano in una linea di credito accordata ad un utente di servizi di pagamento:
a) esecuzione di addebiti diretti, inclusi addebiti diretti *una tantum*;
b) esecuzione di operazioni di pagamento mediante carte di pagamento analogo dispositivo;
c) esecuzione di bonifici, inclusi ordini permanenti.
5. Emissione di strumenti di pagamento e/o convenzionamento di operazioni di pagamento.
6. Rimessa di denaro.

La Direttiva 2020/284/UE

La Direttiva 2020/284/UE è stata quindi adottata per risolvere il problema delle frodi in materia di IVA nel commercio elettronico rafforzando la cooperazione tra Autorità fiscali e prestatori di servizi di pagamento. Fornendo servizi di pagamento, il prestatore di tali servizi detiene infatti informazioni specifiche che gli permettono di identificare, oltre che la data, l'importo e lo Stato membro di origine del pagamento, anche il destinatario o beneficiario dello stesso.

"Stato membro di origine" (art. 4, punto 1, Direttiva UE 2015/2366)

- Stato membro nel quale è situata la sede legale del prestatore di servizi di pagamento:
- se il prestatore di servizi di pagamento non ha, in base al suo diritto nazionale, alcuna sede legale, lo Stato membro nel quale è situata la sua sede centrale.

Attraverso queste informazioni, le Autorità fiscali possono disporre di un quadro completo degli acquisti *on line* realizzati e monitorare il rispetto dei relativi obblighi IVA. Nello specifico, al fine di individuare e lottare contro le frodi transfrontaliere in materia di imposta sul valore aggiunto, in particolare per quanto riguarda le cessioni e le prestazioni da imprese a consumatori, con la Direttiva 2020/284/UE è stato disposto che le informazioni pertinenti ai fini dell'imposta detenute dai prestatori di servizi di pagamento siano messe a disposizione degli Stati membri e che tali Stati membri provvedano poi ad archiviarle nei loro sistemi elettronici nazionali e a trasmetterle ad un sistema elettronico di informazioni dei pagamenti a livello unionale. La raccolta di tali informazioni consentirà agli Stati membri di avere a disposizione elementi di prova per individuare gli autori di frodi nei Paesi terzi. Le prove ottenute saranno successivamente utilizzate per attivare la cooperazione internazionale o, comunque, per contribuire al dialogo internazionale sul miglioramento della cooperazione amministrativa con altre giurisdizioni. In particolare, le informazioni sui pagamenti in entrata consentiranno agli Stati membri di individuare i fornitori nazionali che vendono beni e servizi all'estero senza adempiere ai loro obblighi in materia di IVA. Le informazioni sui pagamenti in uscita permetteranno invece di individuare i fornitori stabiliti all'estero (in un altro Stato membro o al di fuori dell'Unione) che dovrebbero pagare l'IVA in un determinato Stato membro. In quest'ambito, la protezione dei dati non è stata considerata un ostacolo alla raccolta e allo scambio di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

informazioni sui pagamenti, purché i dati personali dei pagatori vengano trattati alle condizioni previste dal regolamento generale sulla protezione dei dati.

"Pagatore" (art. 4, punto 8, Direttiva UE 2015/2366)
Una persona fisica o giuridica detentrice di un conto di pagamento che autorizza l'ordine di pagamento a partire da detto conto di pagamento o, in mancanza di conto di pagamento, una persona fisica o giuridica che dà l'ordine di pagamento.

Per attuare le finalità descritte, con la Direttiva 2020/284/UE sono stati inseriti nella Direttiva 2006/112/CE gli artt. 243-*bis*, 243-*ter*, 243-*quater* e 243-*quinquies*. Tali disposizioni dovranno essere adottate e pubblicate dagli Stati membri nei loro ordinamenti interni entro il 31 dicembre 2023 e si applicheranno a decorrere dal 1° gennaio 2024.

Gli obblighi previsti

I prestatori di servizi di pagamento sono obbligati a conservare una documentazione sufficientemente dettagliata dei beneficiari e dei pagamenti relativi ai servizi forniti per pagamenti transfrontalieri che prestano per ogni trimestre civile (cfr. art. 243-*ter*, par. 1, Direttiva 2006/112/CE).

"Beneficiario" (art. 4, punto 9, Direttiva UE 2015/2366)
Una persona fisica o giuridica che è il destinatario previsto dei fondi che sono stati oggetto di un'operazione di pagamento.

In particolare, un pagamento si considera transfrontaliero quando il pagatore è localizzato in uno Stato membro e il beneficiario è localizzato in un altro Stato membro, in un territorio terzo o in un Paese terzo (non vi rientrano quindi i pagamenti nazionali). In presenza di operazioni di pagamento aventi queste caratteristiche, sorge quindi l'obbligo di conservazione. La menzionata disposizione, in sostanza, introduce un obbligo di conservazione, nonché di comunicazione, della documentazione per i prestatori di servizi di pagamento con riferimento ai servizi che danno luogo a un trasferimento transfrontaliero di fondi a favore dei beneficiari (o del soggetto che agisce per conto dei beneficiari) e solo se il pagatore è localizzato in uno degli Stati membri. Le informazioni da conservare riguardano, in particolare, unicamente i destinatari dei fondi (beneficiari) e l'operazione di pagamento in sé (importo, valuta, data). Con esclusione delle informazioni sull'origine del pagamento (es.: localizzazione della banca utilizzata per effettuare il pagamento), non devono invece essere conservate e comunicate le informazioni sui consumatori che pagano i beni o i servizi (c.d. pagatori), dal momento che esse non sono necessarie per accertare le frodi. I suddetti dati, in particolare, devono essere conservati dal prestatore di servizi di pagamento in formato elettronico per un periodo di tre anni a decorrere dalla fine dell'anno corrispondente alla data del pagamento ed essere messi a disposizione dello Stato membro di origine dello stesso o degli Stati membri ospitanti, se il prestatore di servizi di pagamento fornisce servizi di pagamento in Stati membri diversi dallo Stato membro di origine.

"Stato membro ospitante" (art. 4, punto 2, Direttiva UE 2015/2366)
Lo Stato membro diverso dallo Stato membro di origine nel quale un prestatore di servizi di pagamento ha un agente o una succursale o fornisce servizi di pagamento.

La raccolta di tali informazioni consentirà agli Stati membri di controllare il versamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi che, in base alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE, si considerano effettuate nel territorio di uno Stato membro. Le disposizioni contenute nella Direttiva 2020/284/UE non impattano tuttavia sulle norme di cui alla Direttiva IVA e al Regolamento di esecuzione UE 282/2011 in materia di individuazione del luogo di imposizione ai fini IVA delle operazioni imponibili. L'art. 243-*quater* della Direttiva 2020/284/UE, infatti, non fa riferimento al luogo di stabilimento, all'indirizzo permanente o alla residenza abituale del beneficiario e del pagatore, ma si limita a stabilire esclusivamente disposizioni per determinare la localizzazione del beneficiario e dei pagatori ai fini dell'individuazione dell'obbligo di conservazione della documentazione. I prestatori di servizi di pagamento sono invero terze parti rispetto al rapporto contrattuale in essere tra i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi e i consumatori. Conseguentemente, le

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

informazioni a disposizione dei prestatori di servizi di pagamento quando forniscono tali servizi non corrispondono necessariamente a quelle detenute dai soggetti passivi sui loro acquirenti o, comunque, alle informazioni necessarie per stabilire il luogo dell'operazione imponibile, essendo volte esclusivamente all'individuazione dell'obbligo di conservazione della documentazione, sulla base della localizzazione del pagatore e del beneficiario.

Criteri di localizzazione del pagatore e del beneficiario

In relazione ai servizi di pagamento che prestano, i fornitori di servizi di pagamento individuano la localizzazione del pagatore e del beneficiario sulla base delle informazioni già in loro possesso (Tavola n. 3).

A tal fine, gli stessi utilizzano innanzitutto un identificativo di un conto di pagamento del pagatore o del beneficiario o qualunque altro identificativo che individui il pagatore o il beneficiario e fornisca la loro localizzazione.

"Conto di pagamento" (art. 4, punto 2, Direttiva UE 2015/2366)

Conto detenuto a nome di uno o più utilizzatori di servizi di pagamento utilizzato per l'esecuzione di operazioni di pagamento.

Tavola n. 3 - Criteri di localizzazione del pagatore (art. 243-*quater*, par. 1)

- IBAN* del conto di pagamento del pagatore o qualsiasi altro identificativo che individui, senza ambiguità, il pagatore e fornisca la sua localizzazione
o, in assenza di tale identificativo
- BIC** o ad altro codice identificativo d'azienda che individui, senza ambiguità, il prestatore di servizi di pagamento che agisce per conto del pagatore e fornisca la sua localizzazione.

* Numero identificativo di un conto bancario di pagamento internazionale che individua, senza ambiguità, un unico conto di pagamento in uno Stato membro e i cui elementi sono specificati dall'Organizzazione internazionale per la standardizzazione (cfr. art. 2, punto 15, Reg. UE 260/2012).
** Codice identificativo d'azienda che individua, senza ambiguità, un PSP e i cui elementi sono specificati dall'ISO (cfr. art. 2, punto 16, Reg. UE 260/2012).

In mancanza di tali identificativi, la localizzazione del pagatore o del beneficiario viene determinata mediante un codice identificativo d'azienda che individui il prestatore di servizi di pagamento che agisce per conto del pagatore o del beneficiario e fornisca la loro localizzazione. Tale ultima ipotesi si verifica, in particolare, laddove:

- i fondi siano trasferiti a un beneficiario senza che sia creato un conto di pagamento a nome del pagatore;
- i fondi non siano accreditati su un conto di pagamento del beneficiario;
- non esista un altro identificativo del pagatore o del beneficiario.

Soggetti tenuti all'obbligo

I prestatori di servizi di pagamento sono tenuti all'obbligo di conservazione e di comunicazione laddove essi, nel corso di un trimestre civile, forniscano servizi di pagamento corrispondenti a più di 25 pagamenti transfrontalieri destinati allo stesso beneficiario (cfr. art. 243-*ter*, par. 2, Direttiva 2006/112/CE). Tale soglia di 25 pagamenti è stata individuata con la finalità di concentrare l'attività di controllo unicamente sui pagamenti potenzialmente correlati ad un'attività economica, escludendo invece i trasferimenti transfrontalieri di fondi effettuati per fini non commerciali. Le

Tavola n. 4 - Criteri di localizzazione del beneficiario (art. 243-*quater*)

- IBAN* del conto di pagamento del beneficiario o qualsiasi altro identificativo che individui, senza ambiguità, il beneficiario e fornisca la sua localizzazione, o in assenza di tale identificativo,
o, in assenza di tale identificativo
- BIC** o altro codice identificativo d'azienda che individui, senza ambiguità, il prestatore di servizi di pagamento che agisce per conto del beneficiario e fornisca la sua localizzazione

* Numero identificativo di un conto bancario di pagamento internazionale che individua, senza ambiguità, un unico conto di pagamento in uno Stato membro e i cui elementi sono specificati dall'Organizzazione internazionale per la standardizzazione (cfr. art. 2, punto 15, Reg. UE 260/2012).
** Codice identificativo d'azienda che individua, senza ambiguità, un PSP e i cui elementi sono specificati dall'ISO (cfr. art. 2, punto 16, Reg. UE 260/2012).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

informazioni su consumatori o pagatori e su pagamenti che hanno scarsa probabilità di essere connessi ad attività economiche non devono infatti essere raccolte, archiviate o trasmesse dagli Stati membri. Ciò in quanto i prestatori di servizi di pagamento sono tenuti a conservare e a comunicare alle Autorità fiscali unicamente le informazioni necessarie a queste ultime per individuare eventuali autori di frodi ed effettuare controlli fiscali. Il massimale di 25 pagamenti, in particolare, è stato determinato tenendo conto di un valore medio di ordini di acquisto *on line* di 95 euro, che, combinato con una quantità minima di 100 operazioni di pagamento all'anno, si traduce in circa 10.000 euro di vendite annuali (cfr. Doc. COM (2018) 812 *final*). Tale ultimo importo, inoltre, corrisponde anche alla soglia di 10.000 euro per le forniture intraunionali introdotta dalla Direttiva 2017/2455/UE. Ai fini del calcolo del massimale, il numero di pagamenti transfrontalieri viene determinato in relazione ai servizi di pagamento forniti dal prestatore di servizi di pagamento per Stato membro e per identificativo. Laddove poi il prestatore di servizi di pagamento disponga di informazioni indicanti che il beneficiario possiede più identificativi, il calcolo è effettuato per beneficiario. Infine, nella particolare ipotesi in cui vari prestatori di servizi di pagamento siano coinvolti in un unico pagamento da parte di un pagatore a un beneficiario, tutti i prestatori di servizi di pagamento coinvolti hanno l'obbligo di conservazione della documentazione e di comunicazione, salvo che siano soggetti ad una specifica esclusione. In quest'ultima ipotesi, tuttavia, la documentazione e le comunicazioni non devono contenere i dati relativi ai trasferimenti intermedi di fondi tra i prestatori di servizi di pagamento.

Esclusioni

L'obbligo di conservazione e di comunicazione non si applica ai servizi forniti dai prestatori di servizi di pagamento del pagatore rispetto a qualsiasi pagamento nel caso in cui almeno uno dei prestatori di servizi di pagamento del beneficiario è localizzato in uno Stato membro, come indicato dal BIC del prestatore di servizi di pagamento o da qualsiasi altro codice identificativo d'azienda che individui, senza ambiguità, il prestatore di servizi di pagamento e la sua localizzazione (art. 243-*ter*, par. 3, Direttiva 2006/112/CE). Pertanto, qualora i prestatori di servizi di pagamento sia del pagatore che del beneficiario siano localizzati in uno Stato membro, solo i prestatori di servizi di pagamento del beneficiario saranno tenuti a conservare la documentazione. Allo stesso tempo, laddove i prestatori di servizi di pagamento del beneficiario non siano localizzati in uno Stato membro, saranno i prestatori di servizi di pagamento del pagatore ad essere soggetti agli obblighi di conservazione e di comunicazione sul pagamento transfrontaliero. In quest'ultima ipotesi, il prestatore di servizi di pagamento del pagatore, anche se escluso dall'obbligo di conservazione e di comunicazione, dovrà comunque includere i servizi di pagamento nel calcolo del massimale di 25 pagamenti transfrontalieri.

Informazioni da comunicare

L'art. 243-*quinquies* della Direttiva 2006/112/CE individua le informazioni che devono essere conservate dai prestatori di servizi di pagamento. In particolare, la documentazione deve contenere i seguenti dati (si veda la Tavola n. 5 per il dettaglio):

- informazioni per identificare il prestatore di servizi di pagamento che conserva la documentazione;
- informazioni che consentono di identificare il beneficiario;
- informazioni sui pagamenti ricevuti dal beneficiario stesso.

I prestatori di servizi di pagamento sono tenuti pertanto a conservare anche la documentazione relativa al numero di identificazione IVA o al numero di identificazione fiscale del beneficiario, se disponibile. I numeri di identificazione IVA (numeri di identificazione nazionali o acquisiti nell'ambito dello Sportello unico IVA), in particolare, servono alle Autorità fiscali degli Stati membri per identificare i soggetti passivi IVA ed effettuare un controllo incrociato tra le informazioni sui pagamenti in loro possesso e le rispettive dichiarazioni IVA o "OSS"/"IOSS" e i relativi pagamenti. Può tuttavia accadere che l'identificazione IVA del beneficiario non sia a disposizione dei prestatori di servizi di pagamento, dal momento che il beneficiario non è in possesso di un numero di identificazione IVA oppure ne è in possesso ma non lo comunica al prestatore di servizi di pagamento. In quest'ultima ipotesi, le Autorità fiscali dovranno attivare le procedure necessarie (a livello nazionale o tramite ricorso alla cooperazione amministrativa) per scoprire se dietro un determinato beneficiario c'è un soggetto passivo e accertare eventuali obblighi IVA.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tavola n. 5 - Informazioni da conservare e comunicare (art. 243-*quinquies*, Direttiva 2006/112/CE)

- BIC o altro codice identificativo d'azienda che individui, senza ambiguità, il prestatore di servizi di pagamento;
- Nome o denominazione commerciale del beneficiario, quale figura nella documentazione del prestatore di servizi di pagamento;
- Se disponibile, qualsiasi numero di identificazione IVA o altro numero di codice fiscale nazionale del beneficiario;
- IBAN o, se l'IBAN non è disponibile, altro identificativo che individui, senza ambiguità, il beneficiario e ne fornisca la localizzazione;
- BIC o altro codice identificativo d'azienda che individui, senza ambiguità, il prestatore di servizi di pagamento che agisce per conto del beneficiario e ne fornisca la localizzazione qualora il beneficiario riceva fondi senza disporre di un conto di pagamento;
- Se disponibile, indirizzo del beneficiario quale figura nella documentazione del prestatore di servizi di pagamento;
- Dettagli degli eventuali pagamenti transfrontalieri nonché degli eventuali rimborsi relativi a tali pagamenti.

Tali informazioni contengono, in particolare, i dati seguenti:

a) data e ora del pagamento o del rimborso di pagamento;
b) importo e valuta del pagamento o del rimborso di pagamento;
c) Stato membro di origine del pagamento ricevuto dal, o a nome del, beneficiario, Stato membro di destinazione del rimborso, secondo il caso, e informazioni utilizzate per determinare l'origine o la destinazione del pagamento o del rimborso di pagamento;
d) ogni riferimento che individui, senza ambiguità, il pagamento;
e) se del caso, l'indicazione che il pagamento è disposto nei locali dell'esercente.

Il Regolamento 2020/283/UE

Come accennato, le informazioni pertinenti ai fini dell'IVA detenute dai prestatori di servizi di pagamento devono essere messe a disposizione degli Stati membri, i quali provvedono poi ad archiviarle nei loro sistemi elettronici nazionali. Tali informazioni dovranno essere successivamente trasmesse ad un sistema elettronico unionale di informazioni dei pagamenti, ai fini delle indagini per individuare le frodi in materia di IVA. In particolare, le informazioni conservate dai prestatori di servizi di pagamento devono essere raccolte e scambiate dagli Stati membri in conformità al Reg. UE 904/2010. Il nuovo Regolamento UE 2020/283, modificativo del menzionato Reg. UE 904/2010, ha infatti introdotto norme per la raccolta armonizzata, da parte degli Stati membri, della documentazione resa disponibile per via elettronica dai prestatori di servizi di pagamento a norma dell'art. 243-*ter* della Direttiva 2006/112/CE. In particolare, ogni Stato membro è tenuto a raccogliere le informazioni sui beneficiari e sui pagamenti entro la fine del mese successivo al trimestre cui le informazioni si riferiscono, per mezzo di un formulario elettronico *standard* (cfr. art. 24-*ter*, Reg. UE 2010/904). Tali informazioni possono essere poi archiviate da ogni Stato membro in un sistema elettronico nazionale. In ogni caso, le stesse devono essere trasmesse a un sistema elettronico centrale unionale ("CESOP"), appositamente creato, entro il decimo giorno del secondo mese successivo al trimestre civile cui le informazioni si riferiscono. Il Regolamento 2020/283/UE ha infatti istituito un sistema elettronico centrale di informazioni sui pagamenti ("CESOP"), a cui gli Stati membri trasmettono le informazioni sui pagamenti da essi raccolte e che possono archiviare a livello nazionale (art. 24-*bis*, Reg. UE 2020/283). Il "CESOP" (*Central electronic system of payment information*), nello specifico, dovrà archiviare, aggregare e analizzare, in relazione a singoli beneficiari, tutte le informazioni pertinenti in materia di IVA sui pagamenti trasmesse dagli Stati membri, le quali dovranno poi essere conservate per un periodo massimo di cinque anni a decorrere dalla fine dell'anno in cui le informazioni sono state trasmesse. In tal modo, il "CESOP" dovrebbe essere in grado di riconoscere le registrazioni multiple degli stessi pagamenti. Ciò potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso in cui uno stesso pagamento sia comunicato sia dalla banca che dall'emittente della carta di un determinato pagatore. Allo stesso tempo, il "CESOP" dovrebbe essere in grado di "pulire" le informazioni ricevute dagli Stati membri, ad esempio eliminando i duplicati e rettificando gli errori nei dati. L'attività del "CESOP" dovrebbe fornire un quadro completo dei pagamenti che i beneficiari hanno ricevuto da pagatori situati negli Stati membri. I risultati di tale attività saranno messi a disposizione dei funzionari di collegamento di Eurofisc, allo scopo di lottare contro la frode in materia di IVA. Tali soggetti, in particolare, potranno

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

effettuare controlli incrociati tra le informazioni sul pagamento e le informazioni sull'IVA di cui dispongono nonché effettuare ricerche a fini di indagini su sospette frodi a danno dell'IVA o per individuare le frodi in materia di IVA e aggiungere informazioni supplementari. Le informazioni sui pagamenti archiviate nel "CESOP", inoltre, possono essere utilizzate per accertare, oltre all'IVA, anche altri contributi, dazi e imposte, come stabilito dal Regolamento UE 904/2010.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Art. 17, D.P.R. n. 633/1972: il debitore d'imposta "archivia" il soggetto passivo?

di Matteo Dellapina

L'evoluzione normativa

L'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ha subito un cambio di "rubrica", passando da "soggetti passivi" a "debitore d'imposta", in seguito all'intervento del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24 che ha dato attuazione alle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, che istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA (Quick Reaction Mechanism), prevedendo l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a determinate operazioni a rischio frode. Infatti, oltre alla riformulazione della rubrica dell'articolo, che fa riferimento più correttamente alla figura del debitore d'imposta, si è anche ammodernato l'impianto normativo stesso, ossia il testo, eliminando le fattispecie di reverse charge non operative a causa del mancato ottenimento della prescritta autorizzazione unionale, e sono state rese più aderenti alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE altre fattispecie di inversione contabile già autorizzate in passato. Un aggiornamento quanto mai necessario per rendere la norma più attuale e soprattutto aderente alla Direttiva 2006/112/CE, quale "faro" del panorama legislativo euro-unionale.

Riferimenti
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 17

Il dato normativo

Art. 17 - Debitore d'imposta

1. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

2. Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art. 7-*ter*, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 del Decreto-Legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

3. Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'art. 35-*ter*, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'art. 1, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'art. 21.

4. Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Matteo Dellapina - *Avvocato in Parma, Genova e Milano, Cultore della Materia in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Pavia*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5. In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli artt. 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'art. 25.

6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-*ter*), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

a-*bis*) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-*bis*) e 8-*ter*) del primo comma dell'art. 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

a-*ter*) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;

a-*quater*) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'art. 34 del codice di cui al Decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'art. 17-*ter* del presente decreto.

L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni.

a-*quinquies*) alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-*quater*), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. La disposizione del precedente periodo non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di Pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'art. 11-*ter* e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal capo I del titolo II del Decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276;

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'art. 21 della Tariffa annessa al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 come sostituita, da ultimo, dal Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995;

c) alle cessioni di *console* da gioco, *tablet* PC e *laptop*, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;

[d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.] *

d-*bis*) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'art. 3 della Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della medesima Direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

d-*ter*) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

d-*quater*) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-*bis*, comma 3, lettera a);

[d-*quinquies*) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e *discount* alimentari (codice attività 47.11.3);] *

ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'art. 395 della citata Direttiva 2006/112/CE.

8. Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c),

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

d-*bis*), d-*ter*) e d-*quater*), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2026.
9. Le Pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'Amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'art. 199-*ter* della stessa Direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'art. 199 -*bis* della Direttiva 2006/112/CE.

* Lettera abrogata dall'art. 1, comma 1, lett. d), D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24, a decorrere dal 3 marzo 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 3, comma 1 del medesimo D.Lgs. n. 24/2016.

Trovandosi di fronte all'art. 17, osserviamo un cambiamento rispetto al passato: non si parla più di soggetti passivi ma di debitore d'imposta. Infatti, scorrendo l'intero D.P.R. n. 633/1972, arrivati appunto all'art. 17, notiamo una rinnovata rubricazione, che si stacca dal passato, focalizzandosi sulla figura del debitore d'imposta.
La nuova formulazione risulta quanto mai più aderente rispetto al dettato normativo unionale ed evidenzia meglio il soggetto su cui sorge il debito d'imposta, ossia colui nei cui confronti possa essere fatta valere la pretesa erariale. Infatti, dalla relazione di accompagnamento allo schema del D.Lgs. n. 24/2016, emerge come la precedente rubrica, titolata appunto "Soggetti passivi", rischiava quanto meno di "creare confusione al lettore del testo normativo, dato che le categorie dei soggetti passivi dell'IVA sono disciplinate essenzialmente agli artt. 4 e 5" dello stesso Decreto n. 633/1972. D'altro canto, l'art. 17, in esame, come si evince dallo stesso comma 1, non fa emergere nuove figure di soggetti passivi, ma evidenzia esclusivamente da chi "è dovuta" l'imposta e le modalità di versamento che incombono sullo stesso.

Indicazioni provenienti dall'art. 17, D.P.R. n. 633/1972: la figura del "debitore d'imposta"

Tra le disposizioni generali, contenute nel titolo I del D.P.R. n. 633/1972, troviamo l'art. 17 che, nella rinnovata rubrica, tratta la figura del debitore d'imposta (mentre in precedenza si faceva riferimento ai "soggetti passivi") (1), statuendo come l'IVA sia dovuta dai soggetti passivi che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, dovendola versare all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate ed al netto della detrazione - art. 19 - nei modi e nei termini previsti.
Il concetto di "soggetto passivo", impiegato fino a poco tempo fa, risulta rilevante:

- ai fini dell'individuazione del soggetto "debitore d'imposta", in caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili;
- per determinare il luogo della prestazione di servizi.

Quindi il comma 1 dell'art. 17 porta una definizione di "soggezione passiva primaria", prevedendo appunto che l'imposta sia dovuta, come regola generale, dai soggetti che effettuano le c.d. cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili, le quali dovranno però essere effettuate nell'esercizio di imprese (art. 4) o nell'esercizio di arti o professioni (art. 5), risultando altresì rilevanti nel territorio dello Stato.
Qui il concetto di "soggetto passivo", letto in sintonia con l'art. 9 della Direttiva IVA 2006/112/CE, dev'essere inteso come chiunque eserciti, in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta, considerandosi per attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate, in particolare si fa riferimento allo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

Operazioni effettuate dai non residenti

Passando poi ai successivi commi, da 2 a 4, vengono previste alcune regole particolari per individuare il

Nota:
(1) Rubrica così sostituita dall'art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 24/2016, a decorrere dal 3 marzo 2016, ai sensi di quanto previsto dall'art. 3, comma 1.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

soggetto debitore dell'IVA per le operazioni, rilevanti in Italia, effettuate da soggetti non residenti.
In particolare, il comma 2 prevede che l'obbligo di assolvere l'IVA su tali operazioni ricada sul cessionario o committente italiano qualora il soggetto passivo, in base alla specifica definizione prevista dall'art. 7-*ter*, comma 2.
Per quanto riguarda poi l'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario o committente italiano soggetto passivo IVA, dovrà avvenire in via generale mediante autofattura ai sensi dell'art. 21, comma 5.
Poi dal 17 marzo 2012, per le prestazioni di servizi generiche previste dall'art. 7-*ter* eseguite da soggetti UE e, dal 1° gennaio 2013, anche per tutte le prestazioni di servizi "non generiche" o per le cessioni di beni diverse dagli acquisti intra-UE, l'IVA sarà assolta mediante l'integrazione della fattura proveniente dall'operatore estero UE, seguendo le stesse modalità previste per gli acquisti intracomunitari di beni (artt. 46 e 47 D.L. n. 331/1993 e circolare 3 maggio 2013, n. 12/E).
La risoluzione n. 21/E/2015 conferma che l'eventuale fattura emessa dal rappresentante fiscale utilizzando la partita IVA italiana è irrilevante come fattura ai fini dell'integrazione e dovrà essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero UE, anche se dotato di rappresentante fiscale o identificato direttamente in Italia (risposta ad interpello n. 549/2021).

Operatori non residenti assolvono gli obblighi IVA italiani: quali casi?

Quanto ai soggetti non residenti che: i) operano cessioni o prestazioni nei confronti di soggetti non considerati come passivi dall'art. 7-*ter*, comma 2 (ossia i privati); ii) effettuano in Italia operazioni territorialmente rilevanti e che conseguentemente ritengano opportuno operare come soggetto passivo italiano, gli obblighi IVA per le operazioni effettuate in Italia potranno essere assolti mediante:

- apertura di una stabile organizzazione;
- nomina di un rappresentante fiscale;
- identificazione diretta in Italia.

L'assolvimento degli obblighi IVA per quanto concerne le operazioni realizzate sul territorio nazionale avverrà mediante l'apertura di una stabile organizzazione, purché ne sussistano i presupposti. In assenza di S.O., gli obblighi potranno essere adempiuti dal soggetto non residente mediante la nomina di un rappresentante fiscale o, in alternativa, mediante identificazione diretta in Italia.

Attenzione però: dal 25 settembre 2009 ai soggetti non residenti, dotati di stabile organizzazione in Italia, non è consentito utilizzare la via dell'identificazione diretta (art. 35-*ter*) o della nomina del rappresentante fiscale (art. 17, comma 3), nemmeno per le operazioni rese direttamente dal soggetto non residente senza utilizzare la stabile organizzazione.

L'intervento della Cassazione (n. 10510/2023

Secondo la Cassazione (n. 10510/2023) (2) rappresentante fiscale e stabile organizzazione possono coesistere nel senso che una società estera, identificata in Italia a mezzo di S.O. potrà legittimamente richiedere il rimborso dell'IVA tramite il rappresentante fiscale a condizione che la stabile organizzazione non abbia partecipato attivamente alle operazioni di acquisto che abbiano formato il credito chiesto poi a rimborso, al fine di evitare l'illegittima duplicazione del credito. Infatti, si potrebbe verificare che le medesime operazioni, generanti IVA oggetto di detrazione per mezzo della stabile organizzazione, risulterebbero attribuite illegittimamente anche al rappresentante fiscale che avanzerebbe poi una richiesta di rimborso del tributo. I giudici di legittimità, ribaltando la decisione di merito, si sono allineati alla giurisprudenza della CGUE, ormai ben salda sul tema.
La vicenda trae origine dall'impugnazione, da parte di una società, di un diniego di rimborso IVA con il quale l'Amministrazione negava la restituzione dell'imposta a credito, IVA richiesta a rimborso per mezzo del proprio rappresentante fiscale nominato *ex* art. 35-*ter* D.P.R. n. 633/1972, derivata dall'aver effettuato da un lato operazioni di acquisto di prodotti chimici in Italia, per i quali aveva pagato l'imposta addebitata in rivalsa dal fornitore, dall'altro cessioni a clienti italiani soggetti al *reverse charge*.

Nota:
(2) Per approfondire, M. Dellapina, "L'assenza di operazioni attive della stabile organizzazione ostacola il rimborso con rappresentante fiscale?", in questa *Rivista*, n. 6/2023, pag. 13.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'Amministrazione opponeva l'esistenza, in capo alla contribuente, di una posizione IVA riferita alla stabile organizzazione e la conseguente impossibilità - dovendo sussistere una sola partita IVA - per il soggetto non residente di essere dotato in Italia di una stabile e anche di nominare in contemporanea un rappresentante fiscale.

Ciò in quanto, a parere dell'Ufficio, un soggetto che disponeva di un centro di attività stabile in Italia doveva essere considerato stabilito in tale Stato, potendo quindi chiedere la detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati in Italia a prescindere dalla circostanza che essi fossero stati effettuati tramite il centro di attività stabile o direttamente dalla sua sede principale situata all'estero.

La CTP rigettava il ricorso e la CTR lo confermava, sottolineando come il soggetto non residente e con stabile organizzazione in Italia non possa identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale per effettuare gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate dalla casa madre non residente in quanto tali operazioni devono necessariamente collegarsi alla posizione IVA attribuita alla stabile organizzazione operante in Italia.

Inoltre, la CTR ha ritenuto che per gli acquisti effettuati in Italia, il recupero dell'IVA prescinde dalla circostanza che si siano perfezionati tramite il centro di attività stabile o direttamente dalla sede principale estera, con ciò valutando come irrituale la procedura utilizzata dalla società.

Per la Cassazione, la decisione impugnata è errata in quanto disallineata rispetto ai principi UE. Infatti nel ritenere preclusa la via del ricorso al rimborso tramite rappresentante fiscale, alla luce della mera esistenza della stabile organizzazione e nel valutare contestualmente come irrilevante, quindi non meritevole di accertamento in fatto la circostanza della partecipazione o meno della stabile alle operazioni di acquisto che hanno formato il credito chiesto a rimborso tramite rappresentante fiscale, i giudici di merito non hanno tenuto conto della giurisprudenza della Corte di Giustizia formatasi negli anni sul punto.

Di conseguenza il ricorso della contribuente veniva accolto, con cassazione della sentenza e rinvio al giudice di secondo grado.

Richiamando i principi unionali, va ricordato che la Corte di Giustizia UE aveva sancito l'illegittimità della normativa interna italiana che obbligava il soggetto non residente ad attivare in ogni caso la procedura del rimborso diretto *ex* art. 38-*ter* D.P.R. n. 633/1972 in presenza di stabile organizzazione nel territorio italiano. Per i giudici UE l'utilizzo di tale procedura dev'essere circoscritto ai soli casi in cui il soggetto richiedente non sia stabilito in Italia ovvero ivi identificato a mezzo di una propria stabile organizzazione (Commissione UE/Italia, causa C-244/08, sentenza del 16 luglio 2009).

In precedenza, sempre i giudici di Cassazione (n. 2756/2023), avevano enucleato un interessante principio di diritto secondo cui in tema di IVA, non osta alla richiesta di rimborso *ex* D.P.R. n. 633/1972, art. 38-*bis*.2 l'effettuazione dell'identificazione diretta, da parte dell'istante, solo dopo il compimento dell'operazione cui la richiesta stessa si riferisce, atteso che l'identificazione ha natura meramente formale, volta allo scopo di favorire il controllo da parte dell'autorità, a condizione che l'autorità stessa, nonostante l'inosservanza dell'obbligo di anticipata identificazione ai sensi del D.P.R. n. 633/1972, artt. 17, comma 3, e 35-*ter* (inosservanza eventualmente soggiacente ad autonoma sanzione):

- sia messa nelle condizioni di verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali per la dovutezza del rimborso;
- la richiesta di rimborso non persegua finalità fraudolente od abusive;
- l'identificazione sia effettuata (tenuto conto delle peculiarità del caso concreto e delle giustificazioni che l'istanza abbia ritenuto di dare) entro un termine ragionevole.

Facendo un passo indietro, la Cassazione (n. 21684/2020) aveva sancito un principio di diritto, in relazione al diritto al rimborso IVA in favore di soggetti non residenti in Italia (ma residenti nel territorio UE) che hanno nominato un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato. Costoro, a parere dei giudici di legittimità, anche se privi di stabile organizzazione in Italia, hanno diritto ad ottenere il rimborso IVA in quanto la nomina del rappresentante fiscale non può equipararsi ad un centro di attività stabile, presso lo Stato ove sia avvenuta la nomina.

Nella vicenda in esame, una società contribuente francese si era vista rigettare la richiesta di rimborso IVA da parte dell'Agenzia delle entrate, siccome aveva nominato il rappresentante fiscale. Nomina

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

che era ritenuta dal Fisco, quale causa di esclusione del rimborso IVA.
Addirittura, era emerso dai fatti di causa (come rilevato dalla CTR del Lazio), che nel contratto di mandato stipulato tra la società francese ed il rappresentante fiscale in Italia, non erano compresi i rapporti con la società che aveva emesso la fattura, di cui era stato richiesto il rimborso IVA.
Di conseguenza, non si frapponeva alcun ostacolo alla concessione del rimborso IVA all'istante.
Ecco che il principio di diritto espresso dalla Cassazione ha permesso di fare chiarezza su una tematica assai nodale: non può essere negato il diritto al rimborso dell'IVA a favore della società estera, priva di stabile organizzazione, che operi in Italia mediante un rappresentante fiscale.
A giudizio della Corte il rappresentante fiscale non può equipararsi ad un centro di attività stabile.
Tale principio ha così scolpito in modo assai nitido e inequivocabile il diritto al rimborso IVA spettante alla società estera che operi in Italia mediante la figura del rappresentante fiscale, la quale così non potrà più vedersi rifiutato tale rimborso, già in prima battuta, da parte del Fisco (3).

Modalità "identificative": identificazione diretta o rappresentante fiscale?

Coloro che non risultino dotati di una stabile organizzazione, sui quali ricadano obblighi o diritti inerenti all'applicazione dell'IVA, li adempiono o li esercitano "direttamente", ossia in quanto tali, secondo una delle due modalità, alternative tra loro:
1) identificandosi direttamente (art. 35-*ter*, D.P.R. n. 633/1972);
2) nominando un rappresentante fiscale (art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 e art. 1, comma 4, D.P.R. n. 441/1997).

Sia la nomina di un rappresentante fiscale che l'identificazione diretta non comportano lo stabilimento del soggetto non residente in Italia siccome sono finalizzate entrambe a consentire al Fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo sia stabilito all'estero (CGUE, D. S.r.l., causa C-1/08, sentenza del 19 febbraio 2009).
Il soggetto non residente non potrà però assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato, in particolare, in presenza di una stabile organizzazione in Italia non è consentito al soggetto non residente di operare tramite rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta per l'assolvimento degli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre. Tali operazioni, infatti, dovranno confluire nella posizione IVA attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato.
Ai sensi dell'art. 17, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, l'identificazione diretta è una misura alternativa rispetto alla nomina del rappresentante fiscale, la quale dovrà risultare da atto pubblico, scrittura privata registrata o da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni in apposito registro presso l'Ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentate, ovvero da comunicazione effettuata all'Ufficio IVA con le modalità previste dall'art. 35, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni.
L'identificazione indiretta nel territorio dello Stato, mediante la figura del rappresentante fiscale, richiede appunto la nomina precedente e quindi anteriore all'effettuazione dell'acquisto.
In tal caso il contribuente non residente che abbia nominato il proprio rappresentante fiscale dovrà produrre, mediante quest'ultimo, la dichiarazione di inizio attività secondo quanto previsto dall'art. 35, ad un qualsiasi Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, indipendentemente dal domicilio fiscale del rappresentante, oppure mediante l'invio telematico, chiedendo l'attribuzione del numero di partita IVA identificativo. Costui si considera responsabile del versamento dell'IVA e delle sanzioni, per inadempimenti relativi ad operazioni nelle quali è intervenuto come mandatario, non ottemperando ad es., alla registrazione di una fattura, non versando un'imposta risultante dalla liquidazione periodica eseguita dallo stesso, con la conseguente sua responsabilità solidale anche per sanzioni derivanti dalle commesse violazioni.
Una volta nominato nelle forme previste, il rappresentante fiscale provvede in nome e per conto del soggetto non residente all'adempimento di tutti gli obblighi, così come esercita tutti i relativi diritti e facoltà, diventando nell'ambito del mandato

Nota:
(3) Un commento alla decisione, M. Dellapina, "Non si può negare il rimborso IVA in caso di nomina del rappresentante fiscale", in questa *Rivista* n. 1/2021, pag. 34.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

conferitogli solidalmente obbligato con il mandante per l'adempimento degli obblighi tributari.
Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto e non può essere ritenuto responsabile di un fatto del quale egli non è mai venuto a conoscenza, ovvero per qualunque accadimento verificatosi al di fuori della sua sfera giuridica [CGUE, causa C-499/10).
Sul tema, la CTR Lombardia (sent. 2 aprile 2017) aveva puntualizzato come l'art. 17, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente la nomina di un rappresentante fiscale da parte di un soggetto non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, abbia lo specifico scopo di consentire all'Amministrazione finanziaria di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito o residente all'estero, mentre l'art. 60, comma 1, lett. e-*bis*), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, legittimi l'Ufficio finanziario alla notificazione presso tale rappresentante fiscale degli atti impositivi, della riscossione ed anche delle eventuali comunicazioni in via istruttoria, con la conseguenza che la mancata conoscenza da parte del soggetto rappresentato degli atti impositivi prodromici alle cartelle di pagamento impugnate per causa imputabile al rappresentante fiscale non può avere alcuna rilevanza per il Fisco italiano, atteso che il rappresentante fiscale ai fini tributari assume le vesti di un mandatario, obbligato ad identificare in Italia il soggetto estero rappresentato, ed è responsabile in solido con l'operatore non residente.

Identificazione tramite stabile organizzazione

In caso di soggetto non residente - oltre all'ipotesi dell'identificazione diretta e indiretta - costui potrà intervenire nelle operazioni di acquisto e di cessione nel territorio dello Stato mediante la stabile organizzazione.
Passando in rassegna l'art. 17, il comma 2 riconduce alla stabile organizzazione presente nello Stato, tutta l'attività rilevante ai fini IVA, equiparandola nella disciplina IVA ad un soggetto passivo residente, il quale si troverà ad assumere gli obblighi previsti dalla legge e ad esercitare tutti i diritti derivanti dall'applicazione del tributo.
La possibilità per il soggetto non residente di potersi identificare in Italia oppure di avvalersi di un rappresentante fiscale al fine di adempiere agli obblighi IVA risulta limitata dal legislatore al solo caso in cui il soggetto non residente sia privo di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.
In relazione a tali soggetti, è stata integrata anche la previsione di cui al comma 2, quarto periodo dell'art. 17, prevedendo l'obbligatorietà dell'identificazione diretta in Italia oppure della nomina di un rappresentante fiscale, ad opera dei non residenti, carenti di stabile organizzazione in Italia, qualora abbiano effettuato nel territorio dello Stato delle operazioni imponibili verso committenti o cessionari che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni.
Nella nota vicenda FCE Bank (C-210/04), la CGUE ha ritenuto che la stabile organizzazione goda di una piena e perfetta legittimazione nei confronti dei terzi, rappresentando una "vera" clonazione (ai fini tributari) del soggetto passivo residente in un altro Stato membro, seppur limitatamente alle operazioni da essa effettuate e da essa ricevute.
Tra la casa madre e la stabile organizzazione, per quanto riguarda le cessioni di beni nell'ambito della disciplina degli scambi intracomunitari, rilevano, quali acquisti e cessioni intracomunitarie, anche i trasferimenti di beni a "se stessi", disciplinati dall'art. 38, comma 3, lett. b), D.L. n. 331/1993, secondo cui costituiscono acquisti comunitari l'introduzione nel territorio nazionale, da parte o per conto di un soggetto passivo di imposta, di beni provenienti da altro Stato membro, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro.
Tali cessioni non sono rappresentabili come "cessioni di beni" ai fini IVA, siccome la stabile organizzazione stessa altro non è che una diretta derivazione della casa madre da cui dipende, senza alcuna autonomia giuridica rispetto alla stessa. Pertanto, si tratta di trasferimenti di beni a sé stessi, privi di un trasferimento tra due soggetti giuridici distinti tra di loro ma, comunque, rilevanti ai fini IVA, in base all'art. 38, comma 3, lett. b), D.L. n. 331/1993.
Va pertanto ribadito come la stabile organizzazione in Italia, di un soggetto domiciliato e residente all'estero, è considerata soggetto passivo limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute (art. 7, comma 1, lett. d).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nel caso di operazioni intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione, l'Amministrazione finanziaria, si è in passato pronunciata considerando la stabile organizzazione quale soggetto passivo autonomo e distinto dalla casa madre. Sulla questione è intervenuta la Corte di Giustizia Europea (FCE Bank, causa C-210/04) che ha sancito l'irrilevanza IVA dei servizi tra casa madre e stabile organizzazione. In particolare, i giudici comunitari hanno chiarito che: "Un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non deve essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni".

Nello stesso senso si è espressa la risoluzione 16 giugno 2006, n. 81/E che, prendendo atto della citata sentenza comunitaria ha chiarito che: "Le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana ovvero tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera sono fuori campo di applicazione del tributo". Si evidenzia che, in base all'art. 43, comma 4, D.L. n. 331/1993, come modificato dall'art. 24, comma 7, lett. d), Legge comunitaria n. 88/2009, "per le introduzioni di cui all'art. 38, comma 3, lett. b) e per gli invii di cui all'art. 41, comma 2, lett. c), la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

Detta disposizione recepisce quanto previsto dall'art. 76, Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del quale: "Per le cessioni di beni consistenti in trasferimenti a destinazione di un altro Stato membro, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

Quanto invece ai rapporti verso i terzi, l'art. 192-*bis*, Direttiva 2006/112, dispone che un soggetto passivo che abbia una stabile organizzazione, nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta, si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

a) effettui in tale Paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibili;
b) la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione.

Con una lettura *a contraris* si può concludere che se invece la cessione di beni o prestazione di servizi in Italia fosse effettuata per il tramite della stabile organizzazione non sussisterebbe, per il committente o acquirente, l'obbligo di inversione contabile. Si manifesta, così, una ulteriore conferma, sia del principio di rilevanza territoriale della stabile organizzazione (indicato all'art. 44 Direttiva) sia, al contempo, della sua limitazione agli atti riferibili alla stabile organizzazione (4).

Nota:

(4) Per approfondire, P. Centore, *IVA nazionale e comunitaria*, p. 668 e ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Dall'Unione Europea

di Marco Peirolo

Corte di Giustizia

Regimi speciali applicabili agli oggetti d'arte

(Corte di Giustizia, 13 luglio 2023, causa C-180/22 - Mensing II)

> Gli artt. 312 e 315 nonché l'art. 317, comma 1, della Direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che: l'imposta sul valore aggiunto assolta da un soggetto passivo-rivenditore a titolo dell'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte, la cui cessione a valle è soggetta al regime del margine in conformità dell'art. 316, paragrafo 1, di detta Direttiva, fa parte della base imponibile di tale cessione.

Nota - Nel caso in esame, relativo all'applicazione del regime del margine alla rivendita di oggetti d'arte acquistati presso un fornitore di altro Stato UE, un commerciante d'arte stabilito in Germania ha assolto l'IVA sull'acquisto di oggetti d'arte provenienti da artisti di altri Stati membri, che li hanno ceduti applicando l'esenzione prevista per le cessioni intracomunitarie.

In sede di successiva rivendita da parte del commerciante, l'Amministrazione tributaria ha negato l'applicazione del regime del margine, risultando preclusa dalla normativa interna se, come nella fattispecie, i beni ceduti sono stati precedentemente oggetto di un acquisto intracomunitario imponibile in Germania.

Nel successivo contenzioso, il commerciante ha eccepito l'incompatibilità della norma nazionale rispetto all'art. 316, par. 1, lett. b), della Direttiva 2006/112/CE, chiedendo al giudice l'applicazione diretta della disposizione comunitaria.

Con la sentenza 29 novembre 2018, causa C-264/17, pronunciata a seguito di tale domanda, la Corte ha dichiarato, da un lato, che un soggetto passivo-rivenditore può optare per l'applicazione del regime del margine per la cessione di oggetti d'arte acquistati, nell'ambito di uno scambio intracomunitario, dall'autore o dai suoi aventi causa, anche se questi ultimi non rientrano nelle categorie di soggetti elencate dall'art. 314 della Direttiva 2006/112/CE, e, dall'altro, che un soggetto passivo-rivenditore non può optare per l'applicazione del regime del margine e, al tempo stesso, esercitare la detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto intracomunitario nelle situazioni in cui tale diritto sia escluso ai sensi dell'art. 322, lett. b), della Direttiva 2006/112/CE, qualora quest'ultima disposizione non sia stata recepita nell'ordinamento interno.

A seguito di tale pronuncia, il giudice nazionale ha ritenuto che la determinazione della base imponibile debba essere effettuata in applicazione del diritto dell'Unione e che, alla luce dell'art. 317 della Direttiva 2006/112/CE, in combinato disposto con gli artt. 312, 315 e 316 della medesima Direttiva, l'IVA assolta sull'acquisto intracomunitario degli oggetti d'arte, in quanto elemento del "prezzo d'acquisto", debba essere portata in riduzione del margine.

Di diverso avviso l'Amministrazione tributaria, che ha richiamato le conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa C-264/17, in base alle quali, soltanto nel caso di importazione, e non anche quindi di acquisto intracomunitario, l'art. 317 della Direttiva 2006/112/CE impone di sottrarre dal prezzo di vendita la base imponibile determinata in sede di importazione, aumentata della relativa IVA.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Alla Corte è stato, pertanto, chiesto se l'imposta assolta sull'acquisto intracomunitario di oggetti d'arte riduca il margine calcolato in sede di rivendita o se debba ritenersi esistente una lacuna normativa che non può essere sanata in sede giurisprudenziale, ma soltanto con l'intervento del legislatore dell'Unione.
In esito all'analisi compiuta, la Corte ha affermato che l'IVA assolta da un soggetto passivo-rivenditore sull'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte, la cui rivendita è assoggettata al regime del margine, deve essere inclusa nel calcolo del margine.
Il margine è pari alla differenza tra il "prezzo di vendita" pattuito dal soggetto passivo-rivenditore e il "prezzo d'acquisto", laddove l'art. 312 della Direttiva 2006/112/CE definisce il "prezzo di vendita" come tutto ciò che costituisce il corrispettivo che il soggetto passivo-rivenditore ha ottenuto o deve ottenere dall'acquirente o da un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con l'operazione, le imposte, i dazi, i prelievi e le tasse, le spese accessorie quali commissioni, spese di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal soggetto passivo-rivenditore all'acquirente. Il "prezzo d'acquisto" è, invece, definito come "tutto ciò che costituisce il corrispettivo che il fornitore ha ottenuto o deve ottenere dal soggetto passivo-rivenditore.
Ad avviso della Corte, tenuto conto che la nozione di "prezzo d'acquisto" non include gli elementi di costo che il soggetto passivo-rivenditore ha pagato non al fornitore, bensì a terzi, il prezzo di acquisto non include l'IVA versata all'Erario per l'acquisto intracomunitario del bene che è successivamente oggetto di rivendita con il regime del margine.
Se, quindi, l'IVA assolta dal soggetto passivo-rivenditore per l'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte rivenduto con applicazione del regime del margine non fa parte del prezzo di acquisto, non è possibile escludere l'importo dell'imposta in sede di determinazione del margine.

Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso

(Corte di Giustizia, 13 luglio 2023, causa C-344/22 - Gemeinde A)

L'art. 2, paragrafo 1, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che: non costituisce una "prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso", ai sensi di detta norma, la messa a disposizione di strutture termali da parte di un Comune, qualora quest'ultimo, in base ad uno statuto comunale, riscuota un'imposta di soggiorno giornaliera di un determinato importo dai visitatori che vi soggiornano, allorché l'obbligo di versare tale imposta è collegato non già all'utilizzo di dette strutture, bensì al soggiorno nel territorio comunale, e tali strutture sono liberamente e gratuitamente accessibili a tutti.

Nota - Ad avviso della Corte, non costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso la messa a disposizione di strutture termali da parte di un Comune a fronte dell'imposta di soggiorno dovuta, giornalmente, non già per l'utilizzo delle predette strutture, bensì per il soggiorno nel territorio comunale.
Al fine di stabilire se la messa a disposizione delle strutture termali in circostanze come quelle di cui al procedimento principale costituisca un'attività economica ai sensi dell'art. 9, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE e, di conseguenza, se il Comune sia dotato di soggettività passiva, occorre anzitutto stabilire se il Comune abbia effettuato una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. c), della stessa Direttiva 2006/112/CE.
A quest'ultimo riguardo, l'onerosità presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto.
Ad avviso della Corte, non sussiste un rapporto giuridico nel cui ambito avvenga uno scambio di reciproche prestazioni tra, da un lato, il Comune che riscuote l'imposta di soggiorno dai visitatori che soggiornano nel suo territorio e, dall'altro, i visitatori che hanno il diritto di utilizzare le strutture termali messe a disposizione dal Comune, liberamente accessibili anche da coloro che non sono tenuti a corrispondere l'imposta.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In particolare, la remunerazione percepita dal Comune, sotto forma di imposta di soggiorno, non deriva dalla fornitura di un servizio (nella specie, la messa a disposizione delle strutture termali) di cui costituisce il controvalore diretto per un triplice ordine di motivazioni:
- in primo luogo, l'imposta di soggiorno è dovuta in forza dello statuto comunale, che ne determina anche l'importo, e non - come richiesto dalla giurisprudenza comunitaria ai fini dell'esistenza del titolo oneroso - quando le prestazioni si condizionano reciprocamente, nel senso che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra;
- in secondo luogo, l'obbligo di versare l'imposta di soggiorno è collegato non già all'utilizzo delle strutture termali messe a disposizione dal Comune, bensì al soggiorno nel territorio comunale, indipendentemente dai motivi che lo giustificano. Pertanto, i visitatori sono tenuti a versare l'imposta anche quando soggiornano per altri motivi, quali la visita a familiari o a conoscenti che vi risiedono e non hanno l'intenzione di utilizzare le strutture termali;
- in terzo luogo, i soggetti obbligati a pagare l'imposta di soggiorno hanno la possibilità di utilizzare le strutture termali, che sono liberamente e gratuitamente accessibili a chiunque, tenuto o meno al pagamento dell'imposta. Pertanto, i soggetti passivi dell'imposta di soggiorno non beneficiano di vantaggi diversi da quelli fruibili dalle persone che utilizzano le predette strutture e che non devono corrispondere l'imposta.

Nozione di attività economica indipendente

(Avvocato Generale, 13 luglio 2023, causa C-288/22 - Administration de l'Enregistrement, des Domaines e de la TVA)

1) L'art. 9, paragrafo 1, in combinato disposto con l'art. 10 della Direttiva 2006/112/CE, deve essere interpretato nel senso che la sussistenza di un'attività economica indipendente deve essere accertata mediante un raffronto tipologico. È decisivo a tal fine stabilire se la persona di cui trattasi, nell'ambito della necessaria valutazione complessiva, sopporti in proprio un rischio economico come un tipico soggetto passivo e disponga di una propria iniziativa economica; siffatta valutazione incombe al giudice del rinvio.
2) Al riguardo, dal principio di neutralità delle forme giuridiche consegue che non si può ritenere che una persona fisica, la quale sia membro di un organo di una società previsto obbligatoriamente per legge e percepisca una retribuzione per siffatta attività quale membro dell'organo, eserciti un'attività economica in modo indipendente.

Nota - La questione esaminata dall'Avvocato UE è se la retribuzione di un consiglio di amministrazione di una società per la sua attività quale parte di un organo di una persona giuridica costituisca la remunerazione per un'attività economica indipendente ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE.
Mentre la maggior parte degli Stati membri non considera che tale retribuzione sia la remunerazione per un'attività economica indipendente, ciò avviene in alcuni Stati membri a determinate condizioni e in uno Stato membro (Lussemburgo) in generale, peraltro solo a partire dal 2016. Pertanto, in Lussemburgo, il membro dell'organo deve versare l'IVA e fatturarla alla persona giuridica del cui organo fa parte.
A siffatta questione era stata data risposta, in senso negativo, nelle cause finora decise solo in relazione ad un membro di un consiglio di vigilanza e ad un amministratore, ma non in relazione ad un membro di un consiglio di amministrazione.
Si pone, inoltre, la questione della portata del principio di neutralità delle forme giuridiche nel diritto in materia di IVA.
La retribuzione viene percepita dalla persona di cui trattasi unicamente in quanto ha agito quale parte di un organo della persona giuridica (di un altro soggetto passivo). Per numerose forme giuridiche, siffatti organi

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sono previsti per legge e i soggetti passivi che possono fare a meno di tale organo non devono sopportare un siffatto onere dell'IVA.
Si perviene, pertanto, ad un onere dell'IVA gravante su un'impresa diverso a seconda della forma giuridica scelta.
In linea di principio, il soggetto passivo (nella specie, la persona giuridica) può essere sgravato dall'IVA dovuta tramite la detrazione a monte. Tuttavia, non ad ogni soggetto passivo spetta la detrazione integrale dell'IVA a monte, sicché la questione in esame riveste una rilevanza particolare soprattutto per i soggetti passivi che effettuano (anche) operazioni a valle esenti, nel qual caso l'imponibilità dell'attività di un membro del loro organo dà luogo a costi supplementari e definitivi.
Nell'esaminare tale questione, occorre, quindi, tenere conto del fatto che le persone giuridiche possono agire unicamente tramite i propri organi. Qualora il fatto di agire quale organo per una persona giuridica dovesse essere sufficiente per ravvisare l'esistenza di un'attività economica indipendente, sulle persone giuridiche non legittimate alla detrazione dell'IVA graverà un'IVA supplementare che esse devono sopportare solo a causa di tale forma giuridica. Ciò interessa in particolare le imprese che eseguono operazioni a valle esenti (come ad es. ospedali, società di locazione immobiliare, banche e assicurazioni).
Ad avviso dell'Avvocato UE, l'art. 9, par. 1, in combinato disposto con l'art. 10 della Direttiva 2006/112/CE, deve essere interpretato nel senso che la sussistenza di un'attività economica indipendente deve essere accertata mediante un raffronto tipologico. È decisivo, a tal fine, stabilire se la persona di cui trattasi, nell'ambito della necessaria valutazione complessiva, sopporti in proprio un rischio economico come un tipico soggetto passivo e disponga di una propria iniziativa economica.
Al riguardo, dal principio di neutralità delle forme giuridiche consegue che non si può ritenere che una persona fisica, la quale sia membro di un organo di una società previsto obbligatoriamente per legge e percepisca una retribuzione per siffatta attività quale membro dell'organo, eserciti un'attività economica in modo indipendente.

Operazioni di trasporto su strada direttamente connesse all'importazione di beni

(Corte di Giustizia, 7 settembre 2023, causa C-461/21 - Cartrans Preda)

1) L'art. 86, paragrafo 1, lett. b), e paragrafo 2, e l'art. 144 della Direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che, al fine di beneficiare dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) prevista per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni, quando il trasporto di una merce importata nell'Unione Europea viene effettuato da un soggetto passivo fra lo Stato membro nel cui territorio è situato il luogo di introduzione di tale bene nell'Unione e un luogo di destinazione situato in un altro Stato membro, la registrazione dell'operazione d'importazione non comporta, per tale stesso fatto e sistematicamente, l'inclusione delle spese di detto trasporto nella base imponibile dell'IVA della merce importata.
2) L'art. 86, paragrafo 1, lett. b), e paragrafo 2, nonché l'art. 144 della Direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano alla prassi fiscale di uno Stato membro consistente nel rifiutare automaticamente l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni per il motivo che il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta non ha presentato i documenti specifici prescritti dalla normativa nazionale, pur se produce altri documenti, della cui autenticità o affidabilità nulla consente di nutrire dubbi, atti a dimostrare che le condizioni cui dette disposizioni subordinano il diritto all'esenzione dall'IVA sono soddisfatte.
3) Gli artt. 56 e 57 TFUE devono essere interpretati nel senso che, da un lato, costituisce una prestazione di servizi, ai sensi degli articoli suddetti, una prestazione consistente nel recuperare l'imposta sul valore aggiunto (IVA) e i diritti di accisa

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

presso le Amministrazioni finanziarie di più Stati membri e, dall'altro, che l'applicazione di una ritenuta alla fonte sui redditi percepiti per una prestazione di servizi realizzata da un prestatore non residente, mentre una prestazione equivalente realizzata da un prestatore di servizi residente non vi sarebbe soggetta, costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Tale restrizione può essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficace riscossione dell'imposta, nella misura in cui sia idonea a conseguire detto obiettivo e non ecceda quanto necessario per raggiungerlo.
4) L'art. 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale in forza della quale, di regola, i prestatori di servizi non residenti sono tassati alla fonte sui redditi percepiti per i corrispettivi per i servizi prestati, senza ottenere la possibilità di dedurre le spese professionali direttamente connesse a tali attività, mentre una siffatta possibilità è concessa ai prestatori di servizi residenti, a meno che la restrizione alla libera prestazione dei servizi che comporta detta normativa non risponda ad un obiettivo legittimo compatibile con il Trattato FUE e non sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale.

Nota - La pronuncia della Corte è relativa al regime probatorio applicabile ai fini dell'esenzione da IVA delle prestazioni di trasporto di beni in importazione.
La prima questione esaminata è se l'art. 86, par. 1, lett. b), e par. 2, nonché l'art. 144 della Direttiva 2006/112/CE, debbano essere interpretati nel senso che, al fine di beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni, quando il trasporto di una merce importata nell'Unione viene effettuato da un soggetto passivo fra lo Stato membro nel cui territorio è situato il luogo di introduzione di tale bene nell'Unione e un luogo di destinazione situato in un altro Stato membro, la registrazione dell'operazione di importazione comporta, per tale stesso fatto e sistematicamente, l'inclusione delle spese di detto trasporto nella base imponibile IVA della merce importata.
Tenuto conto degli artt. 85 e 86 della Direttiva 2006/112/CE, da cui risulta che le spese di trasporto in parola non sono necessariamente comprese nel valore in dogana dei beni importati, e a meno di non voler privare l'art. 86 del suo effetto utile, la Corte ha affermato che non si può ritenere che la registrazione di un'operazione di importazione comporti, per tale stesso fatto e sistematicamente, l'inclusione nella base imponibile IVA dei beni importati, delle spese del trasporto effettuato da un soggetto passivo fra lo Stato membro nel cui territorio è situato il luogo di introduzione nell'Unione e il loro luogo di destinazione situato in un altro Stato membro. Qualora non fossero già incluse nel valore in dogana, aspetto che occorre verificare previamente, le spese di cui trattasi devono allora essere integrate nella base imponibile IVA dei beni importati, conformemente a quanto disposto dall'art. 86, par. 1, lett. b), della Direttiva 2006/112/CE.
Di conseguenza, la registrazione di un'operazione di importazione non comporta, per tale stesso fatto e sistematicamente, l'inclusione, nella base di calcolo del valore in dogana delle spese di trasporto. Analogamente, l'esistenza di un MRN (*Master Reference Number*), rispetto al quale non si riscontra nessun indizio fondato di frode, non dimostra, nemmeno implicitamente, che il complesso delle spese di cui all'art. 86, par. 1, lett. a) e b), della Direttiva 2006/112/CE siano state incluse nella base imponibile dei beni importati. Per contro, con riguardo a documenti, quali la lettera di vettura CMR e il documento di accompagnamento del transito in discussione nel procedimento principale, gli stessi costituiscono elementi che incombe, in via di principio, alle Autorità fiscali prendere in considerazione per valutare la sussistenza del diritto all'esenzione dall'IVA dei servizi di trasporto connessi all'importazione di beni, a meno che le medesime Autorità abbiano precise ragioni per dubitare della loro autenticità o della loro affidabilità.
L'ulteriore questione esaminata dalla Corte è diretta a sapere se l'art. 86, par. 1, lett. b), e par. 2, nonché l'art. 144 della Direttiva 206/112/CE, debbano essere interpretati nel senso che ostano alla prassi fiscale di uno Stato membro consistente nel rifiutare automaticamente l'esenzione dall'IVA prevista per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni per il motivo che il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non ha presentato i documenti specifici prescritti dalla normativa nazionale, pur se produce altri documenti, della cui autenticità o affidabilità nulla consente di nutrire dubbi, atti a dimostrare che le condizioni cui dette disposizioni subordinano il diritto all'esenzione dall'IVA sono soddisfatte.
Alla luce della giurisprudenza della Corte, l'esenzione non può essere soggetta alla condizione imprescindibile che il prestatore presenti, al fine di dimostrare che le condizioni di cui al punto precedente sono soddisfatte, documenti specifici prescritti dalla normativa nazionale, ad esclusione di ogni altro elemento di prova che consenta di avvalorare la convinzione dell'Autorità fiscale competente.
Infatti, imporre una siffatta modalità di prova, che ne escluda qualsiasi altra, equivarrebbe a subordinare il diritto all'esenzione al rispetto di obblighi formali, senza esaminare la questione se i requisiti sostanziali posti dal diritto dell'Unione siano stati o meno effettivamente soddisfatti.
Di conseguenza, le Autorità fiscali competenti devono esaminare, al fine di verificare se, per quanto concerne una prestazione di servizi di trasporto, le condizioni sostanziali a cui è subordinata l'esenzione prevista all'art. 144 della Direttiva 2006/112/CE, in combinato disposto con l'art. 86, par. 1, lett. b), della medesima, siano soddisfatte, il complesso degli elementi di cui sono in grado di disporre. Per contro, le stesse Autorità non possono dedurre che ciò non sia avvenuto dalla sola circostanza che il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta non sia in grado di fornire uno o più fra i documenti specifici prescritti dalla normativa nazionale.

Svincolo irregolare dal regime sospensivo

(Corte di Giustizia, 7 settembre 2023, causa C-323/22 - KRI)

L'art. 14, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, dev'essere interpretato nel senso che: l'abbuono d'imposta ivi previsto non si applica al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, nemmeno qualora il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, imputabile esclusivamente a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

Nota - La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 14, par. 1, della Direttiva 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.
Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia insorta con l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli in merito al recupero dell'accisa dovuta a causa dell'asserita violazione, da parte della società, del regime di sospensione durante la circolazione di oli minerali.
Il giudice del rinvio ha chiesto se tale disposizione debba essere interpretata nel senso che l'abbuono d'imposta previsto per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore, si applichi al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, quando il depositario sia totalmente estraneo al medesimo, esclusivamente imputabile a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.
L'art. 14, par. 1, primo periodo, della Direttiva 92/12/CEE prevede che il depositario autorizzato benefici di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle Autorità di ciascuno Stato membro.
Ne discende che il depositario è esonerato quando sono soddisfatte due condizioni. Infatti, quest'ultimo deve dimostrare, in primo luogo, l'esistenza di una "perdita" verificatasi durante il regime sospensivo e, in secondo luogo, che tale "perdita" è imputabile a caso fortuito o forza maggiore.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ad avviso della Corte, la scomparsa di un prodotto che si trovi in regime sospensivo non può che significare impossibilità materiale per tale prodotto di essere immesso in consumo, o di entrare nel circuito commerciale dell'Unione.
Un prodotto che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, viene svincolato in modo irregolare dal regime sospensivo rimane comunque nel circuito commerciale dell'Unione.
Pertanto, un siffatto svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto soggetto ad accisa non soddisfa la prima delle due condizioni cumulative affinché al depositario autorizzato sia concessa un'esenzione dal pagamento dell'imposta.
In conclusione, in assenza di "perdita", un abbuono d'imposta ai sensi dell'art. 14, par. 1, primo periodo, della Direttiva 92/12/CEE non può essere concesso al depositario autorizzato in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo nemmeno qualora tale svincolo derivi da un atto illecito imputabile esclusivamente a un terzo e tale depositario nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

Riduzione della base imponibile

(Avvocato Generale, 7 settembre 2023, causa C-314/22 - Consortium Remi Group)

1) L'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE non osta ad un termine di decadenza ragionevole qualora quest'ultimo inizi a decorrere solo nel momento (o successivamente al momento) in cui il soggetto passivo, in caso di non pagamento totale o parziale del prezzo, poteva ridurre la base imponibile. Un termine di decadenza che inizi a decorrere dal momento della fornitura della prestazione o dell'emissione della fattura non è invece compatibile con l'art. 90 di tale Direttiva. Senza una concretizzazione legislativa, un siffatto termine di decadenza può iniziare a decorrere solo dal momento in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile con una probabilità al limite della certezza.
2) Un obbligo di rettificare una fattura corretta quale presupposto per una riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento del prezzo viola la Direttiva 2006/112.
3) Al fine di stabilire il momento a partire dal quale un soggetto passivo, in caso di non pagamento totale o parziale ai sensi dell'art. 90, paragrafo 1, della Direttiva IVA, possa procedere per la prima volta ad una riduzione della base imponibile, rilevano la situazione concreta nel rispettivo Stato membro e le circostanze del singolo caso di specie, le quali devono essere valutate dal giudice del rinvio. Al riguardo, il principio di neutralità vieta un prefinanziamento eccessivamente lungo dell'imposta, sempreché il soggetto passivo (prestatore) abbia intrapreso le iniziative che potevano essergli ragionevolmente richieste per assolvere alla sua funzione di collettore d'imposta per conto dello Stato. Ciò presuppone, in linea di principio, una richiesta di pagamento (intimazione ad adempiere) infruttuosa nei confronti del destinatario della prestazione. Non è tuttavia necessario un procedimento giudiziario non andato a buon fine, o l'apertura o la conclusione di una procedura concorsuale avente ad oggetto il patrimonio del destinatario della prestazione.
4) L'art. 90, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112 è direttamente applicabile qualora lo Stato membro si avvalga in modo a tal punto erroneo della facoltà di deroga di cui all'art. 90, paragrafo 2, di tale Direttiva che lo stesso non tiene conto dell'incertezza di un mancato pagamento definitivo, bensì esclude *in toto* la riduzione della base imponibile.
5) Un obbligo legale in forza del quale il prestatore deve informare il destinatario della prestazione, in caso di non pagamento totale o parziale del prezzo da parte di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quest'ultimo, in merito alla rettifica della base imponibile, al fine di rammentargli una rettifica della detrazione eventualmente ancora da effettuare, è sproporzionato in quanto inidoneo. Pertanto, gli Stati membri non possono prevedere un siffatto obbligo nell'ambito dell'art. 90 della Direttiva IVA.
6) Il riconoscimento di interessi sul diritto al rimborso a causa di una riduzione della base imponibile viene in considerazione non prima del momento in cui il prestatore può presumere che un pagamento non avrà più luogo e lo abbia dichiarato nell'ambito della determinazione dell'imponibile.

Nota - Le conclusioni dell'Avvocato UE riguardano l'ipotesi di riduzione della base imponibile in caso di non pagamento totale o parziale del prezzo dopo il momento di effettuazione dell'operazione.
La norma oggetto di interpretazione è l'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE, che disciplina la riduzione della base imponibile disponendo, al par. 1, che, in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.
La norma prosegue stabilendo, al par. 2, che, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al par. 1.
In primo luogo, il giudice del rinvio chiede in che misura uno Stato membro possa avvalersi della facoltà prevista dall'art. 90, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE in caso di non pagamento totale o parziale e se l'art. 90, par. 1, sia direttamente applicabile.
In secondo luogo, si pone il dubbio relativo al momento concreto a partire dal quale un soggetto passivo può ridurre la base imponibile.
In terzo luogo, il giudice del rinvio si interroga sulle modalità della rettifica della base imponibile da parte del soggetto passivo, dovendosi chiarire se, prima di una rettifica della base imponibile da parte del prestatore, debba essere corretta anche la fattura originaria al destinatario o, perlomeno, se il destinatario debba essere messo a conoscenza della rettifica della base imponibile.
Infine, il giudice del rinvio chiede se, e a partire da quale momento, lo Stato membro sia tenuto a pagare, in caso di rettifica della base imponibile, interessi di mora.
In esito all'analisi compiuta dall'Avvocato UE, alla Corte è stato proposto da quest'ultimo di dichiarare che:
- l'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE non osta ad un termine di decadenza ragionevole qualora quest'ultimo inizi a decorrere solo nel momento (o successivamente al momento) in cui il soggetto passivo, in caso di non pagamento totale o parziale del prezzo, poteva ridurre la base imponibile. Un termine di decadenza che inizi a decorrere dal momento della fornitura della prestazione o dell'emissione della fattura non è, invece, compatibile con il citato art. 90. Senza una concretizzazione legislativa, un siffatto termine di decadenza può iniziare a decorrere solo dal momento in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile con una probabilità al limite della certezza;
- un obbligo di rettificare una fattura corretta quale presupposto per una riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento del prezzo viola la Direttiva 2006/112;
- al fine di stabilire il momento a partire dal quale un soggetto passivo, in caso di non pagamento totale o parziale ai sensi dell'art. 90, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, possa procedere per la prima volta ad una riduzione della base imponibile, rilevano la situazione concreta nel rispettivo Stato membro e le circostanze del singolo caso di specie, le quali devono essere valutate dal giudice del rinvio. Al riguardo, il principio di neutralità vieta un prefinanziamento eccessivamente lungo dell'imposta, sempreché il soggetto passivo (prestatore) abbia intrapreso le iniziative che potevano essergli ragionevolmente richieste per assolvere alla sua funzione di collettore d'imposta per conto dello Stato. Ciò presuppone, in linea di principio, una richiesta di pagamento (intimazione ad adempiere) infruttuosa nei confronti del destinatario della prestazione. Non è tuttavia necessario un procedimento giudiziario non andato a buon fine, o l'apertura o la conclusione di una procedura concorsuale avente ad oggetto il patrimonio del destinatario della prestazione;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- l'art. 90, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE è direttamente applicabile qualora lo Stato membro si avvalga in modo a tal punto erroneo della facoltà di deroga di cui all'art. 90, par. 2, di tale Direttiva che lo stesso non tiene conto dell'incertezza di un mancato pagamento definitivo, bensì esclude *in toto* la riduzione della base imponibile;
- un obbligo legale in forza del quale il prestatore deve informare il destinatario della prestazione, in caso di non pagamento totale o parziale del prezzo da parte di quest'ultimo, in merito alla rettifica della base imponibile, al fine di rammentargli una rettifica della detrazione eventualmente ancora da effettuare, è sproporzionato in quanto inidoneo. Pertanto, gli Stati membri non possono prevedere un siffatto obbligo nell'ambito dell'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE;
- il riconoscimento di interessi sul diritto al rimborso a causa di una riduzione della base imponibile viene in considerazione non prima del momento in cui il prestatore può presumere che un pagamento non avrà più luogo e lo abbia dichiarato nell'ambito della determinazione dell'imponibile.

Aliquota ridotta per la ristrutturazione di abitazioni private

(Avvocato Generale, 7 settembre 2023, causa C-433/22 - HPA - Construções)

L'allegato IV, punto 2, della Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'aliquota IVA ridotta può essere applicata unicamente a servizi intesi alla ristrutturazione e alla riparazione di abitazioni private che, al momento dell'esecuzione di siffatti interventi, vengono utilizzate come abitazioni private. Ricorre un uso come abitazione privata anche se il destinatario della prestazione abbia lasciato l'immobile ad un terzo come abitazione. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta non è tuttavia necessario che l'abitazione sia abitata durante l'esecuzione della prestazione.

Nota - Il Portogallo assoggetta ad un'aliquota IVA ridotta servizi ad alta intensità di lavoro su edifici. Deve, tuttavia, trattarsi di ristrutturazione, di restauro, di riparazione e di conservazione di immobili utilizzati a fini abitativi.
Nel 2007, anno controverso, una siffatta aliquota ridotta era applicabile solo su base temporanea (fino al 31 dicembre 2010) e, sul punto, si sono avuti già due procedimenti pregiudiziali dinanzi alla Corte.
Il 5 maggio 2022, nella causa C-218/21, la Corte è stata chiamata a decidere, in relazione alla stessa disposizione portoghese, se essa ricomprendesse anche la manutenzione di un ascensore in un immobile non utilizzato esclusivamente a fini abitativi. Essa ha effettivamente risposto in maniera affermativa, ma ha sottolineato, nella motivazione della decisione, che nel caso di servizi di ristrutturazione e riparazione relativi alle strutture comuni di edifici a uso misto, occorrerebbe procedere ad una ripartizione "pro-rata".
Nella specie, si chiede, invece, se, ai fini della sussistenza di un "immobile utilizzato a fini abitativi", sia sufficiente che nel catasto sia indicato che esso può essere utilizzato soltanto a fini abitativi, oppure se lo stesso debba anche essere effettivamente utilizzato a tal fine al momento della ristrutturazione. Quest'ultima eventualità impedirebbe che investitori non aventi diritto alla detrazione dell'IVA ristrutturino in anticipo vecchie case ad un'aliquota ridotta e solo in un momento successivo (in particolare dopo la scadenza della limitazione temporale dell'aliquota ridotta) le vendano come abitazioni o anche come oggetti di speculazione. In sostanza, è in discussione la facoltà degli Stati membri di prevedere selettivamente un'aliquota ridotta, senza ledere, così facendo, il principio di neutralità.
Il giudice nazionale ha chiesto alla Corte UE se il previgente art. 106 della Direttiva 2006/112/CE, in combinato disposto con il punto 2 dell'allegato IV, consentisse che in Portogallo l'aliquota IVA ridotta venisse applicata soltanto ai servizi di ristrutturazione e riparazione di abitazioni private utilizzate come abitazioni al momento dell'esecuzione di tali interventi. Formulando la questione *a contrario*, si tratta di stabilire se uno Stato membro possa escludere tale aliquota ridotta qualora l'edificio, al momento dell'esecuzione delle prestazioni, non venga ancora utilizzato a fini abitativi o non lo sia più, bensì sia stato

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ristrutturato, ad esempio ai fini di una successiva rivendita, e un uso abitativo abbia eventualmente luogo solo in un momento successivo, ad esempio da parte dell'acquirente.
A tal fine, si rende necessaria l'interpretazione della nozione di ristrutturazione e riparazione di abitazioni private utilizzata nel diritto dell'Unione al punto 2 dell'allegato IV della Direttiva 2006/112/CE. Qualora tale nozione dovesse ricomprendere tutti gli edifici che prima o poi possono essere utilizzati come abitazioni, la concessione selettiva dell'aliquota ridotta sulla ristrutturazione di abitazioni che, al momento della ristrutturazione, vengono effettivamente utilizzate come abitazioni potrebbe essere inammissibile.
Al fine di effettuare una siffatta valutazione, dovrebbero essere esaminati più da vicino i requisiti imposti dal diritto dell'Unione agli Stati membri in sede di introduzione di un'aliquota d'imposta selettiva.
In esito alle valutazioni effettuate dall'Avvocato UE, è stato proposto alla Corte di dichiarare che l'allegato IV, punto 2, della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che l'aliquota IVA ridotta può essere applicata unicamente a servizi intesi alla ristrutturazione e alla riparazione di abitazioni private che, al momento dell'esecuzione di siffatti interventi, vengono utilizzate come abitazioni private. Ricorre un uso come abitazione privata anche se il destinatario della prestazione abbia lasciato l'immobile ad un terzo come abitazione. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta non è, tuttavia, necessario che l'abitazione sia abitata durante l'esecuzione della prestazione.

Rimborso dell'eccedenza

(Corte di Giustizia, 7 settembre 2023, causa C-453/22 - Schütte)

La Direttiva 2006/112/CE come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE, nonché il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e il principio di effettività, devono essere interpretati nel senso che: essi esigono che il beneficiario di cessioni di beni disponga direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di un diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata che egli ha pagato ai suoi fornitori e che questi ultimi hanno versato all'Erario, nonché dei relativi interessi, in circostanze in cui, da un lato, senza che possano essergli addebitati una frode, un abuso o una negligenza, egli non può più pretendere tale rimborso da detti fornitori a causa della prescrizione prevista dal diritto nazionale e in cui, dall'altro, vi è una possibilità formale che, successivamente, detti fornitori pretendano dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'eccedenza da essa riscossa, dopo aver rettificato le fatture inizialmente emesse al beneficiario di tali cessioni. In mancanza di rimborso, entro un termine ragionevole, dell'IVA indebitamente riscossa dall'Amministrazione finanziaria, il danno subito a causa dell'indisponibilità dell'importo equivalente a tale IVA indebitamente riscossa deve essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora.

Nota - Alla Corte è stato chiesto se il cessionario di un bene al quale sia stata addebita un'IVA superiore a quella dovuta possa agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per ottenere il rimborso della maggiore imposta se il cedente rifiuta la restituzione stante l'intervenuta prescrizione del diritto fatto valere dal cessionario.
In mancanza di una disciplina dell'Unione in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possono essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Dal momento che spetta altresì, in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata può essere regolarizzata, la Corte ha riconosciuto che un sistema nel quale, da un lato, il fornitore del bene che ha versato erroneamente alle Autorità tributarie l'IVA può chiederne il rimborso e, dall'altro, l'acquirente di tale bene può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale fornitore, rispetta i principi di neutralità e di effettività. Tale sistema, infatti, consente a detto acquirente, gravato dell'imposta erroneamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate.

Tuttavia, se il rimborso dell'IVA risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso di insolvenza del fornitore, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene di cui trattasi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle Autorità tributarie. Gli Stati membri devono, quindi, prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto acquirente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività.

Peraltro, ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e assolta è invocato in modo fraudolento o abusivo, si deve negare il beneficio di tale diritto. Per contro, in considerazione del ruolo che il principio di neutralità dell'IVA occupa nel sistema comune dell'IVA, appare sproporzionata una sanzione consistente nel diniego assoluto del diritto al rimborso dell'IVA erroneamente fatturata e indebitamente versata nel caso in cui non siano accertati frodi o danni per il bilancio dello Stato, e ciò anche nel caso in cui sia dimostrata la negligenza del soggetto passivo.

Alla luce delle indicazioni giurisprudenziali che precedono, una normativa nazionale o una prassi nazionale che neghi all'acquirente di beni il rimborso dell'IVA a monte che gli è stata indebitamente fatturata e che ha pagato in eccesso ai suoi fornitori risulta non solo contraria al principio di neutralità dell'IVA e al principio di effettività, ma anche sproporzionata, qualora sia per lui impossibile chiedere detto rimborso ai fornitori di cui trattasi a causa della sola prescrizione che essi fanno valere nei suoi confronti e senza che gli siano addebitati alcuna frode, alcun abuso o alcuna comprovata negligenza.

In tali circostanze, se è impossibile o eccessivamente difficile per l'acquirente ottenere, da parte dei fornitori, il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e assolta, il suddetto acquirente, in assenza di frode, di abuso o di comprovata negligenza da parte sua, ha il diritto di rivolgere la sua domanda di rimborso direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

In definitiva, per la Corte, il cessionario al quale sia stata addebitato a titolo di IVA un importo superiore a quello dovuta ha diritto di chiedere la restituzione della maggiore imposta direttamente all'Amministrazione finanziaria se non può ottenerla in restituzione dal cedente, anche al di fuori dell'ipotesi di insolvenza di quest'ultimo, sempreché non si rientri in un contesto di frode o evasione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Panorama normativo

Legislazione comunitaria

Split payment: pubblicata la decisione di proroga

(Consiglio UE, decisione 25 luglio 2023, n. 2023/1552)

Nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L188 del 27 luglio 2023 è stata pubblicata la decisione di esecuzione UE 2023/1552 del Consiglio del 25 luglio 2023 recante modifica della decisione di esecuzione UE 2017/784 per quanto riguarda il periodo di autorizzazione e l'ambito di applicazione della misura speciale di deroga agli artt. 206 e 226 della Direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, adottata dall'Italia - *split payment*.

La decisione autorizza l'Italia a prorogare l'applicazione della misura speciale dello *split payment* (scissione dei pagamenti) dell'IVA con effetti dal 1° luglio 2023.

Ne consegue che lo *split payment* continuerà ad applicarsi senza soluzione di continuità fino al 30 giugno 2026 e, almeno in una prima fase, nei confronti dei medesimi soggetti oggi interessati dalla misura.

Dal 1° luglio 2025 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB non saranno più comprese nel campo di applicazione della misura.

Sul punto si ricorda che con lettera protocollata dalla Commissione il 26 settembre 2022 l'Italia ha chiesto una autorizzazione a continuare ad applicare la misura speciale fino al 31 dicembre 2026. Con lettera protocollata dalla Commissione l'8 maggio 2023 l'Italia ha chiesto che, a decorrere dal 1° luglio 2025, l'ambito di applicazione della misura speciale sia limitato alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate a favore delle Pubbliche amministrazioni e di alcune società controllate da Pubbliche amministrazioni.

La misura speciale fa parte di un pacchetto di misure introdotte dall'Italia per contrastare la frode e l'evasione fiscali. Tale pacchetto di misure, che comprende l'obbligo di fatturazione elettronica autorizzato dalla decisione di esecuzione UE 2018/593 del Consiglio, ha sostituito altre misure di controllo e consente alle autorità fiscali italiane la verifica incrociata delle diverse operazioni dichiarate dai soggetti passivi e il controllo dei loro versamenti IVA.

Prassi

Note di credito IVA nel caso di accordi transattivi: quando è possibile l'emissione oltre il termine annuale

(AIDC, norma di comportamento n. 222)

Si applica il termine di un anno alle note di variazione IVA volontarie, che non dipendono, cioè, da eventi estintivi del contratto originario, bensì da un "semplice accordo" di "mutuo dissenso" fra le parti contraenti. È possibile disapplicare il

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

medesimo limite temporale qualora intervenga un accordo transattivo a composizione di una documentata controversia, anche solo potenziale, riguardante il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del bene o dal prestatore del servizio, i principi di effettività, neutralità e proporzionalità dell'imposta impongono di consentire la rettifica dell'operazione anche oltre il termine annuale. Con la norma di comportamento n. 222 l'AIDC ha analizzato la problematica dei termini per l'emissione delle note di credito IVA nel caso di accordi transattivi.

Detrazione dell'IVA per enti non commerciali: in quali casi

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 25 agosto 2023, n. 419)

Nell'ipotesi di locale accatastato quale bene immobile destinato ad attività commerciale, ma parzialmente destinato a questa attività solo a partire dalla stipula dell'atto di concessione, può configurarsi in capo al Comune l'attività economica che lo stesso ritiene di svolgere e, conseguentemente, solo da quel momento l'ente locale può esercitare il relativo diritto alla detrazione dell'IVA assolta.

Esenzione IVA per mostre di oggetti d'arte di nuova realizzazione

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 4 agosto 2023, n. 417)

Affinché si possa ritenere applicabile il regime di esenzione per i diritti di ingresso alle mostre di oggetti d'arte di nuova realizzazione, non è sufficiente l'esposizione in spazi appositi delle creazioni, assenza dei dichiarati scopi speculativi, ma occorre altresì che il servizio prestato abbia una certa rilevanza culturale e sociale.

IVA per videogiochi on line: il coaching ricade fra le attività di insegnamento

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 4 agosto 2023, n. 416)

In tema di IVA per videogiochi *on line*, il servizio di *coaching* essendo reso in modo interattivo e, quindi, con un coinvolgimento più che minimo del prestatore, è escluso che lo stesso possa qualificarsi come servizio "elettronico". In realtà, ricade fra le attività di insegnamento (interattive e non automatizzate) disciplinate all'art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. a), del Decreto IVA.

IVA al 10% per il recupero del vecchio mercato di quartiere e per il nuovo mercato

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 3 agosto 2023, n, 415)

Si applica l'IVA agevolata del 10% sia per il recupero del vecchio mercato di quartiere sia per la realizzazione del nuovo mercato. A prescindere dalla circostanza che la medesima struttura andrà a ospitare per un periodo limitato di tre anni gli operatori del "vecchio mercato" e che al termine del periodo di utilizzo verrà ricollocata in prossimità di un altro e diverso mercato di quartiere al fine di provvedere al medesimo intervento di ristrutturazione, ciò che rileva è la circostanza che l'opera sia destinata al servizio di zone urbanizzate o da urbanizzare.

Calcolo della percentuale di detrazione IVA per beni ammortizzabili

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 3 agosto 2023, n. 413)

In tema di IVA, ai fini dell'applicazione dell'art. 19-*bis*, comma 2, del Decreto IVA e del calcolo della percentuale di detrazione, si deve far riferimento alla definizione di "beni ammortizzabili" rilevante ai fini delle imposte dirette. Per i soggetti che effettuano sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'IVA spetta in misura proporzionale alle prime e il relativo ammontare è determinato

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

applicando la percentuale di detrazione, ossia in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

Somministrazione di pasti nella mensa aziendale: quando si applica l'IVA al 4%

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 2 agosto 2023, n. 412)

Al contratto di preparazione e confezionamento dei pasti, ritirati presso la cucina, che una ONLUS distribuisce in minima parte anche al proprio personale non si applica l'aliquota del 4% riguardante la somministrazione di pasti all'interno della mensa aziendale della ONLUS.

Cessione di un fabbricato in un rapporto di leasing: il trattamento IVA

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 31 luglio 2023, n. 405)

La somma da erogare alla società di *leasing* concedente, a seguito della risoluzione anticipata del contratto, laddove non costituisca il ristoro del danno derivante dall'incendio che ha coinvolto l'impianto oggetto del contratto di *leasing*, bensì il prezzo da saldare per il passaggio di proprietà del bene medesimo, comporta un elemento significativo che depone a favore della qualificazione della somma in questione come corrispettivo. Il trasferimento del rudere costituisce una cessione da assoggettare ad IVA secondo le regole previste per le cessioni di immobili.

IVA, differenza tra locazione di immobile con pertinenze e affitto d'azienda

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 28 luglio 2023, n. 404)

In tema di IVA, la differenza tra locazione di immobile con pertinenze e affitto d'azienda consiste nel fatto che nella prima ipotesi l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente, nell'economia del contratto, come l'oggetto principale della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente e assorbente rispetto agli altri elementi. Nell'affitto d'azienda, invece, l'immobile non viene considerato nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso di beni mobili e immobili, legati tra di loro da un vincolo di interdipendenza e complementarità per il conseguimento di un determinato fine produttivo, sicché l'oggetto del contratto è costituito dal complesso unitario.

IVA per cessione di azienda

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 27 luglio 2023, n. 399)

I fattori rivelatori dell'esistenza dell'azienda o del ramo d'azienda si possono individuare nella organizzazione impressa ai beni e nella loro destinazione funzionale, come complesso unitario, all'esercizio dell'impresa, tale da consentire, in ipotesi di cessione del citato complesso, l'inizio o la prosecuzione dell'attività in capo al cessionario.

IVA detraibile per l'acquisto dell'immobile abitativo adibito a casa-vacanze

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 24 luglio 2023, n. 392)

Se l'attività turistico-ricettiva è continuata da una società, le relative prestazioni sono assoggettate a IVA nella misura del 10% e, in conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio, in coerenza con i principi generali dell'IVA, l'imposta sull'acquisto di beni o servizi afferenti queste tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa ad unità che, sotto l'aspetto catastale, si presentano come abitative.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Novembre 2023

a cura di Valerio Artina e Roberta Aiolfi
Dottori commercialisti in Bergamo

15 novembre Mercoledì

Annotazione separata dei corrispettivi

Termine per la registrazione nel registro corrispettivi delle operazioni effettuate nel mese solare precedente per le quali è stato rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale.

Fatturazione differita

Ultimo giorno utile per emettere le fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese di ottobre.

Trasmissione dati operazioni transfrontaliere passive

Trasmissione fattura elettronica operazioni transfrontaliere passive ricevute nel mese precedente.

Ravvedimento relativo al versamento dell'IVA mensile

Ultimo giorno utile per la regolarizzazione entro 30 giorni, con sanzione ridotta all'1,5% (1/10 del 15%), del versamento IVA relativo al mese precedente, non effettuato o effettuato in misura ridotta.

16 novembre Giovedì

Liquidazione periodica IVA per soggetti con obbligo mensile/trimestrale

- Versamento dell'IVA per i contribuenti mensili relativa al mese di ottobre o al terzo trimestre 2023 (luglio-settembre).
- Versamento dell'imposta relativa al mese di settembre per i contribuenti mensili che hanno optato per il regime di cui all'art. 1, comma 3, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 (contabilità affidata a terzi).

Versamento imposta di produzione e consumo

Ultimo giorno utile per il versamento dell'imposta indiretta sulla produzione e sui consumi per i prodotti in regime fiscale delle accise immessi al consumo nel mese precedente.

Rateizzazione versamento IVA annuale

Versamento rateale IVA annuale.
I soggetti che abbiano optato per la rateizzazione mensile dell'imposta a debito risultante dalla liquidazione annuale possono effettuare il relativo versamento maggiorato dell'interesse pari allo 0,33% mensile, esclusivamente mediante modalità telematiche, anche servendosi di intermediari.

20 novembre Lunedì

Ravvedimento entro 90 giorni dell'IVA mensile

Ultimo giorno utile per la regolarizzazione, con sanzione ridotta all'1,67% (1/9 del 15%), del versamento IVA che doveva essere effettuato entro il 21 agosto 2023, non effettuato o effettuato in misura ridotta.

27 novembre Lunedì

Operazioni intracomunitarie

Presentazione all'Ufficio doganale competente per territorio degli elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente. Invio dei dati statistici per elenchi acquisti e cessioni per soggetti obbligati.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

30 novembre Giovedì

Presentazione dei Modelli INTRA 12

Invio telematico del Mod. INTRA 12 relativo all'ammontare degli acquisti intracomunitari di beni registrati con riferimento al secondo mese precedente, l'ammontare dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo versamento. Sono tenuti alla presentazione del Modello INTRA 12 gli enti non commerciali, non soggetti passivi d'imposta, e i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA

I soggetti passivi IVA devono effettuare l'invio telematico della comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relativa al trimestre 1° luglio 2023 - 30 settembre 2023.

Presentazione dichiarazione IVA e versamento mensile IVA per i soggetti che hanno aderito al regime IOSS

Gli operatori registrati al regime IOSS presentano la relativa dichiarazione e versano l'IVA dovuta per il periodo 1° ottobre 2023 - 31 ottobre 2023.

Versamento liti pendenti

Versamento rateale definizione agevolata delle controversie tributarie.

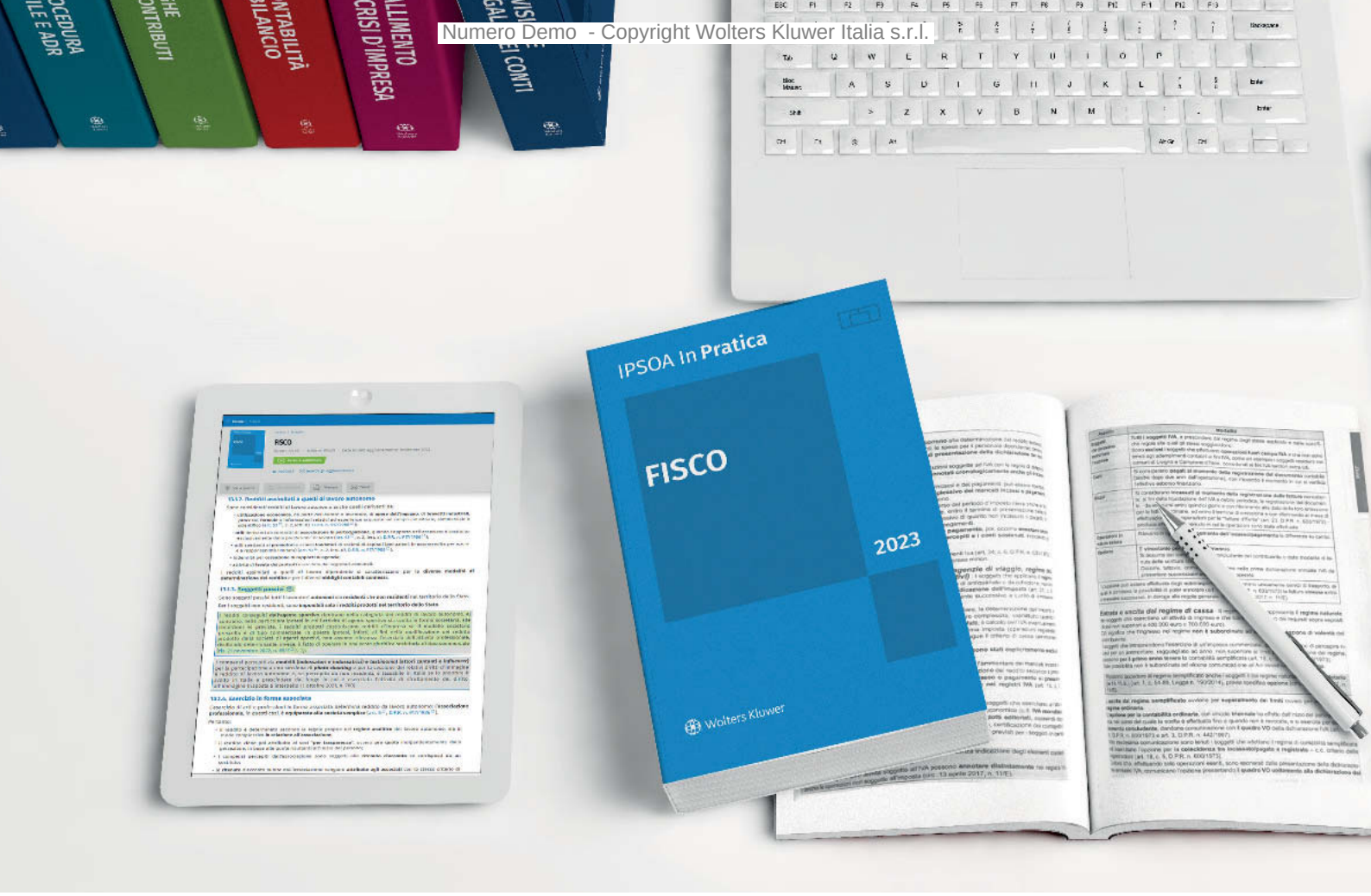
Versamento rateale definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione (c.d. rottamazione-ter)

Versamento rateale rata per la definizione agevolata carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.

Versamento rateale ravvedimento speciale

Termine per il versamento dell'importo della terza rata dell'importo dovuto per l'adesione al c.d. ravvedimento speciale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.



IPSOA In **Pratica**

Risposte chiare, autorevoli e sempre aggiornate

Fisco

2023

CARTA + DIGITALE

Scegli la formula “sempre aggiornati”

CARTA+DIGITALE: la soluzione ideale per rimanere costantemente aggiornati e godere di un testo sempre nuovo, grazie all’azione combinata dei due supporti:

- CARTA: inquadra tutta la materia tributaria: imposte su redditi, imposte indirette, tasse e imposte locali, accertamento, riscossione, contenzioso, sanzioni, operazioni straordinarie

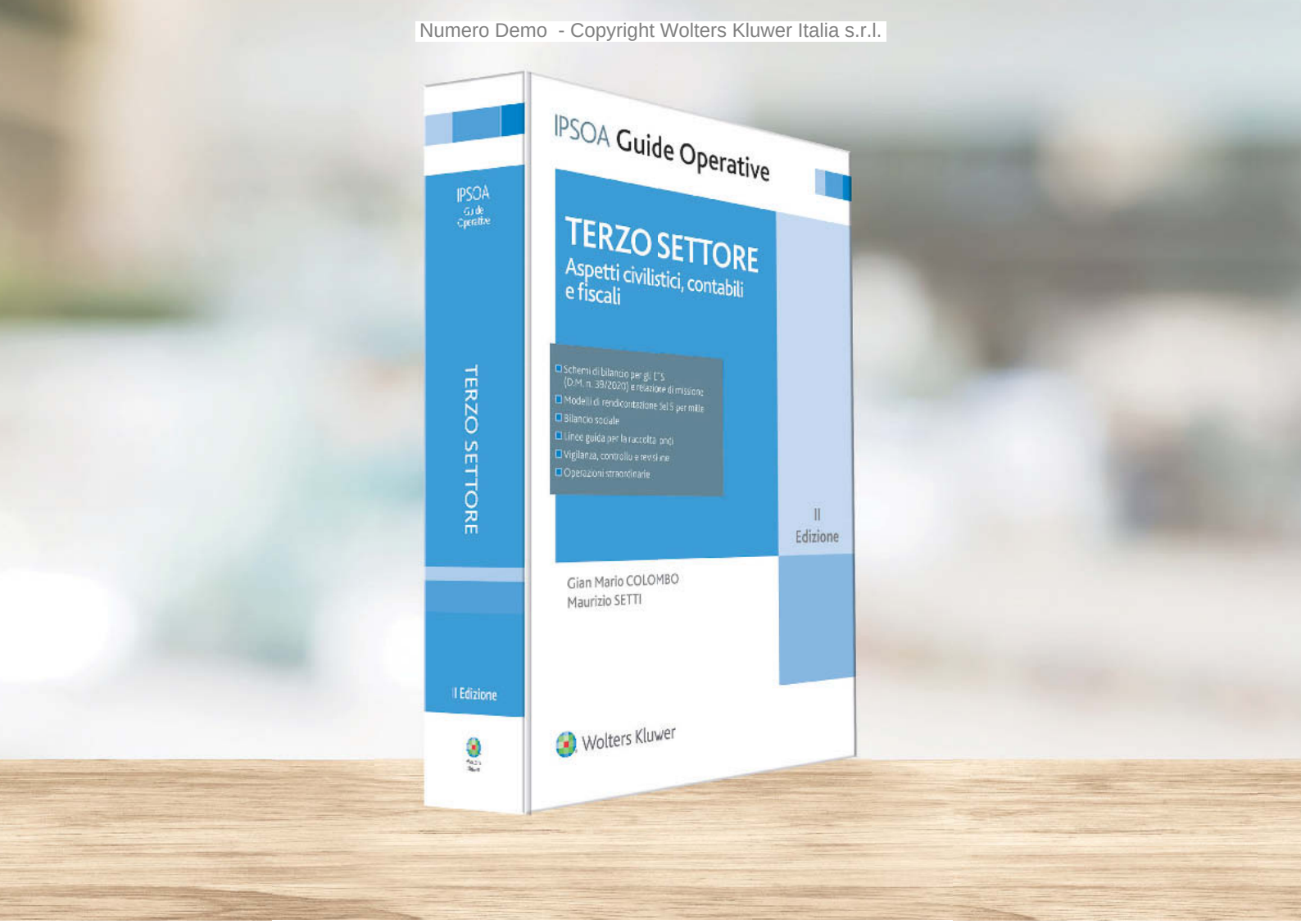
- DIGITALE: segue le frequenti modifiche legislative e le interpretazione dell’Agenzia delle Entrate alla normativa fiscale.

Y52ONCL

Wolters Kluwer

info.wolterskluwer.it/IPSOA-In-Pratica

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.



IPSOA **Guide Operative**

TERZO SETTORE

Aspetti civilistici, contabili e fiscali

di **Gian Mario Colombo**, **Maurizio Setti**

La **nuova guida** sulla **Riforma del Terzo Settore**, aggiornata con i **più recenti provvedimenti sugli ETS**.

Il testo tratta:

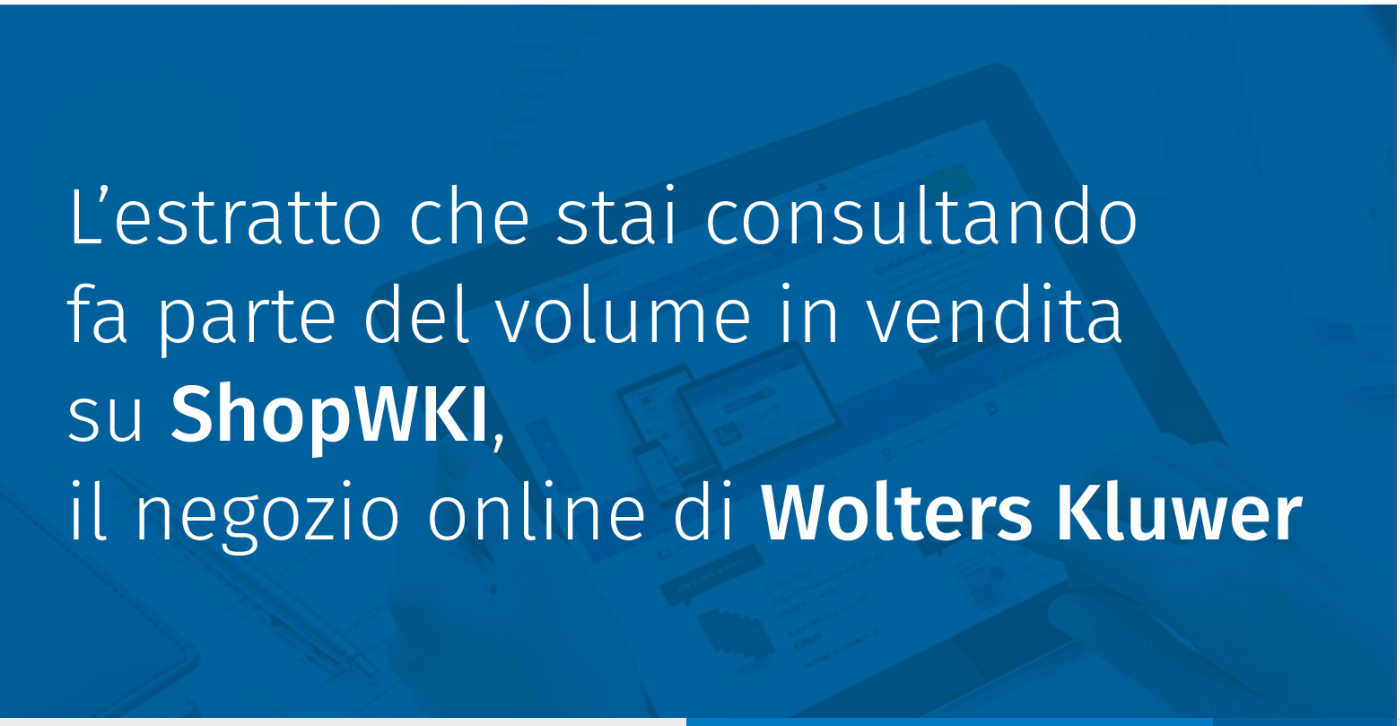
- Schemi di bilancio per gli ETS e relazione di missione
- Modelli di rendicontazione del 5 per mille
- Bilancio sociale
- Linee guida per la raccolta fondi
- Vigilanza, controllo e revisione
- Operazioni straordinarie

Y98ONCL

Wolters Kluwer

wolterskluwer.com

Wolters Kluwer



L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX