

Le NOVITA' IVA nella LEGGE COMUNITARIA 2008

a cura di Pierpaolo Ceroli e Claudio Sabbatini

Con l'approvazione della Legge Comunitaria 2008 prosegue il percorso di adeguamento delle disposizioni interne a quelle comunitarie.

Come noto, infatti, il D.L. 331/1993 (per gli scambi di beni intracomunitari e talune prestazioni di servizi effettuati tra soggetti passivi d'imposta in due Stati membri diversi) e il D.P.R. 633/1972 (per le altre disposizioni non contemplate nel citato D.L. 331) sono frutto del recepimento della Direttiva CEE 28 novembre 2006, n. 112 (cd. Direttiva di rifusione).

La Legge Comunitaria 2008, dopo un lungo iter, giunge al traguardo e porta con sé diverse misure che permettono all'Italia di conformarsi agli obblighi connessi all'appartenenza all'Unione Europea (UE). In essa spicca un corposo "pacchetto fiscale".

All'interno dei 53 articoli della Legge Comunitaria 2008 (**L. 7.7.2009, n. 88**, in Gazzetta Ufficiale 14.7.2009, n. 161), è l'**art. 24** quello che contiene il maggior numero di disposizioni di carattere fiscale, come attesta la rubrica "**Adeguamento comunitario di disposizioni tributarie**".

Tra i principali interventi normativi conseguenti all'approvazione della legge comunitaria meritano attenzione, in particolare, quelli afferenti la disciplina dell'Iva ossia alle modifiche al Dpr 633/1972, recante Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e al D.L. 331/1993.

Le novità riguardano:

1) l'uso e la definizione del **valore normale**: in particolare, viene recepita la definizione comunitaria di "valore normale" e, contestualmente, viene proposto un ridimensionamento, rispetto alla normativa vigente, dell'ambito di utilizzo di tale criterio ai fini della determinazione della base imponibile fiscale nelle ipotesi di cessioni gratuite e assegnazioni di beni d'impresa, in favore di un maggiore utilizzo del principio del costo di acquisto o del costo sostenuto.

Le modifiche agli **artt. 13 e 14, D.P.R. 633/1972** si sono rese necessarie per non incorrere in sanzioni o nuove censure da parte di Bruxelles;

La Comunitaria amplia, invece, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di rideterminare la base imponibile, con **finalità anti-frode**, nei casi in cui le relazioni tra le parti contraenti determinano una riduzione "abusiva" del debito d'imposta. In particolare, viene estesa la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere il corrispettivo pattuito fra le parti di una

cessione/prestazione con conseguente "ripresa" della base imponibile al valore normale, laddove ricorrano tassativi requisiti di ordine oggettivo e soggettivo;

2) altre modifiche riguardano la disciplina Iva degli **scambi intracomunitari** (D.L. 331/93), soprattutto con riferimento agli acquisti effettuati dagli enti non commerciali (art. 38, co. 5, lett. c), alle vendite a distanza in «entrata» verso l'Italia (art. 40, co. 4) ed in «uscita» verso i Paesi Ue (art. 41, co. 1, lett. b);

3) infine, si interviene per risolvere normativamente l'impasse scaturito dall'anticipato recepimento – nell'ambito dell'art. 7, co. 4, lett. f-quinquies), D.P.R. 633/1972 - delle disposizioni comunitarie concernenti la **territorialità delle intermediazioni** senza la preventiva formale abrogazione dell'art. 40, co. 8, D.L. 331/1993 in tema di intermediazioni relative ad operazioni su beni mobili effettuate tra soggetti passivi d'imposta in due Stati membri dell'Unione europea.

Di seguito sono analizzate le due novità di maggior rilievo sinteticamente annunciate.

1) MODIFICHE al VALORE NORMALE

Vengono riscritti gli artt. 13 e 14, D.P.R. 633/1972 inserendo in essi una nuova **definizione** del concetto di «valore normale», ma anche individuando un più ristretto **ambito di applicazione** di tale valore.

Per meglio comprendere le motivazioni e la portata delle novità, si ritiene utile fare un breve quadro normativo delle **disposizioni comunitarie** (di cui alla Direttiva Ue 28.11.2006, n. 112, di seguito anche «Direttiva Ue»), in quanto l'art. 24 della Legge Comunitaria è rubricato "Adeguamento comunitario di disposizioni tributarie". Pertanto ci si aspetta che la riscrittura delle citate disposizioni nazionali abbia sortito un adeguamento a quelle sovranazionali.

Ai fini della determinazione della base imponibile IVA, l'art. 73 della Direttiva Ue stabilisce, come **regola generale**, che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il **corrispettivo** versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

E' dunque evidente che il corrispettivo pattuito costituisce la regola generale per la determinazione della base imponibile. Alla regola generale (corrispettivo pattuito) si sostituisce quella **eccezionale** del **valore normale** al ricorrere di alcune fattispecie:

- autoconsumo e destinazione dei beni a finalità estranee all'attività d'impresa, ovvero il cd. autoconsumo di beni (art. 74 della Direttiva Ue);

- prestazioni di servizi rese a titolo gratuito, ovvero il cd. autoconsumo esterno di servizi (art. 75 della Direttiva Ue);
- trasferimenti intracomunitari di beni "a se stessi", assimilati alle cessioni intracomunitari, non imponibili IVA nel Paese di origine, in quanto tassate nel Paese di destinazione (art. 76 della Direttiva Ue);
- prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo per le esigenze della propria impresa, ovvero il cd. autoconsumo interno di servizi (art. 77 della Direttiva Ue).

In base all'art. 72 della Direttiva n. 2006/112/CE, per valore normale s'intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in oggetto al momento di tale cessione o prestazione.

Viene inoltre disposte che, qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghi, il valore normale deve essere non inferiore:

1) nel caso di **beni**:

- al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili (determinato con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione);
- ovvero, in mancanza del prezzo di acquisto, al prezzo di costo (determinato con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione);

2) nel caso di **servizi**, alle spese sostenute per l'esecuzione della prestazione di servizi.

In altre parole, secondo la norma comunitaria, il valore normale è molto simile al corrispettivo pattuito, nel senso che il valore normale è il prezzo normalmente praticato, ossia quello che normalmente l'acquirente/committente pagherebbe per ottenere un determinato bene o servizio. Laddove però non sia possibile individuare un listino ufficiale, la grandezza del valore normale si individua con il costo sostenuto. Ciò si giustifica con l'assenza di valore aggiunto.

Si pensi all'ipotesi di trasferimento internazionale di beni che restano di proprietà della medesima azienda o per l'autoconsumo esterno di beni o di servizi: anche in quest'ultimo caso il valore normale deve essere individuato nel costo sostenuto da colui che ha agito nella veste di soggetto passivo d'imposta, analogamente a quanto avviene per le situazioni – ai sensi dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 - che obbligano alla rettifica della detrazione operata. In effetti, in questi casi ciò che conta non è incassare un'imposta calcolata sul prezzo che normalmente sarebbe applicato all'acquirente/committente, quanto piuttosto **riversare l'Iva che si è detratta al momento dell'acquisto** (Corte di giustizia CE, sentenze 20.1.2005, causa C-412/03, 8.5.2003, causa C-269/00, 8.3.2001,

causa C-415/98). La differenza tra riversamento di Iva in ambito di rettifica della detrazione e versamento in sede di applicazione dell'imposta un ambito di autoconsumo esterno consiste nel momento in cui avviene l'operazione: se per il bene o il servizio non vi è stato ancora il primo utilizzo si deve procedere a rettificare l'Iva eventualmente detratta in prospettiva di tale utilizzo, mentre se esso è già avvenuto non resta che addebitare l'imposta.

E' il caso del ristoratore che porta a casa (per il consumo familiare) della birra acquistata per l'attività d'impresa: se la bottiglia viene portata a casa si dovrà procedere a rettificare l'Iva sugli acquisti, mentre se la consuma prelevandola dall'erogatore (in pratica, il contenuto della bottiglia è stato già inserito in esso) dovrà procedere con il meccanismo dell'autoconsumo addebitando l'imposta sul costo sostenuto.

Il nuovo art. 14, D.P.R. 63/1972 contiene la **definizione** di «valore normale» che deve rappresentare il prezzo di acquisto del bene o del servizio in un mercato di libera concorrenza.

Un breve confronto dei testi normativi potrà essere di aiuto per cogliere le differenze.

Nuovo testo	Testo precedente
<p>Art. 14. - Determinazione del valore normale</p> <p>1. Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.</p> <p>2. Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende:</p> <p>a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;</p> <p>b) per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.</p> <p>3. Per le operazioni indicate nell'articolo 13, comma 3, lettera d), con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti appositi criteri per l'individuazione del valore normale.</p>	<p>Art. 14 - Determinazione della base imponibile</p> <p>3. Per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi.</p> <p>...</p> <p>4. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe dell'impresa che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini della Camera di commercio più vicina, alle tariffe professionali e ai listini di borsa.</p> <p>5. Agli effetti del terzo comma dell' articolo 13, il valore normale è determinato ai sensi del terzo e del quarto comma del presente articolo se i beni ceduti o i servizi prestati rientrano nell'attività propria dell'impresa; diversamente, il valore normale è costituito per le cessioni di beni dal prezzo di acquisto dei beni stessi e per le prestazioni di servizi dalle spese sostenute per la prestazione dei servizi stessi (comma aggiunto dall'art. 1, comma 261, lettera d), legge 24 dicembre 2007, n. 244).</p> <p>6. Agli effetti della lettera b) del terzo comma dell' articolo 13, per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore si assume come valore normale quello determinato a norma dell' articolo 51, comma 4, lettera</p>

a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, comprensivo delle somme eventualmente trattenute al dipendente e al netto dell'imposta sul valore aggiunto compresa in detto importo (comma aggiunto dall'art. 1, comma 261, lettera d), legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Si nota, innanzitutto, che con il *restyling* del concetto di valore normale – ancora contenuto nell'art. 14, D.P.R. 633/1972, ora però rubricato «determinazione del valore normale» – scompare ogni riferimento ai listini di vendita e alle mercuriali o alle tariffe professionali, parametri che non hanno mai trovato riscontro nella disciplina comunitaria.

Nel nuovo contesto, laddove non risultassero accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghi a quelli da stimare, il valore normale va parametrato:

- per i beni, al prezzo di acquisto o in mancanza, a quello di costo di beni simili;
- per le prestazioni di servizi, alle spese di esecuzione delle stesse.

A ogni modo, il valore normale non può mai essere inferiore al costo, di modo che mediante la sua adozione, con riferimento a una certa operazione, sia sempre possibile per l'erario recuperare almeno l'Iva detratta a monte.

Al di là degli aspetti definatori, con le modifiche della Comunitaria 2008 l'ordinamento interno si adegua alla Ue soprattutto per ciò che concerne l'**uso del valore normale**, sino a oggi impiegato anche in circostanze improprie. Come sopra visto, infatti, la base imponibile di una transazione è rappresentata dal corrispettivo pattuito fra le parti e questa regola costituisce uno degli elementi chiave dell'imposta, così che ogni scostamento dalla stessa deve essere circoscritto. Il "considerando" n. 26 alla Direttiva Ue n. 2006/112/CE così recita: "*Per garantire che non vi siano perdite di gettito dovute all'utilizzazione di parti collegate al fine di ottenere vantaggi fiscali gli Stati membri dovrebbero poter intervenire, in casi specifici e limitati, sulla base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nonché in relazione al valore delle cessioni, prestazioni e acquisti intracomunitari di beni*".

Pertanto, la riqualificazione della base imponibile (art. 13, D.P.R. 633/1972) al valore normale non può che avvenire in circostanze eccezionali e al ricorrere di **ipotesi tassative**, pena la violazione di uno dei capisaldi dell'Iva.

Anche per analizzare le modifiche apportate all'art. 13, D.P.R. 633/1972 è bene fare un breve cenno alle **regole comunitarie**.

L'art. 1, n. 3), lett. a) e b), della Direttiva Ue 24.7.2006, n. 2006/69/CE ha modificato l'art. 11, parte A, della Direttiva Ue 17.5.1977, n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva CEE): tali disposizioni sono ora state trasfuse nel nuovo art. 80 della Direttiva n. 2006/112/CE laddove è prevista una nuova ipotesi di utilizzo del valore normale, in luogo del corrispettivo pattuito.

Si tratta di una facoltà (e non di un obbligo) concessa a ciascun Paese membro, che resta quindi libero di recepirla o meno. Lo **scopo** è quello di evitare che, manovre sui prezzi di trasferimento di beni/servizi (sottofatturazione o la sovrapproduzione) i soggetti passivi d'imposta possano **incidere sulla misura della detrazione spettante** in capo alle controparti dell'operazione.

Tale facoltà è ammessa in presenza di un duplice presupposto, di natura soggettiva ed oggettiva. L'utilizzo del valore normale presuppone, infatti, che si realizzino tutte le seguenti **condizioni**:

1) l'operazione intervenga tra soggetti con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici (cd. parti correlate), quali definiti dal singolo Paese membro. Ai sensi dell'articolo 80 della Direttiva Ue 2006/112, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra il datore di lavoro e:

- il **lavoratore dipendente**;
- la famiglia del lavoratore dipendente;
- altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente.

2) l'operazione avvenga tra soggetti con un diritto alla detrazione limitato. Le ipotesi, alternative, sono le seguenti:

- a) il cessionario/committente non ha diritto alla detrazione totale dell'IVA a causa di un pro-rata di detrazione inferiore a 100;
- b) il cedente/prestatore non ha diritto alla detrazione totale dell'IVA a causa di un pro-rata di detrazione inferiore a 100 e l'operazione sia esente da Iva;
- c) il cedente/prestatore non abbia diritto alla detrazione totale dell'IVA a causa di un pro-rata di detrazione inferiore a 100;

3) il corrispettivo sia inferiore (casi sub a) e sub b)) o superiore (caso sub c)) al valore normale.

Si riporta di seguito una tabella comparativa che mette in luce le novità in tema di base imponibile.

Nuovo testo	Testo precedente
<p>Art. 13. - (Base imponibile)</p> <p>1. La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali,</p> <p>2. Agli effetti del comma 1 i corrispettivi sono costituiti: ... c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell'articolo 2, 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; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell'articolo 3, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi;</p> <p>3. In deroga al comma 1:</p> <p>a) per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;</p> <p>b) per le operazioni esenti effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;</p> <p>c) per le operazioni imponibili, nonché per quelle assimilate agli effetti del diritto alla detrazione, effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;</p> <p>d) per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore.</p>	<p>Art. 13 - (Base imponibile)</p> <p>1. La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali,</p> <p>2. Agli effetti del comma 1 i corrispettivi sono costituiti: ... c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell' articolo 2, ... e per quelle di cui all' articolo 3 , terzo comma, primo periodo, dal valore normale dei beni e delle prestazioni; per le assegnazioni di cui all' articolo 3, terzo comma, secondo periodo, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi.</p> <p>3. In deroga al primo comma:</p> <p>a) per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all' articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se l'operazione è effettuata da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;</p> <p>(ipotesi precedentemente non contemplata)</p> <p>(ipotesi precedentemente non contemplata)</p> <p>b) per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore</p>

Il nuovo testo dell'art. 13 contempla tutte e tre le ipotesi di operazioni che, in presenza di imprescindibili elementi sia di ordine soggettivo che oggettivo (effettuate tra parti correlate che hanno limiti alla detrazione d'imposta ad un corrispettivo differente dal valore normale), determinano un **disconoscimento del corrispettivo pattuito fra le parti**, a favore dell'adozione del valore normale, così come definito dal novellato art. 14, D.P.R. 633/1972.

L'ipotesi contemplata nell'art. 13, co. 3, lett. a), D.P.R. 633/1972 (operazioni imponibili con parti correlate effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato in base alle disposizioni sul pro-rata - art. 19, co. 5, anche in virtù dell'opzione per la dispensa degli adempimenti relativi alle operazioni esenti di cui all'art. 36-bis) era già stata introdotta dall'art. 1, co. 261, lett. c), L. 244/2007.

In tal caso, l'acquirente, che in considerazione del limitato diritto alla detrazione dovrebbe rimanere almeno parzialmente inciso dall'imposta, in virtù della sottostima della cessione sopporta un minor onere.

Accanto a questa ipotesi, la Comunitaria (rimediando alla mancata previsioni nelle disposizioni nazionali dell'ipotesi che contemplano la situazione del cedente) pone due ulteriori fattispecie, concernenti le cessioni/prestazioni effettuate da contribuenti in pro-rata nei rapporti con parti collegate aventi pieno diritto alla detrazione e quindi in grado di recuperare l'intera Iva sugli acquisti. In tali ipotesi il cedente può sfruttare il legame:

- a) diminuendo il prezzo di una transazione esente da Iva al fine di non ridurre il pro-rata di detraibilità;
- b) aumentando il prezzo di una transazione imponibile al fine esclusivo di spostare a proprio favore il rapporto di pro-rata.

La disposizione, di chiara matrice antielusiva, si propone quindi di colpire gli "aggiustamenti" dei corrispettivi tra parti correlate, **finalizzati ad aggirare i limiti alla detrazione** imposti dalla normativa comunitaria.

Le disposizioni concernenti la base imponibile e la definizione e l'ambito applicativo del valore normale si applicano alle operazioni effettuate dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della Legge Comunitaria.

La **decorrenza** delle novità, quindi, è fissata al 27 settembre 2009.

Effetti delle novità		
Modifica	Effetto	Note di commento
Determinazione del valore normale	Il nuovo criterio, maggiormente improntato al costo sostenuto e non sul prezzo di mercato (essendo venuto meno il riferimento ai listini e ai mercuriali o tariffe professionali) sarà utilizzato anche determinare la base imponibile delle cessioni gratuite , dei beni destinati a finalità estranee all'impresa e di quelli assegnati ai soci .	
Operazioni con parti correlate	Il riferimento obbligatorio al valore normale – in luogo del corrispettivo – nelle ipotesi di assegnazione a titolo oneroso di auto e telefonini a dipendenti (parte correlata del datore di lavoro) richiede che venga abbandonato il rinvio al <i>fringe benefit</i> utilizzato ai fini delle imposte dirette (art. 51, co. 4, D.P.R. 917/1986), in quanto si trattava di un'accezione di valore normale totalmente avulsa da quella contemplata dal legislatore dell'Ue.	La Comunitaria dispone – entro 120 giorni dall'entrata in vigore della legge – l'emanazione di un decreto che formalizzerà la grandezza con valenza specifica per questi beni.
Ambito applicativo del valore normale negli accertamenti	Il ristretto ambito applicativo della determinazione della base imponibile in base al valore normale (in luogo della regola generale del corrispettivo pattuito fra le parti) ha definitivamente fatto cadere il riferimento al valore normale - prendendo come base di calcolo i valori dell'Osservatorio del mercato immobiliare (Omi) - per gli accertamenti automatici nelle cessioni di immobili . La determinazione della base imponibile sulla base al corrispettivo in luogo del valore normale fa assumere alla differenza fra le due grandezze la qualificazione di presunzione semplice, da supportare con altri elementi e con onere probatorio a carico dell'Amministrazione fiscale.	In proposito si ricorda che il D.L. 4.7.2006, n. 223 nelle cessioni di immobili attribuiva alla pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale del bene, il carattere di prova (presunzione assoluta) della sottostima della transazione.

2) SCAMBI INTRACOMUNITARI

Le modifiche, sintetizzate nella tabella che segue, attengono all'innalzamento di taluni limiti previsti dal D.L. 331/1993.

Modifiche alle VENDITE e agli ACQUISTI INTRACOMUNITARI		
<p>Acquisti intracomunitari da parte di particolari soggetti (enti non soggetti passivi d'imposta, agricoltori esonerati o in regime forfetario, soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti come le società finanziarie, assicurative, ecc.).</p>	<p>Innalzamento del limite annuo entro il quale gli acquisti intracomunitari non sono imponibili in Italia (da € 8.263 a € 10.000): entro tali limiti, salvo opzione, il pagamento dell'imposta avviene nel Paese di origine.</p>	<p>art. 38, co. 5, D.L. 331/1993</p>
<p>Vendite a distanza (con esclusione dei mezzi di trasporto nuovi, dei beni da installare o montare nel Paese di destinazione e dei beni soggetti ad accisa, in quanto tali operazioni sono in ogni caso soggette ad Iva nel Paese di destinazione)</p>	<p>In uscita (cessioni intracomunitarie): innalzamento del limite annuo per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione (da € 79.534 a € 100.000). Fino a tale soglia, l'imposta è dovuta in Italia (salvo specifica opzione), mentre per gli importi eccedenti tale soglia l'imposta è dovuta a destino (e per il cedente italiano l'operazione è non imponibile pur in assenza dello status di soggetto passivo da parte dell'acquirente comunitario). Pertanto, solo per le operazioni effettuate successivamente al superamento della soglia prevista si rende applicabile il regime delle cessioni a distanza. In merito agli adempimenti, al momento del superamento della soglia di € 100.000, il cedente nazionale deve rispettare i seguenti obblighi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificazione nello Stato membro di effettuazione delle cessioni (rappresentante fiscale o identificazione diretta); • emissione di fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 41, co. 1, lett. b), D.L. 331/1993, senza indicazione del numero identificativo del cessionario comunitario, in quanto privato consumatore; • compilazione degli elenchi Intrastat, sia agli effetti fiscali che statistici, senza compilazione della colonna 3 relativa al codice Iva dell'acquirente. <p>Tali operazioni costituiscono operazioni interne nello Stato membro di destinazione, con la conseguenza che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • devono essere documentate da fattura con 	<p>art. 41, co. 1, lett. b), D.L. 331/1993 art. 40, co. 3, D.L. 331/1993</p>

	<p>imposta del Paese di destinazione, emessa dal rappresentante fiscale (o direttamente, nel caso di identificazione diretta);</p> <ul style="list-style-type: none"> • non devono essere indicate nei modelli Intrastat nel Paese di destinazione, in quanto non costituiscono acquisti intracomunitari. <p>In entrata (acquisti intracomunitari) effettuati da privati consumatori italiani (acquirente soggetto passivo esonerato dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari) presso soggetti passivi d'imposta in altro Paese membro: innalzamento del limite annuo per l'applicazione dell'imposta in Italia (da € 27.889 a € 35.000). Se l'ammontare delle operazioni effettuate verso l'Italia non supera un certo ammontare annuo, l'imposta è dovuta nel Paese del fornitore, a meno che quest'ultimo non opti per l'applicazione dell'imposta a destinazione.</p>	
--	--	--

3) INTERMEDIAZIONI

La Comunitaria sancisce l'abrogazione del co. 8 dell'art. 40, D.L. 331/1993 relativo alle regole di territorialità delle intermediazioni su beni mobili effettuate tra soggetti passivi d'imposta comunitari: le medesime regole sono state trascritte - con troppo anticipo - con decorrenza 1.1.2007 nella lett. f-quinquies) dell'art. 7, co. 4, D.P.R. 633/1972.

Con l'intervento della Comunitaria la territorialità di tali operazioni - sia in ambito Ue che extra-Ue - va determinata sulla base della **disciplina generale** (art. 7, co. 4, **lett. f-quinquies**, D.P.R. 633/1972). La conseguenza è che, in carenza del requisito territoriale, le intermediazioni vanno considerate **fuori campo Iva**, e non concorrono alla formazione del **plafond**.

La Comunitaria allinea altresì la disposizione interna con l'art. 44, Direttiva Ue 28.11.2006, n. 112 stabilendo quanto era già stato risolto in via interpretativa (R.M. 12.11.2008, n. 437/E), ossia che le operazioni **estero su estero** (soggetto passivo d'imposta italiano che effettua l'intermediazione relativa alla cessione di merce che si trova all'estero e resta all'estero) sono fuori campo Iva, anche nel caso in cui il committente fosse italiano.

Quanto all'entrata in vigore, la Comunitaria precisa che l'abrogazione del citato co. 8 **si applica dal giorno successivo** a quello di pubblicazione nella

Gazzetta Ufficiale della presente legge: pertanto la decorrenza è fissata al 15.7.2009.

La comunitaria opera anche una sanatoria per gli errori commessi nel periodo (circa due anni e mezzo) in cui la disposizione abrogata si sovrapponeva con quella della lett. f-quinquies), stabilendo che le per le operazioni effettuate a decorrere dall' 1.1.2008 per le quali sia stata già applicata la disciplina risultante da tali disposizioni, resta fermo il trattamento fiscale applicato.

In pratica sono sanati i comportamenti posti in essere in osservanza della previgente disciplina pur confermando che dall' 1.1.2009 le provvigioni intracomunitarie non rilevano ai fini dell'acquisizione dello status di esportatore abituale.

Nuovo testo	Testo precedente
<p>Art. 7 – (Territorialità dell'imposta), D.P.R. 633/72</p> <p>...</p> <p>4.</p> <p>...</p> <p>f-quinquies) le prestazioni di intermediazione, relative ad operazioni diverse da quelle di cui alla lettera d) del presente comma e da quelle di cui all'articolo 40, commi 5 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano ivi effettuate, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in un altro Stato membro dell'Unione europea; le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta</p>	<p>Art. 7 – (Territorialità dell'imposta) , D.P.R. 633/72</p> <p>...</p> <p>4.</p> <p>...</p> <p>f-quinquies) le prestazioni di intermediazione, relative ad operazioni diverse da quelle di cui alla lettera d) del presente comma e da quelle di cui all'articolo 40, commi 5 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano ivi effettuate, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in un altro Stato membro dell'Unione europea; le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse e' ivi soggetto passivo d'imposta, sempre che le operazioni cui le intermediazioni si riferiscono siano effettuate nel territorio della Comunità</p>
<p>Art. 40, co. 8, D.L. 331/1993</p> <p>(abrogato)</p>	<p>Art. 40, co. 8, D.L. 331/1993</p> <p>Le prestazioni di intermediazione, diverse da quelle indicate nei commi 5 e 6 e da quelle relative alle prestazioni di cui all' articolo 7, quarto comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26-10-1972, n. 633, relative ad operazioni su beni mobili, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle prestazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro Stato membro. Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d' imposta nel territorio dello Stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorché l' operazione cui l' intermediazione si riferisce sia effettuata in altro Stato membro.</p>

Pierpaolo Ceroli e Claudio Sabbatini
6 Agosto 2009