

La rivisitazione delle norme IVA per il riallineamento ai principi unionali

Aprile 2024

In evidenza

A cura di

Simonetta La Grutta

Partner Bernoni Grant Thornton

Mario Spera

Principal Bernoni Grant Thornton

Premessa

L'art. 7 della Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), detta le regole per la revisione del sistema dell'IVA nazionale.

In linea generale, la riforma sarà improntata ad un miglior coordinamento tra le norme unionali e quelle nazionali, sulla base delle disposizioni della direttiva 2006/112/CE (anche direttiva IVA) e delle interpretazioni autentiche derivanti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, allo scopo, soprattutto, di evitare incertezze applicative (che impongono chiarimenti attraverso interventi legislativi) e pervenire ad una più coerente applicazione della normativa IVA "armonizzata".

La legge delega specifica, inoltre, la necessità di intervenire nel settore IVA, attraverso:

- la revisione della definizione dei presupposti del tributo;
- il miglioramento e la semplificazione della disciplina delle operazioni esenti;
- la razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote;
- la revisione della disciplina della detrazione;
- l'introduzione di nuove regole in materia di gruppo IVA;
- la riformulazione degli obblighi per gli enti del terzo settore;
- la riduzione dell'aliquota IVA per le importazioni di opere d'arte.

Infine, più in generale, è previsto che si debba intervenire anche in materia di:

i. **adempimenti:** dovranno essere ridotti gli oneri documentali, con l'adozione di nuove forme di erogazione di informazioni e di assistenza, prevedendo, altresì, percorsi facilitati di accesso ai servizi per i soggetti più deboli, quali le persone anziane o con disabilità [cfr. art. 2, comma 1, lett. e), della legge delega];

ii. **rimborsi:** è prevista la semplificazione e velocizzazione delle relative procedure, per far sì che, in tema di IVA, l'ordinamento interno risulti più aderente ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia. A questo fine, saranno adottate modifiche alla normativa attuale per consentire al contribuente di ottenere agevolmente e in tempi rapidi il rimborso, di modo che il soggetto passivo IVA che si trovi in una posizione creditoria possa, secondo il principio di neutralità dell'imposta, chiedere il rimborso dell'IVA a credito, senza che le modalità adottate dagli Stati membri rendano difficile ottenere tale rimborso [cfr. art. 18, comma 1, lett. i), della legge delega].

1. Revisione dei presupposti dell'IVA

Il legislatore delegato nella revisione dei presupposti applicativi dell'imposta dovrà valorizzare maggiormente il concetto economico-sostanziale rispetto a quello giuridico-formale, cui è improntato l'ordinamento nazionale.

A questo fine, nel **presupposto oggettivo** (cessioni di beni e prestazioni di servizi) occorrerà evidenziare, come previsto nella direttiva IVA, che le cessioni di beni hanno ad oggetto “beni materiali”, mentre le prestazioni di servizi hanno un carattere meramente residuale, che le configura come “ogni operazione che non costituisce una cessione di beni”.

Per quanto concerne il **requisito soggettivo**, sarà necessario eliminare le difformità esistenti tra norme nazionali ed unionali, riprendendo il concetto di soggetto passivo secondo quanto espresso nella direttiva IVA, come “chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un’attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”, unificando, così, i concetti di esercenti attività di impresa o di arti e professioni.

In tema di **presupposto territoriale** è espressamente indicato nella legge delega la necessità di distinguere le cessioni di beni con e senza trasporto, procedendo anche al miglioramento della qualificazione dei beni importati. È anche previsto che il concetto di cessioni di beni territorialmente rilevanti in Italia debba riguardare tutti i beni presenti sul territorio dello Stato, potendo, peraltro, continuare ad esercitare la facoltà di non assoggettare ad IVA i beni non ancora importati.

Infine, con riferimento al **presupposto temporale** sarà necessario superare il disallineamento, rispetto alle norme unionali, tra effettuazione delle operazioni (fatto generatore dell’imposta) ed esigibilità dell’imposta (pagamento del corrispettivo).

2. Disciplina delle operazioni esenti

In buona sostanza, la legge delega impone che sia attentamente rivalutata l’intera materia per addivenire ad un coerente ed organico nuovo assetto.

In questo ambito è necessario migliorare la definizione delle operazioni esenti sulla base della normativa UE e della correlata interpretazione giurisprudenziale, soprattutto nel **settore immobiliare**.

Infatti, con riferimento agli immobili non risulta del tutto agevole l’applicazione delle disposizioni nazionali che prevedono una serie di distinzioni tra operazioni esenti e operazioni imponibili, atteso che il settore in Italia è caratterizzato da una normativa complessa che distingue il regime fiscale applicabile in ragione della natura strumentale o abitativa degli immobili e della tipologia degli operatori, prevedendo in generale che le cessioni e le locazioni di fabbricati siano esenti, ma ammettendo l’applicazione di numerose deroghe.

3. Aliquote IVA

È prevista una revisione delle aliquote, per addivenire ad una omogeneizzazione a livello europeo del numero e della misura delle stesse, soprattutto nell’ottica di recepire le disposizioni unionali che prevedono modifiche che dovranno entrare in vigore il 1° gennaio 2025.

Si tratta di creare una sostanziale uniformità tra gli Stati membri per l’applicazione di **aliquote ridotte** a vantaggio del consumatore finale nel perseguimento di interessi generali, per cui si dovrà estendere il sistema delle aliquote ridotte a beni e servizi essenziali per sostenere l’assistenza sanitaria, contribuire ad una economia verde e rispettosa dell’ambiente.

Nella definizione delle aliquote ridotte (non inferiori al 5%) sarà necessario prevederne l’applicazione al massimo a 24 delle ipotesi contenute nell’Allegato III della direttiva IVA, con la possibilità di stabilire una **esenzione con diritto a detrazione** al massimo per 7 voci dello stesso elenco, che possano coprire esigenze di base.

Infine, potrebbe anche essere applicata una aliquota ridotta, non inferiore al 12%, per beni e servizi non inclusi nel richiamato elenco, qualora sia a tal fine già prevista una deroga per altri Stati membri.

4. Detrazione dell'IVA

Attraverso un sistema di revisione del diritto a detrazione, dovrebbe essere consentito ai soggetti passivi IVA di applicare la detrazione in modo più aderente all'**effettivo utilizzo** dei beni e servizi utilizzati nell'ambito dell'attività economica svolta, applicando il pro-rata di detraibilità limitatamente a quei beni e servizi utilizzati promiscuamente per operazioni che consentono la detrazione e per operazioni "esenti". Per contro, in tutti gli altri casi, la detrazione dovrebbe essere applicata secondo **criteri analitici** di specifica afferenza dei beni e dei servizi acquistati alle operazioni cui si riferiscono, e sulla base della natura delle operazioni stesse; il che equivarrebbe a dire che si abbandona il criterio attualmente esistente nell'ordinamento nazionale di utilizzo del cd pro-rata generale. In effetti, fermo restando la possibilità di poter continuare a far ricorso al pro-rata generale (quale meccanismo di semplificazione contabile), ne verrebbe meno, solamente, la sua applicazione obbligatoria.

Inoltre, si dovrebbe far luogo ad una ulteriore armonizzazione dei criteri di detrazione dell'IVA sull'acquisto, locazione, gestione e recupero degli immobili, uniformandosi alle regole unionali e rinunciando ai criteri restrittivi contenuti, attualmente, nel sistema nazionale.

Infine, in merito all'**esercizio del diritto a detrazione**, relativamente alle fatture (per beni e servizi acquistati o importati) emesse a cavallo di anno, per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta. In questo modo sarà possibile superare le attuali disposizioni in materia, consentendo ai soggetti interessati di poter detrarre l'imposta riportata in fattura alternativamente: i) nel periodo di effettuazione dell'operazione (anno precedente alla ricezione della fattura); ii) nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile; iii) nel periodo in cui la fattura è ricevuta.

5. Gruppo IVA

L'attuale sistema del Gruppo IVA è fondato sul criterio dell'*all in-all out*, che costituisce un notevole impedimento ad una maggiore duttilità dell'istituto e che troppo spesso finisce per penalizzare taluni settori operativi, solo perché non tutti i soggetti interessati sono attirati dall'esperienza di far ricorso al Gruppo IVA. Ciò vuol dire che anche la rinuncia di uno solo dei soggetti con il quali esistono i vincoli finanziari, economici ed organizzativi, impedisce la costituzione del Gruppo, facendo perdere anche agli altri soggetti i benefici che potrebbero derivare dall'adozione di questo istituto.

La riformulazione del sistema del Gruppo IVA, **eliminando l'obbligo della partecipazione massiva di tutti i soggetti collegati**, porterebbe ad una gestione più agevole dell'istituto, semplificando i criteri di accesso e di modifica del perimetro soggettivo del Gruppo, permettendo così che anche solo alcuni dei soggetti interessati, per i quali esistono i vincoli, possano aggregarsi tra loro. Naturalmente, allo scopo di evitare sistemi elusivi/ evasivi dovranno essere adottate soluzioni che impediscano ad uno stesso soggetto di poter far parte di più Gruppi IVA.

6. Enti del terzo settore

La disciplina di tassazione per questi enti ha previsto il passaggio (finora prorogato) da un sistema di esclusione dalla tassazione ad un sistema di esenzione. La modifica si è resa necessaria per superare la procedura di infrazione 2008/2010 promossa dalla Commissione UE, a causa di un non corretto recepimento delle disposizioni relative agli enti non commerciali nell'ambito dell'ordinamento IVA nazionale. Tuttavia, la struttura sin qui adottata dal legislatore nazionale appare piuttosto complessa e per certi versi penalizzante per i soggetti interessati, per cui con la riforma fiscale in parola si intende razionalizzare la disciplina IVA degli enti del terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale.

Le esenzioni devono essere riservate agli **enti cd “non commerciali”** (cfr. Codice del Terzo settore, D.Lgs n. 117 del 3 luglio 2017) per i quali sarà prevista una migliore e più sistematica formulazione delle disposizioni che andranno a sostituire quelle attuali.

Le ipotesi di esenzione da imposta dovranno riguardare:

- i. le operazioni poste in essere da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, che in conformità alle loro finalità istituzionali, ricevono il pagamento di corrispettivi specifici o di contributi;
- ii. le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica, compresi quelli didattici e formativi, rese da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici, nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica;
- iii. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi sopracitati organizzate a loro esclusivo profitto.

7. Importazioni di opere d’arte

Infine, la legge delega prevede che sia ridotta l’aliquota IVA applicabile all’importazione e alla cessione di oggetti d’arte, d’antiquariato e da collezione.

A questo fine, verrebbe operato l’abbattimento dell’attuale aliquota IVA del 10% per le importazioni dei detti beni e l’applicazione della stessa aliquota per le cessioni da chiunque effettuate quando non sia applicato il regime del margine.

L’ **aliquota applicabile** dovrebbe essere quella **del 5%** a decorrere dal 1° gennaio 2025 (cfr. precedente punto 3).

I nostri professionisti rimangono a disposizione per un più dettagliato inquadramento sui temi sopra trattati.



[bgt-grantthornton.it](https://www.bgt-grantthornton.it)

© 2024 Bernoni & Partners - All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Bernoni Grant Thornton (Bernoni & Partners) is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.