

ASSOCIAZIONE italiana DOTTORI COMMERCIALISTI
- M i l a n o -

POSSIBILE INCOMPATIBILITA' COMUNITARIA

Di norme di legge recate dalla

LEGGE FINANZIARIA 2008 (L. 244/2008)

La "Commissione di Studio per l'Esame della Compatibilità Comunitaria di leggi e prassi italiane", operante in seno alla ADC – Milano, ha individuato più norme in materia di Iva recate dalla Legge Finanziaria

2008 ritenute incompatibili con il diritto comunitario e dunque fatte oggetto di segnalazione ai Professionisti della Categoria come da sommario ed esposizione che seguono.

Un particolare ringraziamento va al Prof. Avv. Paolo Centore, membro della stessa Commissione, per l'incisivo contributo dato allo studio ed alla redazione della segnalazione stessa.

Sommario

a. In riferimento alle norme di qualificazione dei soggetti passivi (Titolo III della dir. 2006/112)

- 1. non commercialità delle operazioni effettuate dai "Gruppi di acquisto solidale"*
- 2. restrizioni alle compensazioni IVA nell'ambito dei gruppi societari*

b. In riferimento alle norme di qualificazione delle operazioni imponibili (Titolo IV della dir. 2006/112)

- 1. cessioni di beni "non di lusso" effettuate nei confronti di ONLUS*

c. In riferimento alle norme di determinazione della base imponibile delle operazioni soggette ad IVA (Titolo VII della dir. 2006/112)

- 1. Estensione del riferimento del valore normale nelle vendite immobiliari*
- 2. Applicazione del valore normale per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti con diritto limitato alla detrazione*
- 3. determinazione del valore normale in riferimento alle cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soggetti sottoposti a vincoli societario*

- 4. determinazione del valore normale per le prestazioni di servizi riguardanti la concessione in uso ai dipendenti di mezzi di trasporto aziendali*
- 5. determinazione della base imponibile per le cessioni di beni acquistati con detrazione ridotta*

d. In riferimento alle disposizioni che regolano le esenzioni (Titolo IX della dir. 2006/112)

- 1. esenzione a favore di gruppi consortili*
- 2. esenzione delle prestazioni di medicina legale*

e) In riferimento alle disposizioni che regolano gli obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi (Titolo XI della dir. 2006/112)

- 1. Responsabilità solidale tra cedente e acquirente, anche se privato, per il pagamento dell'imposta nelle cessioni di immobili ad un prezzo inferiore a quello reale*

f. In riferimento alle disposizioni che regolano i regimi speciali (Titolo XII della dir. 2006/112)

- 1. esonero per i contribuenti cd. "minimi"*

* * *

a) In riferimento alle norme di qualificazione dei soggetti passivi (Titolo III della dir. 2006/112)

- 1. non commercialità delle operazioni effettuate dai "Gruppi di acquisto solidale"*

Ai sensi dell'art. 1, comma 266 della L. 244/2007, "Sono definiti «gruppi di acquisto solidale» i soggetti associativi senza scopo di lucro costituiti al fine di svolgere attività di acquisto collettivo di beni e distribuzione dei medesimi, senza applicazione di alcun ricarico, esclusivamente agli aderenti, con finalità etiche, di solidarietà sociale e di sostenibilità ambientale, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e con esclusione di attività di somministrazione e di vendita."

Il successivo comma 267 dell'art. 1 della L. 244/2007 prevede che "Le attività svolte dai soggetti di cui al comma 266, limitatamente a quelle rivolte verso gli aderenti, non si considerano commerciali ai fini dell'applicazione del regime di imposta di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ferme restando le disposizioni di cui all'articolo 4, settimo comma, del medesimo decreto, e ai fini dell'applicazione del regime di imposta del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917."

Il comma 7 dell'art. 4 del d.P.R. 633/1972, ivi citato, prevede quanto segue:

"Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all' articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 , e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

- c) *disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;*
- d) *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;*
- e) *eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all' articolo 2532, secondo comma, del codice civile , sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell' articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;*
- f) *intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.”.*

Con tale norma, in sostanza, il legislatore nazionale ha introdotto una nuova ed ulteriore ipotesi di non applicazione dell'IVA per le operazioni eseguite da soggetti definiti non lucrativi.

Tale previsione appare in contrasto con l'art. 9, par 1, primo cpv., ove si precisa che la qualifica di “soggetto passivo” è indipendente dallo scopo o dai risultati dell'attività esercitata.

La norma di nuova introduzione, inoltre, si manifesta in palese contrasto con l'art. 395 della dir. 2006/112, avendo il legislatore nazionale introdotto, di fatto, una esenzione per le operazioni effettuate da tali soggetti che, ove preventivamente autorizzata, dovrebbe essere disciplinata dall'art. 132, par, 1, lett. f) della dir. 2006/112.

2. restrizioni alle compensazioni IVA nell'ambito dei gruppi societari

L'art. 1, comma 63, della L. 244/2007 prescrive che “*All'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo il primo periodo sono inseriti i seguenti: «Agli effetti delle dichiarazioni e dei versamenti di cui al precedente periodo non si tiene conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma. Alle eccedenze detraibili degli enti e delle società per i quali trova applicazione la disposizione di cui al precedente periodo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 30”.*

Tale disposizione è immediatamente applicativa, considerando che, ai sensi del successivo comma 64, “*La disposizione di cui al comma 63 si applica a partire dalla liquidazione IVA di gruppo relativa all'anno 2008”.*

Il Governo italiano ha, a suo tempo, esercitato la facoltà prevista dall'art. 11 della dir. 2006/112, introducendo il cd. regime dell'IVA di gruppo, regolato dall'art. 73, comma 3 del d.P.R. 633/1972 e dal D.M. 13 dicembre 1979.

La modifica introdotta, di chiaro intento antielusivo, introduce un limite temporale iniziale all'applicazione della disciplina dell'Iva di gruppo, tendente a dissuadere il ricorso a quelle pratiche elusive che si concretizzavano nell'acquisto di società con posizione fortemente creditoria, al solo fine di utilizzare tali eccedenze detraibili in compensazione delle situazioni debitorie evidenziate dal soggetto acquirente e dalle società ad esso collegate.

E' opinione della scrivente che il contenuto della norma della direttiva, lasciando impregiudicata la facoltà degli Stati membri di regolamentazione del regime, sia comunque sufficientemente precisa circa i relativi presupposti e che, in ogni caso, lasciando agli Stati membri la facoltà di individuare le ipotesi dei vincoli, nell'ambito della previsione dell'art. 11 della dir. 2006/112, imponga il

rispetto del principio di proporzionalità che “*fa parte dei principi giuridici generali sui quali è basato l’ordinamento giuridico comunitario*” ed esige che “*le limitazioni non eccedano quanto è adeguato e necessario per raggiungere lo scopo perseguito*” (v., in tal senso, Corte di Giustizia, Causa C-222/84, *Johnston in Raccolta*, 1986, pag. 1687).

Sicché la incompatibilità della nuova limitazione deve essere accertata considerando che la misura derogatoria non rispetti il principio di proporzionalità, individuato dalla giurisprudenza comunitaria, contrario all’introduzione di un principio di presunzioni di frode o di evasione fiscale, che non ammetta una prova contraria (v., in tal senso, Corte di Giustizia, procedimenti riuniti C-354/03, C-355/03 e C-484/03 del 12 gennaio 2006, *Optigen*; sentenza 21 febbraio 2006, Causa C-255/02, *Halifax*).

Va, infine, sottolineato che la Corte di Giustizia, con sentenza del 22 maggio 2008 nel procedimento *ex art. 234* del Trattato, rubricato al numero C-162/07 *Ampliscienfica e Amplifin*), ha risolto il quesito avanzato dalla Corte di Cassazione (in GUUE, parte C, n. 140 del 23 giugno 2007, pag. 10), articolato nelle seguenti domande pregiudiziali:

- *se la limitazione del regime della liquidazione i.v.a. di gruppo al caso di partecipazione di controllo costituisca una corretta trasposizione della norma della direttiva*
- *se la disciplina nazionale, e in particolare la previsione di limiti temporali, costituisca un mezzo sproporzionato rispetto ai fini perseguiti dalla direttiva e al principio del divieto dell’abuso del diritto.*

Le domande proposte, aventi ad oggetto una diversa ma, comunque, simile ipotesi di limitazione delle regole applicative della cd. IVA di gruppo, avvalorano la previsione di incompatibilità della nuova disposizione introdotta dall’art. 1, comma 63, della L. 244/2007, *retro* evidenziato.

La incompatibilità della nuova disposizione si manifesta, inoltre, in relazione alla sua decorrenza immediata, considerando il divieto di introdurre misure fiscali che ledano il principio di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto, non avendo il Governo italiano avvertito tempestivamente e preventivamente gli operatori economici che effettuano operazioni economiche come quelle considerate dalla legge della futura adozione della norma, in modo tale che essi siano in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista per le operazioni da loro effettuate (v. in tal senso, Sentenza 26 aprile 2005, C-376/02, *Goed Wonen*, punto 45).

b) In riferimento alle norme di qualificazione delle operazioni imponibili (Titolo IV della dir. 2006/112)

1. cessioni di beni “non di lusso” effettuate nei confronti di ONLUS

L’art. 1, comma 130, della L. 244/2007 dispone che “*All’articolo 13 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, il comma 3 è sostituito dal seguente:*

«3. I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l’idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l’esclusione dal mercato o la distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l’acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d’impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa ai sensi dell’articolo 85, comma 2, del testo unico delle imposte dei redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto».”.

Per la comprensione della norma *retro* richiamata, va precisato che, con il termine ONLUS, acronimo di “organizzazione non lucrativa di utilità sociale”, si intendono le organizzazioni *non*

profit, la cui attività, regolata dagli artt. 10 e seguenti del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, viene considerata non commerciale ai fini IVA.

La disposizione *retro* richiamata, prevede che i beni non di lusso, non destinati al commercio ordinario a causa di imperfezioni, danni o vizi, siano considerati “distrutti”, se ceduti alle ONLUS, con la conseguente inapplicabilità dell’IVA.

La norma di nuova introduzione è incompatibile con la disposizione dell’art. 14, par. 1 della dir. 2006/112, nonché con l’art. 1, par 2 della citata direttiva, in relazione al principio di assoggettamento ad imposta delle cessioni effettuate a titolo oneroso, sino allo stadio del commercio al minuto.

Sicché la mancata applicazione dell’imposta a tali cessioni costituisce motivo di distorsione della concorrenza, obiettivo che le norme comunitarie riguardanti l’IVA tendono ad evitare.

Per completezza, va rilevato che, in forza della costruzione normativa della disposizione recata dall’art. 1, comma 130, della L. 244/2007, si può escludere che i beni oggetto di vendita siano inidonei all’utilizzo, ancorché presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi.

c) In riferimento alle norme di determinazione della base imponibile delle operazioni soggette ad IVA (Titolo VII della dir. 2006/112)

1. Estensione del riferimento del valore normale nelle vendite immobiliari

Con denuncia presentata nel luglio 2007, la scrivente ha riportato a codesta Commissione la grave infrazione commessa dal legislatore nazionale mediante introduzione del riferimento al valore normale per la valutazione della congruità del corrispettivo denunciato nelle vendite immobiliari.

Rinviamo per i dettagli alla nostra denuncia, protocollata da codesta Commissione al n 4 “Tassazione del valore normale nelle cessioni di immobili soggette ad IVA”.

Contrariamente alle aspettative alimentate, verso la fine dell’anno 2007, di un intervento di correzione sul punto le disposizioni della Finanziaria, anziché correggere la norma già in vigore, ne hanno aumentato la portata.

L’art. 1, comma 265, della L. 244/2007 recita testualmente:

“In deroga all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006 deve intendersi che le presunzioni di cui all'articolo 35, commi 2, 3 e 23-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, valgono, agli effetti tributari, come presunzioni semplici.”

Per effetto di tale disposizione, il riferimento al valore normale introdotto con il D.L. 223/2006 viene retroattivamente esteso anche alle vendite eseguite anteriormente alla data di introduzione del primo provvedimento (4 luglio 2006), incidendo, così, anche sul divieto di retroattività delle norme tributarie, sancito sia livello comunitario che nazionale e, qui, in particolare, dall’art.1, comma 2, della L. 212/2000 (cd. *Statuto del Contribuente*).

La modifica introdotta, inoltre, si manifesta illegittima rispetto al principio di *certezza* del diritto, nonché di legittimo affidamento, più volte tutelato dalla Corte di Giustizia (cfr., in tal senso, sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., Racc. pag. I-7281, punti 45-48; 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a., Racc. pag. I-4191, punto 29, nonché 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, Elmeka, Racc. pag. I-8167, punto 31)

E’, dunque, parere della scrivente che l’ampliamento, con efficacia retroattiva, del riferimento, ai fini accertativi, del valore normale sia incompatibile con la norma comunitaria di riferimento (art. 80 della dir. 2006/112), ove non si prevede la facoltà di applicazione del valore normale per le cessioni di beni immobili, oltre che illegittima in relazione ai principi generali di certezza del diritto e di legittimo affidamento, *retro* richiamati.

2. *Applicazione del valore normale per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti con diritto limitato alla detrazione*

L'art. 1, comma 261, lett. c), della L. 244/2007 ha sostituito il testo dell'art. 13, 3 comma, del d.P.R. 633/1972, come segue:

“all'articolo 13, il terzo comma è sostituito dai seguenti:

«In deroga al primo comma:

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;

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.

Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti»”.

In particolare, la lett. a) del terzo comma, nel testo così sostituito, prevede il confronto con il valore normale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti per i quali l'esercizio del diritto di detrazione sia limitato, all'ulteriore condizione che l'operazione sia effettuata da società che direttamente o indirettamente controlla il soggetto destinatario dell'operazione.

La norma riecheggia il disposto dell'art 80 della dir. 2006/112 ma se ne discosta per due profili:

(i) in primo luogo, considerando che la norma prevede la facoltà degli Stati membri di intervenire, applicando il confronto con il valore normale, in tre ipotesi, distinte (lettere a), b) e c) dell'art. 80, par. 1, della dir. 2006/112) ma unitarie, considerando l'indirizzo della norma (“Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure ...(...)”.

La disposizione nazionale utilizza la facoltà *retro* evidenziata solo parzialmente e, in particolare, per l'ipotesi descritta *sub* lettera a) dell'art. 80, par. 1, della dir. 2006/112, tralasciando le ulteriori situazioni descritte alle lettere b) e c) del medesimo par. 1 dell'art. 80.

A parere della scrivente, l'esercizio delle facoltà previste dalla direttiva non può essere selettivo, ma deve essere ispirato al rispetto degli obiettivi e dei principi generali della norma comunitaria, in particolare il principio della neutralità fiscale e il requisito di applicazione corretta, semplice ed uniforme (v., in tal senso, sentenze 12 gennaio 2006, causa C-246/04 Turn- und Sportunion Waldburg, punto 31, 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, Racc. pag. I-3369, punto 27, e «Goed Wonen», cit., punto 56).

Di conseguenza, l'introduzione parziale del principio stabilito dall'art. 80 della dir. 2006/112, limitatamente alla previsione ivi indicata alla lettera a), si manifesta illegittima.

Inoltre, la norma nazionale di recente introduzione prevede l'applicazione del confronto con il valore normale solo nell'ipotesi in cui l'operazione sia eseguita da “*società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto*”: si prevede, cioè, un vincolo societario tra soggetti agente e destinatario dell'operazione.

La norma comunitaria (art. 80, par. 2, della dir. 2006/112) prevede che

“Quando applicano l'opzione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono definire le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari cui tali misure si applicano.”.

Tale facoltà va, però, a parere della scrivente, collegata al principio indicato al par. 1 del citato art. 80 ove si precisa che la facoltà può essere esercitata per le operazioni eseguite nei confronti di soggetti “*con cui sussistono legami familiari, o altri vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici, quali definiti dallo Stato membro (...)*”.

La scrivente ritiene che la specificazione ammessa nel par. 2 dell’art. 80 non consenta di operare una scelta selettiva rispetto al perimetro applicativo individuato nel par. 1, nella parte *retro* evidenziata.

Di conseguenza, l’applicazione parziale del riferimento al valore normale alla sola ipotesi di vincoli societari, escludendo le altre situazioni indicate dalla norma comunitaria sopra evidenziata, si manifesta illegittima, oltre che in riferimento al disposto normativo, in relazione al divieto di discriminazione, espressione specifica del principio generale di uguaglianza nel diritto, in applicazione del quale situazioni analoghe non possono essere trattate in maniera diversa e situazioni diverse non possono essere trattate in maniera uguale, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato (v., in tal senso, sentenze 18 maggio 1994, causa C-309/89, Codorniu/Rat (Racc. pag. I-1853, punto 26); 17 luglio 1997, causa C-354/95, National Farmers’ Union e a. (Racc. pag. I-4559, punto 61), e 6 ottobre 2005, causa C-291/03, MyTravel (Racc. pag. I-8477, punto 44).

3. determinazione del valore normale in riferimento alle cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soggetti sottoposti a vincoli societario

Si è visto *retro sub 2* che il legislatore nazionale ha introdotto il confronto con il valore normale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da società che direttamente o indirettamente controllano il soggetto destinatario dell’operazione.

Ai fini della determinazione del “valore normale”, da applicare in tali ipotesi, l’art. 1, comma 261, lett. d) della L. 244/2007, modificando l’art. 14 del d.P.R. 633/1972, prevede testualmente che

“all’articolo 14 sono aggiunti, in fine, i seguenti commi:

«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.»

All’evidenza, la disposizione nazionale di nuova introduzione prevede ~~una~~ un duplice riferimento: (i) al valore normale, quale “costo”, se l’oggetto del trasferimento rientra nell’attività propria dell’impresa; (ii) quale “prezzo” normalmente praticato, negli altri casi.

Va segnalato a codesta Commissione che, per “attività propria”, si intende l’attività che qualifica e realizza l’attività normalmente esercitata (v., in tal senso, Circ. Min. 3 agosto 1979, n. 25/364695).

La distinzione *retro* evidenziata è incompatibile con le disposizioni comunitarie e, in particolare, con l’art. 72 della dir. 2006/112.

In tale contesto, va segnalato che le norme nazionali non hanno espressamente recepito il principio contenuto nell’art. 74 della dir. 2006/112. Sicché, in assenza di specifica previsione, ai prelievi di beni da parte dell’operatore, ovvero alle destinazioni a finalità estranee all’attività esercitata, si rende applicabile il valore normale con riferimento al prezzo mediamente praticato, anziché, come previsto dalla norma *retro* richiamata (art. 74, dir. 2006/112) al costo.

Va ancora segnalato, per connessione, il mancato recepimento, da parte del legislatore italiano, dei principi indicati agli artt. 76 e 83 della dir. 2006/112, in riferimento al valore normale, pari al costo, per i trasferimenti, da parte di un operatore, di beni a destinazione di un altro Stato membro, soggetti ad imposizione nel territorio di destinazione ai sensi degli artt. 17 e 21 della dir. 2006/112.

4. determinazione del valore normale per le prestazioni di servizi riguardanti la concessione in uso ai dipendenti di mezzi di trasporto aziendali

L'art. 1, comma 261, lett. c) della L. 244/2007 ha modificato il testo dell'art. 13 del d.P.R. 633/1972, prevedendo, fra l'altro, "...*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.*".

La successiva lett. d) del citato art. 1 prevede che:

"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 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»;"

La norma ivi richiamata (art. 51, quarto comma, lett. a) del d.P.R. 917/1986, prevede testualmente che *"per gli autoveicoli indicati nell' articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente."*

I commenti dell'Amministrazione finanziaria (v., in tal senso, circ. 6 del 20 febbraio 2008 del Dipartimento Delle Finanze) precisano sul punto che *"al fine di semplificazione e di coordinamento con la disciplina in materia di imposte sul reddito, viene stabilito che per tali operazioni il valore normale di normale sia determinato in funzione dello stesso parametro cui è commisurato il <<fringe benefit >> ai fini dell'Irpef (...)"*.

E' evidente l'infrazione alla disposizione comunitaria, in particolare, all'art. 72 della dir. 2006/112, laddove la norma nazionale prescrive di conformare il valore normale, nell'ipotesi *retro* descritta di affidamento di automezzi aziendali al personale dipendente, ad un valore previsto per l'imposizione diretta, frutto di un calcolo che non tiene conto dell'effettivo utilizzo del bene concesso in uso.

5. determinazione della base imponibile per le cessioni di beni acquistati con detrazione ridotta

L'art. 1, comma 261, lett. c) della L. 244/2007 ha modificato l'art. 13, terzo comma, del d.P.R. 633/1972, prevedendo, fra l'altro, che *"b) per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti.*

Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti".

La nuova disposizione nazionale introduce, in sostanza, una valutazione della base imponibile in funzione della detrazione operata all'atto dell'acquisto, senza prevedere alcun limite applicativo.

La norma si manifesta in palese contrasto con le disposizioni comunitarie, considerando che tale previsione non è prevista, nemmeno come facoltà, nell'ambito del Titolo VII della dir. 2006/112.

Per completezza, occorre, inoltre sottolineare che l'art. 136 della dir. 2006/112 prevede che *"Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:*

a) *le cessioni di beni, già destinati esclusivamente ad un'attività esente a norma degli articoli 132, 135, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, dell'articolo 379, paragrafo 2 e degli articoli da 380 a 390, ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione;*
 b) *le cessioni di beni il cui acquisto o la cui destinazione siano stati esclusi dal diritto alla detrazione dell'IVA conformemente all'articolo 176.*”.

In tali ipotesi, ben individuate dalla norma nazionale *sub art. 10, 1 comma, n. 27 quinquies*, secondo cui “Sono esenti dall'imposta (...) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2.”, non è prevista alcuna esenzione parziale, in riferimento all'esercizio parziale del diritto di detrazione nel momento di acquisto del bene, oggetto di successiva rivendita.

d) In riferimento alle disposizioni che regolano le esenzioni (Titolo IX della dir. 2006/112)

1. esenzione a favore di gruppi consortili

L'art. 1, comma. 261, lett. b) della L. 244/2007 ha aggiunto un nuovo secondo comma dell'art. 10 del d.P.R. 633/1972, prevedendo testualmente che “b) all'articolo 10 è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse».”.

L'entrata in vigore di tale norma è disposta, ai sensi dell'art. 1, comma, 264, lett. a) della L. 244/2007, al 1 luglio 2008. Con l'art. 82, comma 16, del D.L. 25 giugno 2008 n. 112, tale termine è stato differito al 1 gennaio 2009.

Seppur non immediatamente in vigore, la norma si manifesta prospetticamente illegittima per la mancanza di una corrispondente previsione dell'ambito del Titolo IX della dir. 2006/112 e per il mancato rispetto della procedura descritta dall'art. 395 della citata dir. 2006/112.

Correlativamente alla previsione *retro* evidenziata, il successivo comma 262 dell'art. 1 della L. 244/2007 prescrive testualmente che “All'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e successive modificazioni, i commi da 1 a 3-bis sono abrogati”.

L'abrogazione delle disposizioni ivi prevista, con effetto 1 luglio 2008 (cfr. art. 1, comma 264, lett. a) della L. 244/2007) determina la cessazione del regime di esenzione IVA per i servizi ausiliari resi nell'ambito di gruppi bancari e assicurativi a partire dal 1° gennaio 2009.

Tale soppressione appare in aperto contrasto con la disciplina dell'art. 135, par. 1, lett. a) della dir. 2006/112.

2. esenzione delle prestazioni di medicina legale

L'art. 1, comma 80 della L. 244/2007 prevede che “Al fine di armonizzare la legislazione italiana con la normativa comunitaria, le prestazioni professionali specifiche di medicina legale sono assoggettate al regime ordinario dell'imposta sul valore aggiunto a decorrere dal periodo d'imposta 2005”.

La disposizione recepisce il principio di limitazione dell'esenzione prevista dall'art. 132, par. 1, lett. c) della dir. 2006/112, siccome interpretato dalla Corte di Giustizia (v., in tal senso, sentenza 20 novembre 2003, causa C-212/01, *Margarete Unterpertinger*).

Sulle motivazioni e sui profili applicativi di tale disposizione si rinvia alla circolare 13 marzo 2008 n. 20/E.

Il profilo di incompatibilità non riguarda la questione sostanziale, quanto la sua applicazione retroattiva (al 1 gennaio 2005) che, all'evidenza, non tiene conto del principio di legittimo affidamento e di certezza del diritto, che impedisce l'introduzione di norme con effetto retroattivo (v. in tal senso, Sentenze 26 aprile 2005, C-376/02, *Goed Wonen*, punto 45; 29 aprile 2004, C-487/01 *Gemeente Leusden*, 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Schloßstraße*, 3 dicembre 1998, causa C-381/97, *Belgocodex*).

e) In riferimento alle disposizioni che regolano gli obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi (Titolo XI della dir. 2006/112)

1. Responsabilità solidale tra cedente e acquirente, anche se privato, per il pagamento dell'imposta nelle cessioni di immobili ad un prezzo inferiore a quello reale

L'art. 1, comma 164 della L. 244/2007 prevede che "All'articolo 60-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente:

«3-bis. Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione»".

La previsione di solidarietà nel pagamento dell'imposta dovuta appare, a prima vista, compatibile con il disposto dell'art. 205 della dir. 2006/112, secondo cui "Nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA."

LA previsione, inoltre, sembra coerente con le indicazioni della Commissione europea (Doc. Com. 2004/260 del 16 aprile 2004).

Tuttavia, proprio in tale documento di codesta Commissione (par. 6.1.4) si legge che "Per alleggerire l'onere della prova nei meccanismi di frode complessi, alcuni Stati membri hanno rafforzato di recente la loro legislazione antifrode introducendo la "responsabilità in solido" in campo fiscale. L'applicazione di questo tipo di responsabilità comporta che, se un soggetto d'imposta sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente dell'altro contraente, esso sia responsabile del pagamento dell'IVA dovuta dal contraente. In alcuni Stati membri, l'introduzione della responsabilità in solido ha avuto un chiaro effetto deterrente e sembra essere efficace. Questa misura trova il suo fondamento giuridico nell'articolo 21 della direttiva 77/388/CEE, a condizione che venga rispettato il principio della proporzionalità".

L'applicazione del principio di solidarietà va, dunque, limitata al soggetto passivo destinatario dell'operazione e non anche al soggetto privato.

Sicché la norma nazionale di nuova introduzione si manifesta incompatibile con l'art. 205 della dir. 2006/112.

f) In riferimento alle disposizioni che regolano i regimi speciali (Titolo XII della dir. 2006/112)

1. esonero per i contribuenti cd. "minimi"

L'art. 1, commi da 96 a 117, della L. 244/2007, hanno introdotto un regime speciale di esonero totale dall'IVA per i soggetti cd. minimi, cioè, con un volume d'affari annuo inferiore a € 30.000.

Il Capo 1 del Titolo XII della dir 2006/112 (artt. da 281 a 294) raggruppa le situazioni di specialità in relazione ad un profilo soggettivo, cioè, lo *status* (di piccolo contribuente) dell'operatore; mentre gli ulteriori Capi (dal secondo al sesto: artt. da 295 a 369) sono riservati alla trattazione di situazioni oggettive, determinate dalla particolare attività esercitata.

Restringendo l'attenzione sul Capo 1, va osservato che gli articoli *retro* richiamati (281-294) sono suddivisi in tre sezioni, riguardanti, specificamente, le modalità semplificate d'imposizione e di riscossione (art. 281), le cd. franchigie o riduzioni decrescenti (artt. 282-292) e, infine, la relazione e riesame delle misure adottate dai governi degli Stati membri (artt. 293 e 294).

Dal raffronto tra la prima e la seconda sezione non può sfuggire la diversa costruzione: per la prima (libera facoltà di semplificazione purché si tassi) l'applicazione di norme derogatorie è giustificata dalla difficoltà applicativa delle regole ordinarie per i piccoli contribuenti, con riferimento, quindi, al principio di proporzionalità; per la seconda, cioè, per i casi in cui si preveda l'esonero della tassazione, la semplificazione non è libera ma, oltre ad essere giustificata, come nel primo caso, dal superamento di difficoltà applicative, trova, in ogni caso, un limite nel principio di distorsione: più chiaramente, l'esonero deve essere applicato con giudizio, cioè, con soglie applicative contenute, per evitare la distorsione del Contribuente "Minimo" rispetto al Contribuente "Normale".

Dalle norme *retro* richiamate, si può desumere che gli Stati membri che hanno introdotto le franchigie all'origine, cioè applicando l'art. 14 della direttiva n. 67/228, possono mantenerle (art. 284 par. 1); gli Stati membri che, invece, applicavano le franchigie al 17 maggio 1977, cioè, alla data di adozione della VI direttiva CEE, possono, alternativamente: (i) se la franchigia era inferiore (all'epoca) a 5.000 ECU, aumentarla sino a 5.000 euro (art. 284, par. 2); (ii) se la franchigia era pari o superiore (all'epoca) a 5.000 ECU, aumentarla per mantenerne il valore reale (art. 286).

Infine, gli Stati membri dell'Unione europea nel periodo iniziale, che non si sono avvalsi della facoltà di introduzione delle franchigie previsto dall'art. 14 della direttiva 11 aprile 1967, n. 67/228/CEE possono concedere una franchigia, limitandone, però gli effetti ad un volume d'affari non superiore a 5.000 euro (art. 285).

Quale che sia il regime temporale applicabile alla Repubblica italiana, il limite introdotto dalle disposizioni *retro* richiamate, contenute nella Legge Finanziaria 2008, appare ben superiore alle previsioni della dir. 2006/112.

Sicché la norma appare incompatibile sia perché produttiva di effetti distorsivi, sia perché introdotta in spregio della procedura di preventiva autorizzazione, prevista dall'art. 295 della direttiva n. 2006/112.

L'incompatibilità è confermata considerando che il Governo italiano ha introdotto la disposizione con effetto 1 gennaio 2008, senza attendere la pubblicazione nella GUUE dell'autorizzazione del Consiglio europeo per l'introduzione di tale provvedimento, richiesta ai sensi dell'art. 395, par. 1 della dir. 2006/112, con lettera indirizzata alla Commissione europea in data 15 novembre 2007 ed autorizzata dalla Commissione europea in data 30 giugno 2008 (doc. Com (2008) 404).

Va, in ogni caso, segnalato che il provvedimento di esenzione appare incompatibile con la norma comunitaria (art. 395, par. 1, secondo periodo della dir. 2006/112) ove si prescrive che le misure derogatorie debbano essere "di misura trascurabile", considerando la vastità della platea dei contribuenti interessati all'esonero, secondo le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria (circ. 22 dicembre 2007 n. 73).

Milano, 9 luglio 2008