

Rutigliano, 29 giugno 2023

SPETT.LE SEGRETERIA VI COMMISSIONE FINANZE – CAMERA DEI DEPUTATI

INDIRIZZO MAIL: COM.FINANZE@CAMERA.IT

OGGETTO: CONTRIBUTO IN FORMA SCRITTA, IN MATERIA DI IVA E DI SOCIETA' DI CAPITALI A RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA LA PROPOSTA DI LEGGE C. 75 MARATTIN E IL DISEGNO DI LEGGE C.1038 GOVERNO RECANTI: «DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE».

PREMESSA

Come rappresentato per le vie brevi, sono in corso di esame da parte della Commissione Finanze della Camera dei deputati la proposta di legge C. 75 Marattin e il disegno di legge C. 1038 Governo recanti: «Delega al Governo per la riforma fiscale».

Al riguardo, ai fini dell'istruttoria legislativa, aderendo all'invito di codesta Commissione, si presenta con questo documento il contributo in forma scritta della scrivente **Associazione Liberi Professionisti del Sud Italia** (in sigla **ALP SUD**), affinché possa essere messo a disposizione dei deputati della Commissione, nonché per ogni altra finalità ritenuta utile, nulla ostando altresì alla sua pubblicazione sul sito internet della Camera.

Il contributo si pone come obiettivo quello di analizzare la delega per i criteri proposti in materia di Iva e di Procedimento accertativo per le Società di Capitali a ristretta base partecipativa.

IVA

In ambito Iva, oltre alla direttiva 2022/542/UE (direttiva espressamente richiamata dalla delega e relativa alla fissazione delle aliquote), l'8 dicembre 2022 è stata lanciata dalla Commissione UE una nuova iniziativa (progetto VIDA – VAT in the Digital Age) con cui tra il 2024 e il 2028 gli scambi unionali saranno soggetti ad una forma di controllo centralizzato con invio da parte degli operatori di una reportistica (*Digital Reporting Requirements*) con termini molto stringenti (entro due giorni dall'effettuazione dell'operazione Intra-UE). Tale progetto, che determina anche, a livello unionale, l'adozione in termini di interoperabilità della fattura elettronica europea, è strettamente connesso alla riforma sostanziale degli scambi IntraUE che si dovrebbe realizzare con l'adozione della direttiva proposta dalla Commissione Europea con il documento COM (2018) 329 finale del 25 maggio 2018. Sempre in materia Iva, due provvedimenti che rivestono particolare importanza, sul piano europeo, sono la riforma dei cd *Quick Fixes* (entrata in vigore dal 1° gennaio 2020) e la riforma del commercio elettronico (in vigore dal 1° luglio 2021).

Entrambe le modifiche normative sono state recepite nell'ordinamento nazionale, ma presentano tutt'ora dei disallineamenti, ad esempio per quanto riguarda i presupposti impositivi ovvero in materia di vendite a catena.

Per quanto riguarda l'Iva, la delega si propone, da una parte, di riadeguare le norme interne ai principi unionali della neutralità, effettività e proporzionalità e, dall'altra, di fornire un testo unico che fornisca una disciplina ordinata e sistematica dell'imposta.

Entrambi gli scopi si ritengono necessari ed improcrastinabili, in quanto la legiferazione d'urgenza, specialmente con finalità antievasione, che ha caratterizzato gli ultimi anni, ha creato un quadro normativo del tutto incerto, arricchito da una cospicua produzione di prassi e giurisprudenza in alcuni casi in contrasto tra di loro.

Certamente in relazione al primo scopo l'intervento deve riguardare:

- i presupposti impositivi. Per i quali la norma nazionale presenta profili di non perfetto recepimento delle norme unionali, in particolare quanto al piano oggettivo e territoriale;
- alcuni specifici istituti di particolare rilevanza, quali il corretto esercizio del diritto a detrazione ovvero le rettifiche della base imponibile ovvero il momento di effettuazione dell'operazione ovvero l'accessorietà;
- alcuni meccanismi che hanno di fatto creato delle distorsioni al sistema facendo esplodere il credito Iva: si consideri il reverse charge e lo split payment;
- l'armonizzazione ai principi formulati nel tempo dalla Corte di Giustizia UE.

In relazione poi alla creazione di un testo unico Iva, l'intervento deve riguardare:

- l'allineamento della norma al processo di rifusione realizzato dalla Commissione UE nel 2006 con la direttiva 2006/112/CE;
- il coordinamento tra le diverse norme nazionali che si occupano di Iva;
- l'adeguamento del linguaggio che ancora risente di istituti del tutto superati o di espressioni che risultano fuorvianti.

In effetti, l'intera legislazione Iva creata, almeno nelle sue scelte essenziali, più di 50 anni fa non tiene conto in modo puntuale di tutte le modifiche introdotte sul piano normativo dal legislatore unionale, ma ancora di più non ha correttamente recepito le pronunce della Corte di Giustizia e degli orientamenti del Comitato Iva, orientamenti che seppur non vincolanti, sono di sicuro ausilio nella soluzione di singoli problemi. Inoltre, esistono diversi testi di leggi a cui è necessario far riferimento per disciplinare ai fini Iva una singola operazione.

Seguendo lo schema di disegno della legge delega si procede alla seguente analisi di tipo tecnico.

La proposta del Governo contiene le principali modifiche relative all'IVA all'art. 7 (la cui rubrica espressamente recita "Principi e criteri per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto").

In particolare:

- **Il punto 1, lett. a), dell'art. 7** prevede un criterio di ridefinizione dei presupposti dell'imposta. Proprio sui presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali esistono delle

diffomità rispetto al dettato unionale di particolare rilevanza che vanno effettivamente affrontati. Certamente il prevedere, come indicato dalla relazione di accompagnamento, una specifica valorizzazione del concetto economico sostanziale rispetto a quello giuridico proprio del nostro ordinamento, ci lascia piuttosto perplessi, a meno che non si voglia limitare tale approccio a casi specifici, specialmente se collegati a fenomeni di difficile classificazione perché informati a principi innovativi. Si pensi alla disciplina Iva delle criptovalute, o degli NFT. In generale quello che è auspicabile in materia, ad esempio, di cessione di beni, è un recepimento normativo puntuale delle interpretazioni della Corte di Giustizia per avere un quadro di riferimento stabile, non lasciando alle interpretazioni spazi che sono fonti di complicazioni. Per fare un esempio, a causa della scarsa chiarezza normativa, gli interventi discordanti della prassi e della giurisprudenza in tema di trattamento IVA dei derivati hanno, di fatto, indotto a considerare i differenziali generati dai derivati di copertura, talvolta, base imponibile dell'operazione esente, talvolta, fuori campo per carenza di sinallagma (soluzione da preferirsi). Ebbene, per questa tipologia di contratti, ed in generale degli altri contratti aleatori, sarebbero opportune delle direttive-guida da parte del legislatore che possano evitare interpretazioni dissonanti come quella descritta.

In riferimento al requisito territoriale, si condivide l'opportunità di meglio specificare il luogo in cui l'operazione di cessione di beni rileva ai fini IVA, a seconda che gli stessi siano o meno trasportati o spediti da un Paese all'altro. Il tema ha inevitabilmente delle ripercussioni sulla gestione della territorialità dell'imposta nelle operazioni a catena. In seguito all'introduzione dell'art. 36-bis della Direttiva IVA, come noto, è stato introdotto un criterio per individuare all'interno di una catena di operazioni intraUE la cessione a cui imputare il trasporto. La norma, recepita all'art. 41-ter DL 331/93, crea qualche difficoltà quando si tratta di coordinarla con l'art. 58 dello stesso decreto che, quale condizione di non imponibilità della cessione nazionale precedente alla cessione intraUE, richiede che il trasporto sia a cura o a nome del cedente. Sempre nell'ambito delle operazioni triangolari, occorrerebbe una rilettura delle norme interne, da un lato, ancorata alla ratio di tali disposizioni, le quali sono intese a semplificare gli scambi evitando l'apertura di inutili partite IVA, dall'altro, in chiave evolutiva, considerando che l'obiettivo ultimo a cui si mira è la tassazione nel Paese di consumo del bene (così come è giusto che sia considerata la natura stessa dell'imposta). Ebbene, in tale ottica, le disposizioni relative alla gestione dei profili IVA delle operazioni triangolari dovrebbero essere applicabili anche quando l'acquirente finale non è un soggetto passivo IVA, in quanto la cessione nei suoi confronti, territorialmente rilevante nel Paese di destinazione dei beni, può essere gestita senza alcun problema ricorrendo al regime speciale OSS e, dunque, evitando l'identificativo IVA (ad oggi, invece, in questo caso necessario).

Un requisito non ben valorizzato dalla delega (a meno non lo si ricomprenda nei presupposti dell'imposta) è quello temporale su cui è necessario un intervento per distinguere in modo netto l'effettuazione dell'operazione dall'esigibilità dell'imposta modificando l'art. 6 del DPR 633/72. Sul punto sono da segnalare delle posizioni della Corte di Cassazione (si vedano le sentenze 1468 del 22 gennaio 2020 ovvero 17827 del 22/06/2021) che necessitano di essere correttamente trasposte in norme ovvero superate attraverso il corretto recepimento delle regole unionali.

- **Il punto 1, alle lett. b) e lett. d),** si occupa in modo più dettagliato e concreto rispettivamente delle operazioni esenti e del diritto a detrazione, con particolare riferimento al settore immobiliare che occorre necessariamente semplificare. I due temi sono strettamente collegati specialmente con riferimento al meccanismo del *pro-rata* generale e specifico. Proprio in riferimento a questo si evidenzia che la norma unionale, pur ammettendo un *pro-rata* generale, predilige l'applicazione di un *pro-rata* specifico che tenga in debita considerazione

l'effettivo utilizzo del bene. Quindi, si condividono le posizioni espresse nella delega di rendere facoltativo l'utilizzo del *pro-rata* generale, ma è necessario che le regole che verranno inserite nei decreti delegati provvedano ad introdurre nuove regole per la gestione dei beni promiscui. Sotto questo punto di vista deve essere riformulato anche l'art. 36 del DPR 633/72 relativo alla gestione della contabilità separata (utilizzato solitamente per situazioni in cui l'operatore gestisca contestualmente più attività) per consentire a chi opta di non rimanere vincolato al regime, al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'art 19-bis dello stesso DPR 633/72, nel caso in cui, durante il periodo di separazione si acquistino beni ammortizzabili. Sempre in riferimento al *pro-rata* generale, il quale resterebbe, comunque, in vigore, occorre depurare la norma dell'art. 19-bis del DPR 633/72 dal concetto di indetraibilità specifica in riferimento a quelle operazioni [ad esempio, le operazioni accessorie ad operazioni imponibili, oppure esenti ex art. 10, comma 1, nn. da 1) a 9)], che non entrano nel calcolo del *pro-rata*. Ciò in quanto, una volta individuato un criterio di detraibilità generico e forfettario, esso va applicato alla totalità delle operazioni passive senza esclusione alcuna.

Un accenno a parte meritano poi le operazioni accessorie di cui all'art. 12 DPR 633/1972. Nel tempo si è sviluppato un certo orientamento della prassi diretto a valorizzare l'elemento soggettivo, nel senso che una prestazione è accessoria se è effettuata tra gli stessi soggetti dell'operazione principale. Ebbene, anche in una logica sostanzialistica a cui mira la riforma, l'accessorietà dovrebbe essere valutata piuttosto in relazione alla funzione dell'operazione "servente" a quella principale, e non sulla base dei soggetti coinvolti ovvero dai flussi di fatturazione.

- **Il punto 1, lett. c),** si occupa di razionalizzare il numero e la misura delle aliquote Iva, ispirandosi ai principi espressi dalla citata direttiva 2022/542/UE. Per questo tema, al di là delle scelte che il legislatore nazionale deve fare entro il 7 ottobre 2023, è chiaro che il disegno di legge delega individua alcune pecche dell'attuale regime connesso, ad esempio, ad aliquote ridotte applicate difformemente in riferimento a beni e servizi simili (si pensi alla differenza tra la tassazione del latte fresco e quello a lunga conservazione), ovvero aliquote ridotte che non sono destinate a soddisfare le esigenze di maggior rilevanza sociale e di interesse generale. Proprio per questo un punto da evidenziare consiste nella necessità di rivedere le tabelle connesse al DPR 633/72, non solo in termini di scelta su cosa applicare, nei limiti dell'allegato III della direttiva, le aliquote ridotte, ma anche in termini di classificazione dei singoli beni. In questo senso andrebbe imposto al legislatore delegato di allineare le voci doganali richiamate dalle tabelle alla nomenclatura combinata. Inoltre, per alcuni beni, la nomenclatura combinata non dovrebbe essere qualificante per dare maggiore importanza alla funzione esplicitata dal bene agevolabile. Si pensi a tutto il tema che ha interessato (e non ancora risolto) le lettiere per gatti ovvero gli integratori alimentari.
- **Il punto 1, lett. e),** si occupa del recepimento della direttiva 2022/542/UE per quanto riguarda l'importazione di opere d'arte ovvero per l'applicazione di aliquote ridotte alle cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione. Per gli oggetti d'arte sarebbe necessario fornire qualche regola normativa per poter applicare le aliquote ridotte anche a quelle opere realizzate con l'ausilio di software, allineando la normativa alle posizioni espresse dalla Corte di Giustizia. Quindi la delega potrebbe essere estesa ad una revisione della definizione di opera d'arte nell'ambito della più ampia definizione prevista dal legislatore unionale.
- **Il punto 1, lett. f),** si occupa di razionalizzare la disciplina del gruppo Iva al fine di semplificare le misure per l'accesso e l'applicazione dell'istituto. In effetti, non solo di

semplificazione all'accesso bisognerebbe parlare, ma di perimetro di funzionamento del gruppo Iva, ammettendo nello stesso anche soggetti che non rivestono la posizione di soggetto passivo d'imposta (come, ad esempio, le holding pure) ovvero di regolamentazione operativa dei passaggi al momento della costituzione del gruppo Iva ovvero di scioglimento dello stesso. A titolo esemplificativo, si fa riferimento alle criticità legate alla ricezione da parte del gruppo di fatture in cui è indicata la partita Iva di uno dei partecipanti "ante adesione"; fattispecie che non consente di esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta da parte del gruppo.

- **Il punto 1, lett. g)**, si occupa della razionalizzazione della disciplina Iva degli enti del terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale. La materia è di sicuro interesse anche se la normativa sul piano Iva attende ancora un'autorizzazione da parte di Bruxelles. Comunque, un profilo, messo in evidenza dalla relazione di accompagnamento e ribadito dal dossier predisposto dal servizio studi del Senato e della Camera per seguire il cammino parlamentare della delega, è la difficile convivenza tra la legge delega e la riforma degli enti associativi (art. 5, comma 15-quater del DL 146/2021). Sul punto sarebbe necessario prevedere una proroga all'entrata in vigore della riforma (che, si ricorda, è in risposta ad una vecchia procedura d'infrazione sollevata dall'UE all'Italia), piuttosto collegandola al cammino della delega.

Al di fuori dei punti indicati dal disegno di legge delega e quali ulteriori riflessioni da farsi nell'iter parlamentare sarebbe necessario pensare di implementare la delega con una previsione esplicita di un criterio che riveda l'attuale norma relativa alle **note di variazione** (art. 26 del DPR 633/72), per riportarle nell'alveo della direttiva e, in particolare per allinearle al combinato disposto dell'art. 90 e 185 della direttiva che si occupano di disciplinare rispettivamente la variazione della base imponibile e la rettifica delle detrazioni. L'attuale normativa, tra facoltà e obblighi e con riferimenti incrociati, ha determinato una prassi amministrativa immensa e una serie di distorsioni applicative, con posizioni non conformi alla direttiva. In particolare, la rettifica della base imponibile e dell'Iva, in caso di mancato pagamento, dovrebbe essere svincolata dalle procedure concorsuali. Nel senso che, la richiesta di una prova da parte dell'ordinamento circa la probabile lunga durata di un pagamento che giustificerebbe la rettifica, quale può essere l'apertura di una procedura concorsuale è giustificabile. Tuttavia, la stessa non dovrebbe essere l'unica prova possibile. La suddetta rettifica dovrebbe essere collegata piuttosto all'inesigibilità del credito che può sussistere già nel caso di un rifiuto di pagamento serio e definitivo da parte del debitore (ad esempio, nell'ambito di un processo esecutivo, quando il debitore contesti il credito). Per i crediti di minore importo, occorrerebbe poi uniformare la disciplina Iva rispetto all'art. 101, comma 5, TUIR, che prevede la deducibilità delle perdite su crediti di modesta entità decorsi sei mesi dalla scadenza del pagamento.

Si richiede, infine, l'ulteriore impegno del legislatore delegato a rivedere (come sopra evidenziato) tutti quegli istituti che, in modo diretto ed indiretto, contribuiscono ad intaccare la corretta applicazione del principio di neutralità e di effettività dell'imposta (si pensi ai regimi di *split payment* o di *reverse charge* o alle regole previste in caso di irregolare fatturazione).

PROCEDIMENTO ACCERTATIVO PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA

Passando alle Società di capitali a ristretta base partecipativa, nel lodevole intento di assicurare la certezza del diritto tributario, si dovrebbe intervenire all'articolo 15, comma 1, lett. g), dello schema di delega e sostituire il punto 3) con il seguente:

3) la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata (*togliere "sulla base di elementi certi e precisi"*) l'esistenza di **maggiori** componenti reddituali positivi (*togliere "non contabilizzati"*) **comunque non di natura presuntiva** o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la (*togliere "medesima"*) natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci; **in ogni caso l'accertamento dei maggiori redditi finanziari in capo ai soci deve avvenire sulla base di circostanze di fatto specifiche e puntuali ulteriori rispetto alla ristrettezza della base partecipativa.**

La finalità della disposizione è quella di precisare meglio che non tutti gli accertamenti emessi a carico della società di capitali partecipata sono suscettibili di essere riversati sui soci ma solo quelli fondati su elementi non presuntivi (ad es., movimentazioni di cassa in nero). Si vuole inoltre disporre che, in considerazione, per un verso, del vastissimo patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria nonché, per altro verso, della estrema indeterminatezza della nozione di "ristretta base sociale" - che rende molto difficoltosa la difesa del contribuente -, il ribaltamento sui soci dei maggiori redditi accertati in capo alla società è ammesso solo se il Fisco dispone di informazioni che indicano una maggiore capacità contributiva dei soci (ad es., movimentazioni bancarie non giustificate, tenore di vita non congruo rispetto ai redditi dichiarati, eccetera).

Sperando che le osservazioni fatte possano essere utili al dibattito parlamentare e ringraziando dell'opportunità offerta, si resta a disposizione per qualsiasi chiarimento o approfondimento in merito dovesse occorrere

Distinti saluti.

IL PRESIDENTE
Rag. Antonio Vito RENNA



Hanno collaborato:

Prof. Avv. Benedetto Santacroce, Dott. Luigi Lovecchio, Dott.ssa Chiara Stella Antonicelli, Dott. Francesco Cafarchia, Avv. Luigi Quercia, Rag. Antonio Vito Renna, Dott. Domenico Renna, Dott. Tetro Michele, Dott. Bufano Antonio.