



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Fiscalità d'Impresa

Roma, 02/03/2022

Prot. 0001842

Com. n. 06

Oggetto: Principali novità in materia di IVA contenute nel c.d. decreto fiscale 2022 – Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 5/E del 25 febbraio 2022.

Con la Circolare n. 5/E del 25 febbraio 2022, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle novità IVA introdotte dal decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 (c.d. “decreto fiscale 2022”), illustrando, in particolare:

- il trattamento Iva sulle operazioni effettuate nei confronti di organismi dell’Unione europea finalizzate a fronteggiare la pandemia Covid-19;
- la rilevanza Iva delle operazioni effettuate dagli enti associativi;
- l’imponibilità dei servizi di trasporto internazionale effettuati da subvettori.

Di seguito, i principali argomenti esaminati dall’Amministrazione finanziaria, rinviando, per gli opportuni approfondimenti, alla circolare che si allega.

1. Non imponibilità iva delle cessioni dei c.d. beni anti-covid e connesse prestazioni di servizi a organismi UE

In primis, la circolare esamina la fattispecie di non imponibilità ai fini Iva delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi anti Covid-19 ad organismi comunitari, introdotta dall’articolo 5, commi 15-bis e 15-ter del decreto fiscale 2022, al fine di rispondere alle esigenze della pandemia.

In particolare, recependo le indicazioni fornite dalla direttiva Ue n. 2021/1159 – che a sua volta ha modificato la direttiva n. 2006/112/Ce (“direttiva Iva”) – l’articolo 5, commi 15-bis e 15-ter, del decreto fiscale, ha incluso, tra le operazioni non imponibili di cui all’articolo 72, comma 1, del Dpr n. 633/1972, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate *“nei confronti della Commissione europea o di un’agenzia o di un organismo istituito a norma del diritto dell’Unione europea, qualora la Commissione o tale agenzia od organismo acquisti tali beni o servizi nell’ambito dell’esecuzione dei compiti conferiti dal diritto dell’Unione europea al fine di rispondere alla pandemia di COVID-19”*.

La suddetta ipotesi di “non imponibilità”, in base a quanto previsto dalla norma, si applica a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, ossia retroattivamente rispetto alla data di emanazione della norma.

A tale riguardo, la circolare si sofferma sul trattamento applicabile relativamente alle operazioni assoggettate ad IVA prima del 21 dicembre 2021, data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. n. 146 del 2021: i soggetti fornitori potranno emettere note di variazione in diminuzione dell'imposta a suo tempo addebitata, ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, con riferimento a quelle forniture di beni e servizi per le quali siano a conoscenza della destinazione d'uso in coerenza con l'anzidetta norma.

In particolare, viene precisato che:

- la data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2021, ossia entro il 2 maggio 2022;
- la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

Inoltre, considerata l'eccezionalità della fattispecie nonché i tempi ristretti entro i quali può essere emessa la nota di variazione in diminuzione, l'Agenzia ritiene che il fornitore possa emettere un'unica nota cumulativa per ciascun cessionario/committente individuato dalla norma, richiamando le singole fatture alle quali si riferisce e le relative somme.

L'Agenzia delle Entrate analizza poi, l'eventuale venir meno dei presupposti per beneficiare della non imponibilità: tale condizione, secondo le indicazioni fornita dal documento di prassi, deve essere comunicato dai soggetti interessati all'Amministrazione finanziaria e, in tal caso, l'operazione deve essere assoggettata a Iva dal fornitore alle condizioni applicabili alla data in cui è stata effettuata l'operazione.

2. Modifiche alla disciplina iva degli enti associativi

La circolare illustra, inoltre, le modifiche introdotte dall'art. 5, commi 15-quater, 15-quinquies e 15-sexies, del citato decreto fiscale 2022 alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, con particolare riferimento alla rilevanza delle operazioni effettuate da alcuni enti non commerciali di tipo associativo nei confronti di soci e associati.

Le modifiche, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, rispondono all'esigenza di conformare la disciplina nazionale a quanto previsto dall'art. 132 della direttiva 2006/112/Ce relativamente ad operazioni effettuate dagli enti associativi verso soci e associati, specificando, a tale riguardo, che la Commissione europea, con procedura di infrazione n. 2010/2008, ha eccepito allo Stato italiano l'impossibilità di considerare escluse dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni di beni e le erogazioni di servizi degli enti non commerciali a favore dei loro associati a fronte dell'aumento della quota associativa o dietro corrispettivo specifico.



Tanto premesso e prima di procedere all'analisi delle novità, viene precisato che tali disposizioni, per effetto della proroga disposta dalla legge di Bilancio 2022, entreranno in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2024.

Per tale ragione la circolare si limita ad un riepilogo dei disposti normativi, rinviando i dovuti approfondimenti a successivi documenti di prassi.

In questa sede, viene precisato che ai sensi dell'articolo 5, commi 15-quater del decreto fiscale 2022, vengono modificati gli articoli 4 e 10 del DPR n. 633 del 1972, riguardanti, rispettivamente, le operazioni che si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa, rilevanti ai fini IVA, e le operazioni esenti dall'imposta.

In particolare, alla luce della lettera a) del comma 15-quater che elimina alcune previsioni

contenute del citato articolo 4 del DPR n. 633 del 1972, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA e si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali anche le seguenti operazioni:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nei confronti di soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (comma 15-quater, lettera a, n. 1);
- le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche (comma 15-quater, lettera a, n. 2)
- la somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar ed esercizi similari, a fronte di corrispettivi specifici, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale di associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 28712, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, nel caso in cui l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia resa agli associati (comma 15-quater, lettera a, n. 3)

Al contempo, vengono integrate le disposizioni di cui all'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, prevedendo il regime di esenzione dall'IVA per:

1) «le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;



- 2) le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- 3) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;
- 4) la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività».

Ai fini dell'applicazione dell'esenzione in parola, le associazioni in questione devono avere carattere non lucrativo e i rispettivi statuti devono prevedere clausole che ne garantiscano l'assenza della finalità lucrativa dell'ente, la democraticità e la trasparenza della vita associativa dello stesso, ovvero:

- il 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;
- la presenza delle seguenti clausole statutarie, da inserire negli atti costitutivi statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero delle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117:
 - 1) *«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 e salva diversa destinazione imposta dalla legge;*
 - 2) *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;*
 - 3) *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;*
 - 4) *eleggibilità libera degli organi amministrativi; principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, secondo comma, del codice civile; sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e 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 2538, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

5) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa».

Ne consegue che, alle operazioni ivi richiamate effettuate, per effetto della proroga, dal 1° gennaio 2024, si applicano alcuni adempimenti quali l'obbligo di fatturazione o di trasmissione dei corrispettivi, di comunicazione delle liquidazioni periodiche e di dichiarazione annuale delle operazioni effettuate. Inoltre, diversamente dalla disciplina attualmente in vigore, l'ammontare di tali operazioni contribuirà alla determinazione del volume d'affari di cui all'articolo 20 del decreto IVA.

Circa l'ambito oggettivo della disposizione, la circolare precisa che il nuovo regime si applica solo a quelle operazioni che abbiano natura commerciale, effettuate a fronte del pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari.

Con riferimento alla disposizione relativa alle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, viene precisato, richiamando il comma 15-quinquies, che qualora al 1° gennaio 2024 le disposizioni del codice del Terzo settore (CTS) riguardanti il trattamento fiscale di organizzazioni di volontariato (OdV) e associazioni di promozione sociale (APS) non abbiano ancora trovato applicazione, a partire da tale data le OdV e le APS che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori ad euro 65.000 usufruiranno, ai soli fini dell'IVA, della disciplina prevista per i contribuenti del regime c.d. "forfetario" previsto dalla legge n. 190 del 2014. Tali enti, quindi:

- emetteranno fattura senza addebitare l'IVA in via di rivalsa e non potranno detrarre l'IVA sulle fatture di acquisto;
- saranno esonerati dagli obblighi di versamento dell'IVA, di presentazione della dichiarazione IVA e delle relative comunicazioni delle liquidazioni periodiche;
- saranno tenuti ad integrare le fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

3. Servizi di trasporto internazionale effettuati da subvettori

Da ultimo, la circolare analizza le novità introdotte con l'articolo 5-septies del decreto fiscale 2022 relativamente alla "non imponibilità" delle operazioni di trasporto internazionale previste dal decreto Iva.

Con l'introduzione del terzo comma all'articolo 9 del DPR n. 633/1972, che recepisce in gran parte l'orientamento fornito dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16, sono da ritenersi esclusi dalla previsione di non imponibilità – e sono quindi generalmente soggetti a Iva – i servizi di trasporto che riguardino beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile, qualora i servizi stessi siano prestati a soggetti diversi:

- dall'esportatore
- dal titolare del regime di transito



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

- dall'importatore
- dal destinatario dei beni
- dal prestatore di servizi di spedizione internazionale
- dal prestatore di servizi relativi a operazioni doganali.

In sostanza, le prestazioni di servizi di trasporto territorialmente rilevanti in Italia e relative alle operazioni internazionali continuano a rientrare nel regime di non imponibilità solo laddove siano prestate nei confronti dei soggetti sopra indicati.

Al contrario, devono essere assoggettate ad IVA, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale – incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa – affida, in tutto o in parte, ad un vettore terzo (c.d. subvezione).

Per espressa previsione normativa tali regole si applicano ai servizi di trasporto effettuati a partire dal 1° gennaio 2022. In particolare, rientrano, nel nuovo limitato ambito della non imponibilità ad IVA i servizi di trasporto connessi agli scambi internazionali resi ai soggetti sopra elencati effettuati a partire dal 1° gennaio 2022, e cioè i servizi di trasporto resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato:

- da soggetti passivi anch'essi stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che, in data non anteriore al 1° gennaio 2022, per tali servizi sia stato pagato il corrispettivo (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) o per cui, anteriormente al pagamento, sia stata emessa fattura (per tutto o per una parte del servizio stesso e, in tal caso, limitatamente all'importo fatturato) da parte del fornitore;

- da soggetti che non sono ivi stabiliti, a condizione che tali servizi a partire dal 1° gennaio 2022 siano stati a tutti gli effetti ultimati o che per essi (anteriormente al momento di ultimazione del servizio) il committente abbia pagato (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) la prestazione.

L'occasione è gradita per porgere cordiali saluti

Il Responsabile
Dott. Vincenzo De Luca

Allegati: 1