

IVA

Il criterio del “valore normale” per le operazioni tra “soggetti collegati”

di **Marco Peirola**

La [Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 67 del 13.12.2007](#), nell'esaminare i riflessi sull'operato dell'Amministrazione finanziaria dei principi sanciti dalla Corte di giustizia nella sentenza Halifax (causa C-255/02 del 21 febbraio 2006), ha individuato – a titolo meramente esemplificativo – alcune **possibili fattispecie di abuso** in materia di IVA.

Rispetto alle operazioni poste in essere tra **soggetti collegati in base all'appartenenza al medesimo gruppo**, la Circolare ha preso in considerazione l'ipotesi della variazione in diminuzione (di cui all'art. 26, commi 2 e 3, del D.P.R. 633/1972) attivata in relazione a cessioni o prestazioni in regime speciale.

I rapporti tra soggetti collegati sono stati **disciplinati anche sul piano normativo**, allo specifico fine di contrastare alcune pratiche elusive di **sottofatturazione e di sovrapproduzione** da parte di soggetti con un limitato diritto alla detrazione, dovuto al pro rata o all'opzione per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti.

In base al “considerando” n. 26 alla Direttiva 2006/112/CE, “*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*”.

Il perimetro applicativo dell'intervento del legislatore nazionale è definito dall'art. 80 della Direttiva 2006/112/CE, il quale – allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale – consente agli Stati membri di introdurre misure affinché:

- per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono **legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici** quali definiti da ciascuno Stato membro;
- la **base imponibile** sia **pari al valore normale**.

Il criterio del valore normale è applicabile esclusivamente nei casi contemplati dalle lett. a), b) e c) del citato art. 80, volti ad evitare:

- da un lato, la **sottofatturazione**, praticata al fine di ridurre:

1. **in capo al cliente**, soggetto ad un limitato diritto di detrazione, l'importo delle **operazioni imponibili** (lett. a);
2. , l'importo delle , in modo da generare un di detrazione maggiore (lett. b);
- dall'altro, la **sovrapproduzione**, praticata al fine di aumentare, **in capo al fornitore**, l'importo delle **operazioni imponibili**, in modo da generare un *pro rata* di detrazione maggiore (lett. c).

In Italia, la prima ipotesi di sottoproduzione è stata recepita dalla L. 244/2007 (Finanziaria 2008), mentre le restanti ipotesi, rispettivamente di sottoproduzione e di sovrapproduzione, sono state trasposte nella L. 88/2009 (Comunitaria 2008).

L'art. 13, comma 3, del D.P.R. 633/1972 ha conseguentemente previsto che la base imponibile:

- per le **operazioni imponibili** effettuate nei confronti di un soggetto con *pro rata* o che ha optato per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, è costituita dal valore normale dei beni e servizi se (lett. a):
 1. è dovuto un corrispettivo **inferiore** a tale valore e
 2. 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;
- per le **operazioni esenti** effettuate da un soggetto con *pro rata*, è costituita dal valore normale dei beni e servizi se (lett. b):
 1. è dovuto un corrispettivo **inferiore** a tale valore e
 2. 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;
- per le **operazioni imponibili e per quelle assimilate** ai fini della detrazione, effettuate da un soggetto con *pro rata*, è costituita dal valore normale dei beni e servizi se (lett. c):
 1. è dovuto un corrispettivo **superiore** a tale valore e
 2. 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.

A seguito delle novità introdotte dalla richiamata L. 88/2009, per le operazioni in esame, il **valore normale** è inteso come "**prezzo di vendita**" (art. 14 del D.P.R. 633/1972, corrispondente all'art. 72 della Direttiva 2006/112/CE), mentre per tutte le altre fattispecie "**senza**

corrispettivo”, la base imponibile è determinata in funzione del “**prezzo di acquisto o di costo**”. L’eccezione è costituita dalle **permute**, per le quali il riferimento al valore normale – contenuto nell’art. 13, comma 2, lett. d), del D.P.R. 633/1972 – si pone in contrasto con la normativa comunitaria così come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (sent. 7 marzo 2013, causa C-19/12; sent. 19 dicembre 2012, causa C-549/11; sent. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11).