

IVA

Indetraibilità dell'IVA per i soggetti in franchigia

di **Marco Peirola**

Nella sentenza *Schmelz* (causa C-97/09 del 26 ottobre 2010), la Corte di giustizia è intervenuta sulla portata dell'[articolo 283, par. 1, lett. c\), della Direttiva n. 2006/112/CE](#), che esclude dal regime di franchigia delle piccole imprese **“le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA”**.

Secondo i giudici dell'Unione, *“allo stato attuale dell'evoluzione del regime dell'IVA, l'obiettivo consistente nel garantire l'efficacia dei controlli fiscali al fine di combattere la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi nonché l'obiettivo del regime delle piccole imprese, diretto a rafforzare la competitività delle stesse, giustificano, da un lato, che l'applicabilità della franchigia dall'IVA sia **circoscritta alle attività delle piccole imprese stabilite nel territorio dello Stato membro in cui l'IVA è dovuta** e, dall'altro, che il volume d'affari annuo da prendere in considerazione sia quello realizzato nello Stato membro nel quale l'impresa è stabilita”*.

In pratica, il regime di franchigia non è applicabile alle operazioni che il soggetto passivo effettua in altri Stati membri, per le quali **dovrà identificarsi ai fini IVA se è debitore della relativa imposta**, per esempio perché il destinatario del bene o servizio è un “privato consumatore”.

La Corte europea è ritornata ad occuparsi della questione nella recente sentenza *Entertainment Bulgaria System* (causa C-507/16 del 15 novembre 2017), ma con specifico riferimento all'esercizio della **detrazione dell'IVA assolta dal soggetto in regime di franchigia per compiere operazioni territorialmente rilevanti in altri Stati membri**.

Si è trattato, più in particolare, di stabilire se gli [articoli 168, lett. a\), e 169, lett. a\), della Direttiva n. 2006/112/CE](#), consentano agli Stati membri di escludere ai soggetti in regime di franchigia di esercitare il diritto di detrazione dell'IVA assolta al loro interno per le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi di altri Stati membri, **utilizzati a loro volta per rendere prestazioni di servizi in Stati membri diversi** da quelli in cui i soggetti in franchigia sono stabiliti.

L'[articolo 168, lett. a\)](#), prevede – come regola generale – che, *“nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore (...) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo”*.

In deroga a tale previsione, l'[articolo 289 della Direttiva n. 2006/112/CE](#) prevede che gli operatori in regime di franchigia d'imposta ***“non hanno il diritto di detrarre l'IVA conformemente agli articoli da 167 a 171 (...), né possono far figurare l'IVA sulle proprie fatture”***.

L'[articolo 169, lett. a\)](#), dispone che, oltre alla detrazione prevista dall'[articolo 168](#), *“il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle (...) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro”*.

Ne discende che la detrazione **prescinde dall'effettivo assoggettamento ad imposta delle operazioni effettuate, a valle, negli altri Stati membri**, essendo richiesto esclusivamente, ai fini del recupero dell'IVA, che gli acquisti di beni/servizi posti in essere al di fuori dello Stato di stabilimento del cessionario/committente, ove fossero ivi territorialmente rilevanti, darebbero diritto alla detrazione (si veda, per la normativa italiana, l'[articolo 19, comma 3, lett. b\), del D.P.R. n. 633/1972](#)).

Dato, tuttavia, che l'impresa che beneficia del regime di franchigia non può avvalersi, nello Stato membro in cui è stabilita, del diritto di detrazione dell'IVA relativa alle prestazioni di servizi rese in tale Stato membro, **non ricorre la condizione** prevista dall'[articolo 169, lett. a\), della Direttiva n. 2006/112/CE](#) per esercitare la detrazione in relazione alle prestazioni di servizi fornite fuori da tale Stato.

In conclusione, le disposizioni “euro-unionali” in tema di detrazione *“non ostano alla normativa di uno Stato membro che impedisce a un soggetto passivo stabilito nel territorio di uno Stato membro e che vi beneficia di un regime di franchigia d'imposta di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito”*.

L'indetraibilità nello Stato di stabilimento dell'operatore in franchigia si riflette anche sul diritto di **rimborso dell'imposta assolta in altri Stati membri**.

L'[articolo 6 della Direttiva n. 2008/9/CE](#) dispone che, per poter ottenere il rimborso dell'IVA assolta in altro Stato membro, il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso **deve effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito**.

Tale disposizione recepisce l'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia nella sentenza *Debouché* ([causa C-302/93 del 26 settembre 1996](#)), secondo cui *“un soggetto passivo che beneficia di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte all'interno del paese, non ha diritto neppure, conformemente alla finalità del sistema delle direttive sull'IVA, al rimborso dell'IVA pagata in un altro Stato membro”*. Questa conclusione corrisponde a quella fornita dalla Corte in ordine all'[articolo 17](#) della VI Direttiva, trasfuso negli [articoli 167](#)

[e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE](#). Infatti, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalla normativa unionale, quando un soggetto passivo fornisce servizi ad un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha il diritto di detrarre l'IVA pagata a monte ([causa C-4/94 del 6 aprile 1995](#), BLP Group).

Sul piano nazionale, l'[articolo 38-bis1 del D.P.R. 633/1972](#), dopo avere previsto, al primo comma, che *“i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che hanno assolto l'imposta in un altro Stato membro in relazione a beni e servizi ivi acquistati o importati, possono chiederne il rimborso a detto Stato membro presentando un'istanza all'Agenzia delle Entrate tramite apposito portale elettronico”*, prosegue affermando, al secondo comma, che *“l'Agenzia delle Entrate provvede ad inoltrare tale richiesta allo Stato membro del rimborso, **eccetto i casi in cui**, durante il periodo di riferimento del rimborso, il richiedente (...) ha effettuato **unicamente operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'imposta** ai sensi degli articoli 19 e seguenti (...)”*.

Se, quindi, per avere diritto al rimborso occorre effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito, il soggetto passivo in franchigia risulta **automaticamente escluso** da tale possibilità.

Si ricorda, peraltro, che la condizione di detraibilità dell'imposta relativa ai beni/servizi acquistati deve essere rispettata non solo nello Stato membro del richiedente, ma anche in quello del rimborso, tant'è che l'[articolo 5 della Direttiva n. 2008/9/CE](#) dispone che, *“fatto salvo l'articolo 6, il diritto al rimborso dell'IVA a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112/CE quale applicata dallo Stato membro di rimborso”*. A favore di questa indicazione depone anche l'[articolo 9, par. 2, della Direttiva n. 2008/9/CE](#), secondo cui *“lo Stato membro di rimborso può esigere che il richiedente fornisca ulteriori informazioni elettroniche codificate per ciascuno dei codici di cui al paragrafo 1, **nella misura in cui tali informazioni siano necessarie a motivo di eventuali limitazioni del diritto a detrazione** di cui alla direttiva 2006/112/CE, **quali applicati nello Stato membro di rimborso** o per l'applicazione delle pertinenti deroghe concesse allo Stato membro di rimborso a norma degli articoli 395 o 396 di detta direttiva”*.



OneDay Master

LA DISCIPLINA IVA DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

Scopri le sedi in programmazione >