Direttiva UE sulle aliquote IVA. Recepimento anche per mezzo dei D.Lgs. attuativi della Riforma fiscale

Il Consiglio dei Ministri, del 15 giugno 2023 ha approvato un disegno di legge, recante *"Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea – Legge di delegazione europea 2022-2023"* (A.C. 1342).

Il disegno di legge di delegazione europea 2022-2023 consta di 13 articoli, divisi in tre Capi. L'articolato contiene principi e criteri direttivi specifici per l'esercizio della delega relativa a 7 direttive, nonché per l'adeguamento della normativa nazionale a 4 regolamenti europei. Completa il disegno di legge l'allegato A, nel quale sono elencate le seguenti direttive da recepire senza la necessità di introdurre ulteriori criteri e princìpi direttivi rispetto a quelli già recati dagli articoli 31 e 32 della legge n. 234 del 2012:

In tale ultimo contesto è prevista la scadenza del 31 dicembre 2024 entro la quale il Governo italiano dovrà adottare il Decreto legislativo di recepimento della Direttiva UE 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022 recante modifica delle direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 per quanto riguarda le **aliquote dell'imposta sul valore aggiunto.**

Tuttavia, va segnalato che Legge delega al Governo per la Riforma fiscale, con specifico riferimento alla revisione dell'IVA, al comma 1 dell'art. 7, stabilisce che, nell'esercizio della delega il Governo osservi i seguenti

principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA):
a) ridefinire i presupposti dell'imposta al fine di ***renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea****;*
b) rivedere le disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità, in conformità ai criteri posti dalla normativa dell'Unione europea;
c) ***razionalizzare il numero e la misura delle aliquote dell'IVA secondo i criteri posti dalla normativa dell'Unione europea, al fine di prevedere una tendenziale omogeneizzazione del trattamento per beni e servizi similari, anche individuati mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica, meritevoli di agevolazione in quanto destinati a soddisfare le esigenze di maggiore rilevanza sociale****;*
d) rivedere la disciplina della detrazione per:
1) consentire ai soggetti passivi di rendere la detrazione più aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta, prevedendo, in particolare, la facoltà di applicare il criterio pro rata di detraibilità ai soli beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni che non danno tale diritto;
2) armonizzare i criteri di detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati a quelli previsti dalla normativa dell'Unione europea;
3) prevedere che, in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione possa essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta;
e) ***ridurre l'aliquota dell'IVA all'importazione di opere d'arte, recependo la direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio,***

del 5 aprile 2022 (1), ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione;
f) razionalizzare la disciplina del gruppo IVA al fine di semplificare le disposizioni previste per la costituzione del gruppo e per l'applicazione dell'istituto;
g) razionalizzare la disciplina dell'IVA per gli enti del Terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale.

A riguardo, la relazione illustrativa di accompagnamento dell'A.C. 1038, il Governo chiarisce che qualora tale intervento comporti una revisione della misura delle aliquote – attualmente, come richiamato sopra, stabilite nella misura del 22 per cento, per l'aliquota ordinaria, e del 4, 5 e 10 per cento, per le aliquote ridotte – eventuali aliquote ridotte potranno **essere applicate in linea con le norme della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla recente Direttiva 2022/542/UE**.

Potranno, pertanto, essere previste due aliquote ridotte non inferiori al 5 per cento, una aliquota ridotta inferiore a tale misura e anche una cosiddetta "*aliquota zero*", vale a dire una esenzione con diritto a detrazione. Il trattamento agevolato potrà essere previsto solo per le categorie di beni e i servizi che sono elencate nell'allegato III della medesima Direttiva 2006/112/CE e in un numero limitato di casi, stabiliti, per quanto riguarda l'applicazione di aliquote non inferiori al 5 per cento, in un massimo di 24 categorie dell'allegato III, e, per quanto riguarda l'applicazione di aliquote inferiori a tale percentuale, in un massimo di 7 categorie dell'allegato III. Nei limiti indicati possono, inoltre, essere applicate aliquote ridotte, a particolari condizioni, anche alle cessioni di abitazioni non comprese nelle categorie dell'allegato III.

Il criterio di delega, in linea con le motivazioni di interesse sociale poste a vantaggio dei consumatori finali e con le finalità di interesse generale che hanno portato alla individuazione delle categorie di beni e servizi che, secondo la Direttiva IVA, possono essere assoggettate ad aliquote ridotte, pone l'attenzione sui beni e servizi meritevoli di agevolazione in quanto destinati a soddisfare le esigenze di maggior rilevanza sociale. In base al criterio di delega, il legislatore delegato, qualora lo ritenga opportuno, potrà individuare i beni e i servizi ai quali applicare aliquote IVA agevolate mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica, così come previsto dall'articolo 98, paragrafo 4 della Direttiva IVA.

A questo punto non è da escludere che il Decreto legislativo di recepimento della **Direttiva 2022/542/UE** sulle aliquote IVA non possa coincidere con il Decreto attuativo con specifico riferimento alla revisione dell'IVA previsto della Legge delega per la riforma fiscale.

La Direttiva UE che modifica la disciplina di determinazione delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto

La Direttiva UE 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022 recante modifica delle direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto è stata pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea del 6 aprile 2022, L 107.

Essa, tramite una serie di modifiche alla Direttiva 2006/112/CE (cd. "*Direttiva IVA*"), prevede la possibilità, per gli Stati membri, di introdurre nuove aliquote di IVA

ridotte.

Il termine di recepimento della Direttiva in esame è fissato al 31 dicembre 2024.

L'intervento parte dalla premessa che **le aliquote ridotte dovrebbero rimanere un'eccezione** rispetto all'aliquota normale (*considerando* n. 5). I beni e servizi che possono beneficiarne dovrebbero non solo costituire un beneficio del consumatore finale ma perseguire obiettivi di interesse generale (*considerando* n. 3). In quest'ottica, dovrebbero essere coerenti con le altre politiche dell'Unione europea (*considerando* n. 4) e segnatamente con:

- il rafforzamento della resilienza dei sistemi sanitari, estendendo l'ambito di applicazione dei beni e servizi considerati essenziali per sostenere la prestazione di assistenza sanitaria e per compensare e superare le disabilità;
- la realizzazione di un'economia verde e climaticamente neutra, applicando aliquote ridotte alle cessioni e prestazioni rispettose dell'ambiente e preparando, al contempo, l'eliminazione graduale dell'attuale trattamento preferenziale per cessioni e prestazioni considerate invece dannose per l'ambiente.

In particolare, la Direttiva in esame introduce le seguenti, principali novità:

- **l'aggiornamento dell'elenco di beni e servizi a cui gli Stati membri possono applicare aliquote IVA ridotte o esenzioni con diritto a detrazione di IVA**, contenuto **nell'Allegato III** della Direttiva 2006/112/CE;

*Come già evidenziato, le scelte effettuate dal legislatore unionale mirano al perseguimento delle priorità politiche dell'UE, con particolare riferimento alle transizioni gemelle (**digitale e ecologica**) e alla resilienza sanitaria.*

Così, nell'elenco di beni e servizi a cui possono essere applicate le agevolazioni appaiono: i servizi di accesso a Internet, per intervenire sulla bassa copertura e promuoverne lo sviluppo (punto 8 dell'Allegato III); i pannelli solari (punto 10-quater); le biciclette, comprese quelle elettriche (punto n. 25); i servizi di riciclaggio dei rifiuti considerati beni e servizi rispettosi dell'ambiente (punto n. 18); il trasporto di passeggeri e di beni al seguito (punto n. 5).

- **l'introduzione di un limite specifico**, in termini di tipologia di beni o servizi, a cui è possibile applicare aliquote ridotte, **al fine di evitarne la proliferazione**;

Così, l'articolo 98 della Direttiva 2006/112/CE, nel testo modificato, dall'articolo 1, n. 6, della Direttiva in esame consente l'applicazione di:

- *non più di **due aliquote ridotte**, fissate a una percentuale della base imponibile non inferiore al 5 per cento, applicabili a un **massimo di 24 punti** tra quelli elencati nell'Allegato III;*
- *un'unica aliquota ridotta inferiore al minimo del 5 per cento ed un'unica esenzione con diritto a detrazione dell'IVA a monte ("aliquota zero"), entrambe applicabili ad un **massimo di sette punti** dell'Allegato III.*

Queste possono essere applicate a cessioni di beni o prestazioni di servizi destinati a coprire esigenze di base, collegate quindi alla cessione di prodotti alimentari, acqua, medicinali, prodotti farmaceutici o sanitari o per l'igiene, il trasporto di persone e taluni beni culturali. Vi rientrano anche, in ossequio agli impegni ambientali assunti dall'Unione, i pannelli solari e la promozione dell'uso di fonti energetiche rinnovabili.

- **l’ampliamento a tutti gli Stati membri delle eccezioni pre-esistent**i che permettono ad alcuni di essi l’applicazione di aliquote preferenziali ad alcuni prodotti (articolo 105-*bis*, par. 1, c. 4 e par. 3, c. 3; articolo 105-*ter*, c. 3);

In linea generale, tali eccezioni sono giustificate da caratteristiche geografiche specifiche o motivi sociali che vanno a beneficio del consumatore finale o sono nell’interesse generale.

- **l’eliminazione di aliquote ridotte o eccezioni applicate a prodotti con un impatto negativo sull’ambiente**, come ad esempio i combustibili fossili, la legna, la torba e altri beni con un impatto analogo sulle emissioni di gas a effetto serra. **Tali aliquote cesseranno di applicarsi al più tardi dal 1° gennaio 2030**, mentre quelle relative ai pesticidi e fertilizzanti chimici cesseranno di applicarsi entro il 1° gennaio 2032 (nuovo articolo 105-*bis*, par. 4).

Il nuovo articolo 101-*bis* consente agli Stati membri autorizzati a applicare un’esenzione dall’IVA ai beni importati a beneficio delle vittime di catastrofi di applicare l’esenzione, alle medesime condizioni, agli acquisti intracomunitari, alle cessioni nazionali e alle relative prestazioni di servizi. Traendo esperienza dalla recente crisi pandemica, tale norma intende approntare un quadro giuridico in grado di affrontare crisi future, consentendo agli Stati membri di rispondere con prontezza a eventi eccezionali.

L’articolo 3 della Direttiva indica il termine del 31 dicembre 2024 per il recepimento della medesima. **L’applicazione di tali disposizioni decorrere comunque dal 1°gennaio 2025**.

***Link* al testo della Direttiva UE 2022/542 del Consiglio, del 5 aprile 2022**, recante modifica delle direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto – Pubblicata nella *Gazzetta ufficiale* dell'Unione europea L 107 del 6 aprile 2022