

PARTE PRIMA

La tassazione dell'IVA nel Paese di destinazione: un apparente ritorno al passato che scommette sul futuro dell'UE*

di Clelia Buccico

Professore associato di Diritto tributario

Dipartimento di economia

Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"

ABSTRACT

Although there have been many reforms, the VAT system is fragmentary, too complex and leaves the field open to fraud. It is for this reason that the Commission calls for a reform of the VAT system by proposing to radically modify the current system. The present paper intends to examine the possible developments of the VAT strategy, taking into account the effects that the European Union's choices may have on the behaviors that the economic operators will have to align with and the needs to be planned to join the new EU actions. It is thus highlighted that the reform of the VAT system could, if we avoid measures without a criterion as in Italy, play a key role and return to growth through its potential to strengthen the single market and support for smart cleansing of the budget in the member States. Enhancements of this kind require a comprehensive VAT system capable of adapting to the changes in the economic and technological environment and sufficiently strong to withstand the fraudulent attacks that have occurred in recent years.

SINTESI

Nonostante numerose riforme, il sistema dell'IVA è frammentario, troppo complesso e lascia aperto il campo alle frodi. E' proprio per questo che la Commissione sollecita una riforma del sistema dell'IVA proponendo di modificarne radicalmente il sistema attuale. Il presente lavoro intende così esaminare i possibili sviluppi della strategia IVA, tenendo presenti gli effetti che le scelte dell'Unione europea potranno avere sui comportamenti cui si dovranno uniformare gli operatori economici, nonché sugli adempimenti da programmare per aderire alle nuove azioni dell'Unione europea. Viene così evidenziato che la riforma del sistema dell'IVA potrebbe, se si evitano misure senza criterio come avvenuto in Italia, svolgere un ruolo fondamentale e un ritorno alla crescita grazie al suo potenziale di rafforzamento del mercato unico e di sostegno a un risanamento intelligente del bilancio negli Stati membri. Miglioramenti di questo tipo richiedono un sistema dell'IVA globale capace di adattarsi ai cambiamenti dell'ambiente economico e tecnologico e sufficientemente solido da resistere agli attacchi fraudolenti verificatisi negli ultimi anni.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Sul futuro dell'IVA – 3. Il piano d'azione sull'IVA: verso uno spazio unico europeo dell'IVA – 4. La proposta della Commissione

europea di modifica della Direttiva 2006/112/CE – 5. Armonizzazione, semplificazione e introduzione del sistema definitivo di tassazione dell'IVA – 6. Conclusioni

1. Premessa

Con il trattato di Roma del 25 marzo 1957, costitutivo della Comunità economica europea, gli Stati aderenti hanno condiviso l'obiettivo dell'instaurazione e del funzionamento di un mercato comune europeo al fine di superare la distinzione tra mercato nazionale e mercato extranazionale e giungere ad un mercato comune europeo contrapposto ai mercati extra-europei.

L'obiettivo della costruzione del mercato comune europeo si coordina in modo immediato e diretto con l'esistenza di una base di norme nazionali armonizzate tra loro. L'armonizzazione giuridica dei vari sistemi di tassazione indiretta sugli scambi nazionali si pone, infatti, in funzione della piena integrazione economica dei singoli mercati nazionali in unico mercato interno.

La fiscalità indiretta è stata pertanto considerata come uno strumento idoneo a realizzare l'integrazione delle economie degli Stati fondatori della Comunità economica europea, ed in particolare l'abbattimento delle barriere protezionistiche e l'attuazione delle libertà fondamentali di circolazione: e tali obiettivi sono conseguibili nella misura in cui il potere tributario dei singoli Stati non ostacoli il regime di concorrenza e non alteri il mercato comune. Il Trattato CEE ha rappresentato il punto di avvio per la nascita di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto avente lo scopo di eliminare, quanto più possibile, le distorsioni di concorrenza create dai diversi regimi impositivi, in materia di tassazione indiretta sul consumo, degli Stati membri. L'armonizzazione era necessaria per il raggiungimento dell'obiettivo perseguito dalla Comunità economica europea: realizzare un mercato comune europeo che avesse i caratteri di un vero e proprio mercato interno, nel quale le merci ed i servizi potessero circolare senza ostacoli di natura fiscale. Era, quindi, strumentale alla realizzazione del mercato comune, divenuto finalmente interno nel 1993¹.

¹ L'armonizzazione dei sistemi nazionali in forza della previsione del trattato CEE è stata finalizzata,

La creazione di un sistema comune europeo dell'IVA ha svolto un ruolo fondamentale nella crescita economica dei paesi fondatori della CEE, favorendo per questa via il processo di integrazione europea. L'adozione di modello impositivo europeo, sovranazionale e condiviso, è apparso, sin da subito, come un passaggio obbligato per la realizzazione di un mercato comune europeo pienamente concorrenziale che vedesse, da un lato, parità di trattamento dei soggetti economici, indipendentemente dalla nazionalità e, dall'altro, consentisse di ridurre al minimo l'influenza del fattore fiscale sull'esercizio delle attività economiche.

A tal fine, l'abolizione delle frontiere fiscali e dei relativi controlli comportava la necessità di un sistema comune d'imposizione sugli scambi che trattasse allo stesso modo gli acquisti e le vendite intra-UE e quelle effettuate entro i confini dello Stato membro. Non vi era modo di eliminare i controlli di frontiere e, quindi, le frontiere stesse, nonché la tassazione delle importazioni e la non tassazione delle esportazioni negli scambi all'interno di quella che era la Comunità economica europea, se non eliminando le differenze dei sistemi impositivi nazionali tra gli Stati membri.

Con tale formula non si sono voluti imporre obblighi ulteriori rispetto a quelli che hanno presieduto all'istituzione del mercato comune. Invero, il mercato interno ha rappresentato un prolungamento del mercato comune all'interno del quale gli ostacoli agli scambi tra gli Stati membri dell'UE sono vietati.

l'IVA, che era stata creata in Francia nel 1954,² è stata adottata dalla Comunità

quindi, ad uniformare i sistemi nazionali di imposizione indiretta sugli scambi, eliminando le singole specificità nazionali. Il criterio ispiratore era quello di attribuire il minor ambito possibile di scelta agli Stati membri, proprio per garantire la maggiore uniformità nell'applicazione nella disciplina sovranazionale e, così, garantire la piena integrazione del mercato unico. Ciò, al fine di promuovere nell'area del mercato comune la libera circolazione dei servizi e delle merci, evitando la doppia tassazione.

La realizzazione del programma di armonizzazione contemplato dal trattato CEE ha, quindi, cercato di eliminare gli ostacoli derivanti, per gli scambi, dalle disparità tra i sistemi fiscali nazionali. In tale settore fiscale, la conseguente azione europea si è attuata individuando un modello impositivo che gli Stati hanno dovuto riprodurre nei rispettivi ordinamenti nazionali, conservando, tuttavia, margini di discrezionalità e possibilità di differenziazione.

² La TVA, vale a dire *Taxe sur la valeur ajoutée*, è stata inventata in Francia nel 1953 da Maurice Lauré, all'epoca funzionario del Ministero delle Finanze. Con la legge del 10 aprile 1954, la TVA è entrata a far parte dell'ordinamento tributario francese. Il successo dell'imposta sul valore aggiunto è stato

economica europea ed è entrata in vigore, negli Stati europei aderenti alla Comunità economica europea, il 1° gennaio 1973.

La nozione di mercato interno è contenuta nell'articolo 26 del TFUE (ex articolo 14 del TCE) che definisce il mercato interno come "uno spazio senza frontiere interne nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del presente trattato

In realtà, nel definire il mercato interno come uno spazio senza frontiere interne si è cercato di dare un nuovo slancio alla costruzione europea e, quindi, il contributo di tale espressione è più di ordine politico che giuridico.

Bisogna però sottolineare le difficoltà che sono sorte con il passaggio dal Mercato comune al Mercato unico.

Nel Mercato Comune la neutralità dell'imposta era garantita dal pagamento dell'imposta nel paese di destinazione; i controlli doganali, molto più stringenti degli attuali rendevano del tutto marginali le ipotesi di evasione dell'IVA all'importazione per cui all'interno di ciascun mercato le merci di produzione nazionale o intracomunitarie erano comunque tassate con l'aliquota del Paese di destinazione delle merci.

Con il passaggio al Mercato unico a partire dal 1992, l'idea è stata quella di tassare le merci nel paese di origine; tuttavia le differenze di aliquote e in parte anche di regimi fiscali, non hanno mai consentito che questo modello, che all'epoca aveva suscitato qualche perplessità, andasse in porto. D'altra parte il principio dell'esenzione delle merci all'importazione e dunque con il pagamento dell'Iva nel paese di destinazione, attraverso la fatturazione in uscita ed in entrata, senza il pagamento dell'Iva tra esportatore e importatore, ha determinato, nel giro di pochi anni, anche per il repentino allargamento dell'Unione europea da 15 membri fino agli attuali 27 Stati, lo sviluppo inarrestabile di organizzazioni criminali intente, attraverso le frodi carosello ad evadere l'Iva su basi industriali. Un meccanismo moltiplicativo delle frodi che la direttiva del 2006/112 CE, ha cercato di contenere,

così grande che oggi è l'imposta più diffusa al mondo (oltre 160 Stati), che adotti uno schema giuridico comune.

tuttavia non è riuscita ad eliminare.

Al riguardo, non v'è dubbio che l'IVA ha contribuito e, ancora, può contribuire in modo decisivo a fornire nuovo slancio al mercato interno.

Il mercato interno, tuttavia, continua ad essere segmentato da barriere nazionali e ostacoli normativi. Appaiono, pertanto, ancora necessarie l'adozione di misure che sappiano renderlo più efficiente.

Dall'adozione della prima normativa sull'IVA a livello UE, gli Stati membri si sono impegnati ad introdurre un sistema dell'IVA adattato alle esigenze del Mercato Unico e funzionante in tutti gli Stati membri come se fossero un unico paese con un unico mercato. Lo schema provvisorio di determinazione dell'IVA intracomunitaria, basato sull'esenzione delle esportazioni e sull'accollo dell'Iva da parte dell'importatore, secondo lo schema del reverse charge, ha determinato nel tempo una moltiplicazione delle frodi.

E'emersa quindi l'esigenza di effettuare un esame critico del sistema europeo dell'IVA visto che tale sistema, introdotto come provvisorio un quarto di secolo fa, non risponde più alle effettive esigenze dell'Unione.

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è l'imposta sui consumi che esiste da più tempo in Europa. Nel 1967 è stato assunto l'impegno a istituire un sistema dell'IVA definitivo che operasse in seno alla Comunità europea secondo le stesse modalità con cui avrebbe operato in un singolo paese³. L'esigenza di abolire le frontiere fiscali tra gli Stati membri entro la fine del 1992 ha reso necessario riconsiderare il metodo d'imposizione degli scambi di beni nella Comunità europea. L'obiettivo era tassare i beni nel paese di origine⁴, in maniera tale che agli scambi intracomunitari fossero applicate le medesime condizioni applicabili agli scambi nazionali, rispecchiando così alla perfezione l'idea di un reale mercato interno.

³ Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari; seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

⁴ Secondo un principio di tassazione nel Paese di origine puro i criteri sono individuati tutti in relazione allo Stato del cedente; nella tassazione fondata sul principio del Paese di destinazione puro, invece, i criteri sono riferibili in toto allo Stato del cessionario o committente.

Poiché non sussistevano le condizioni tecniche e politiche per un simile sistema, è stato adottato un regime IVA transitorio⁵. Tale regime, per quanto concerne le operazioni *business to-business* su beni, divide i movimenti transfrontalieri di beni in due diverse operazioni: una cessione esente nello Stato membro di provenienza dei beni e un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro di destinazione⁶. Tali norme erano considerate temporanee e non sono prive di inconvenienti, in quanto consentire l'acquisto di beni in esenzione IVA aumenta il rischio di frode, mentre la complessità intrinseca del sistema non è favorevole agli scambi transfrontalieri. Tuttavia questo regime transitorio è tuttora in vigore ad oltre 20 anni dalla sua adozione.

La Commissione europea ha così presentato nel 2010 il Libro verde sul futuro dell'IVA⁷ dando avvio ad una pubblica consultazione per capire come il sistema IVA potesse essere migliorato, semplificato ed ottimizzato.

In particolare oggetto di analisi sono state le modalità di riscossione dell'IVA e il monitoraggio dei contribuenti, tenendo presente almeno quattro aspetti di particolare rilievo. Questi ultimi hanno riguardato *in primis* il fatto che dall'introduzione dell'IVA, avvenuta nel 1967, le modalità di riscossione da parte degli Stati Membri sono rimaste pressoché invariate, e sono generalmente costituite da auto-dichiarazioni da parte dei contribuenti, a cui possono eventualmente seguire controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria; altro elemento sotto osservazione ha riguardato la complessità e onerosità delle norme IVA, compresa l'attività di riscossione⁸; si aggiunga che tra i vari Stati Membri vi è una diversa modalità⁹ nel trattare la medesima operazione commerciale, creando

⁵ Direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE.

⁶ Si ricorda che le imposte indirette sui consumi sono disciplinate a livello internazionale dal principio fondamentale dell'imposizione nel paese di destinazione. In altre parole, le imposte sono applicate nel paese nel quale sono consumati i beni e i servizi.

⁷ COM (2010) 695, del 1° dicembre 2010.

⁸ La gestione dell'Iva rappresenta quasi il 60% del totale degli oneri amministrativi che le imprese debbono supportare, determinando come conseguenza una forte riduzione di interesse da parte delle aziende a investire in Europa.

⁹ La mancanza di armonizzazione, oltre a tradursi in elevati costi di conformità, è fonte di oneri supplementari e causa di un notevole grado di incertezza giuridica, che penalizza soprattutto le PMI,

una disparità IVA che contrasta con l'obiettivo di creare un mercato unico¹⁰ e consentendo alle aziende di usufruire di notevoli riduzioni ed esenzioni fiscali; infine, è emersa la necessità da un lato di rivedere la metodologia di riscossione dell'IVA per efficientare la gestione degli incassi riducendo quanto più possibile il divario tra le entrate IVA effettivamente riscosse dagli Stati membri e quelle che avrebbero dovuto in teoria incassare in base ai propri dati economici, e dall'altro di migliorare ed ottimizzare l'attività di monitoraggio sui contribuenti, alla luce della globalizzazione delle economie, della prevalenza dei servizi rispetto alla produzione dei beni (in ambito UE il 70% delle attività economiche è rappresentato da servizi), e dell'enorme evoluzione tecnologica.

Ne è seguita la decisione di effettuare una valutazione economica dell'attuale sistema¹¹ e di proporre una nuova risorsa propria basata sull'IVA per finanziare il bilancio dell'UE¹².

2. Sul futuro dell'IVA

Sulla base di tali premesse nel 2011 la Commissione europea ha presentato al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico europeo, una comunicazione¹³ sui risultati della consultazione pubblica in materia di riforma dell'IVA.

Scopo della comunicazione, che si basa non solo sugli esiti della suddetta consultazione ma anche sulle discussioni avute con gli Stati membri e sui pareri espressi dalle istituzioni europee, era quello di tracciare un percorso che portasse ad una riforma in grado di contribuire a conseguire gli obiettivi della strategia

le quali, non disponendo delle risorse necessarie ad affrontare tale situazione, sono costrette a rinunciare ad intraprendere attività transfrontaliere. Per taluni risulta addirittura più redditizio concludere affari con *partners* di paesi terzi che con imprese dell'UE.

¹⁰ Così come stabilito dalla Commissione con la comunicazione "EUROPA 2020: Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva";

¹¹ I risultati della valutazione sono presenti sul sito web della Commissione europea, fiscalità e unione doganale (TAXUD).

¹² COM (2011) 510 del 29 giugno 2011.

¹³ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo *Sul futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA più semplice; solido ed efficiente adattato al mercato unico* 6 dicembre 2011, COM (2011) 851 definitivo, Bruxelles.

Europa 2020¹⁴ e di incentivare la crescita.

La comunicazione aveva, così, da un lato l'obiettivo a lungo termine di stabilire le caratteristiche fondamentali di un futuro sistema UE dell'IVA che potesse continuare a svolgere la funzione di generare entrate, accrescendo al tempo stesso la competitività dell'Unione; dall'altro di elencare i settori di azione prioritari per gli anni a venire.

Il Libro verde sul futuro dell'IVA, del 2010¹⁵, predisposto dalla Commissione europea al fine di stimolare un dibattito pubblico sul futuro del sistema dell'IVA all'interno dell'Unione, aveva infatti fornito l'opportunità per esaminare se fosse ancora pertinente l'impegno assunto nel 1967¹⁶ di stabilire un regime dell'IVA definitivo, che funzionasse all'interno dell'UE nello stesso modo in cui funzionerebbe in un solo paese, basato sul principio dell'imposizione nel paese di origine.

La comunicazione ha evidenziato come la riforma del sistema dell'IVA muove, innanzitutto, dalla consapevolezza che non è possibile nel prossimo futuro realizzare un regime definitivo, che funzioni all'interno dell'UE allo stesso modo in cui funzionerebbe in un solo paese, basato sul principio dell'imposizione nel paese di origine. Stati membri, Parlamento europeo e parti interessate hanno così concordato sull'opportunità di sostenere, come soluzione alternativa, un sistema basato sull'imposizione nel luogo di destinazione che funzioni efficacemente.

La Commissione sottolinea che i lavori si dovranno ispirare a due principi direttivi: in primo luogo, il fatto che svolgere attività economiche nell'UE deve essere altrettanto semplice e sicuro che svolgerle a livello nazionale e, in secondo luogo, che i costi di conformità in materia di IVA legati allo svolgimento di attività economiche in Europa devono essere ridotti. Gli scambi transfrontalieri non dovranno comunque generare costi aggiuntivi.

Ne consegue che l'obiettivo finale deve essere quello di un sistema dell'IVA

¹⁴ Strategia Europa 2020, COM (2010) 2020 del 3 marzo 2010.

¹⁵ Com (2010) dell'1 dicembre 2010.

¹⁶ Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio e seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio dell'11 aprile 1967.

semplice, efficiente e neutrale, oltre che solido e a prova di frode.

I settori di azione prioritari indicati dalla Commissione sono collegati tra loro, infatti, un sistema dell'IVA più semplice per le operazioni interne combinate ad operazioni intra unionali renderebbe più agevole il rispetto delle norme e contribuirebbe pertanto alla tenuta del sistema.

Per quel che riguarda la semplificazione la comunicazione indica la creazione di uno sportello unico, la fornitura alle imprese di informazioni più accessibili e di migliore qualità a livello dell'UE, la necessità di migliorare la *governance* dell'IVA a livello dell'UE, la normalizzazione degli obblighi in materia di IVA.

Per l'efficacia del sistema IVA l'ampliamento della base imponibile e la limitazione del ricorso alle aliquote ridotte consentirebbero di generare nuovi flussi di entrate a un costo inferiore o, in alternativa, di ridurre sensibilmente l'aliquota normale attualmente in vigore senza incidere sulle entrate. Un sistema dell'IVA più efficiente quindi, se da un lato è principalmente nell'interesse degli Stati membri, dall'altro ridurrebbe anche gli oneri amministrativi per le imprese¹⁷.

Infine per quel che riguarda il sistema IVA più solido e a prova di frode, la

¹⁷ «[i]l sistema dell'IVA "definitivo", fondato sull'imposizione nel luogo di origine, richiederebbe una maggiore armonizzazione delle aliquote IVA rispetto al sistema attuale basato sull'imposizione nel luogo di destinazione, che offre agli Stati membri più flessibilità pur restando nei limiti fissati dalle condizioni del Mercato unico. È stato sostenuto che l'applicazione di un'aliquota IVA unica a tutti i beni e servizi rappresenterebbe una soluzione ideale per massimizzare l'efficienza economica. Allo stesso tempo, il ricorso ad aliquote ridotte come strumento politico è spesso difeso soprattutto per motivi sanitari, culturali e ambientali al fine di fornire un accesso più agevole ed equo a contenuti didattici e culturali e offrire incentivi per l'innovazione ecologica e una crescita efficiente sotto il profilo delle risorse e basata sulle conoscenze. L'attuale variazione dell'aliquota ordinaria nell'UE e le aliquote ridotte applicate da alcuni Stati membri non sembrano perturbare il Mercato unico, grazie principalmente ai meccanismi correttori (...) previsti dal sistema IVA attuale, che tuttavia ne accrescono considerevolmente la complessità. Le operazioni transfrontaliere che riguardano beni e servizi soggetti a un'aliquota ridotta comportano tuttavia costi di conformità e incertezza giuridica per le imprese, soprattutto nel caso di un'impresa che diventa debitrice di IVA in uno Stato membro in cui non è stabilita. A questo riguardo si potrebbe prevedere maggiore trasparenza istituendo una banca dati online vincolante dei beni e servizi soggetti a un'aliquota ridotta. Inoltre esistono tuttora incoerenze nelle aliquote IVA applicate a prodotti o servizi comparabili. Ad esempio, gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta a determinati prodotti culturali, ma devono applicare l'aliquota ordinaria ai servizi online concorrenti, come i libri e i giornali elettronici. L'agenda digitale europea stabilisce che tutte le revisioni delle politiche pubbliche, comprese quelle inerenti agli aspetti fiscali, dovrebbero contemplare le sfide poste dalla convergenza tra la dimensione digitale e quella fisica. Per porre fine a queste discriminazioni esistono due possibilità: mantenere l'aliquota IVA ordinaria o estendere all'ambiente digitale le aliquote ridotte esistenti per i beni su supporti tradizionali». punto 5.2.3. del Libro Verde.

Commissione ha evidenziato che la frode rappresenta un aspetto importante del cosiddetto divario dell'IVA, divario che consiste però anche in altri aspetti, come l'IVA non riscossa a seguito di errori, negligenza e fallimenti, per questo ha ritenuto che sia necessario, oltre a risolvere il problema della frode dell'IVA, considerare la situazione nel suo insieme e valutare nuove possibilità di riscossione e controllo dell'imposta.

La Commissione vuole garantire e controllare la piena attuazione delle misure di lotta alla frode esaminando altresì la possibilità di costituire un gruppo transfrontaliero di revisori dell'UE al fine di facilitare e migliorare i controlli multilaterali. In considerazione, poi, del fatto che il successo delle misure antifrode dipende direttamente dalla capacità amministrativa delle autorità fiscali nazionali, la Commissione vuole rafforzare il monitoraggio dell'efficienza e dell'efficacia di tali amministrazioni.

Con l'aiuto degli Stati membri l'intenzione è quella di intensificare lo scambio delle migliori pratiche nella lotta alla frode nei settori ad alto rischio continuando, altresì, a seguire l'attività di Eurofisc¹⁸, incoraggiando gli Stati membri a sviluppare ulteriormente questo strumento per cercare di individuare i nuovi meccanismi di frode o per impedirne l'espansione.

Poiché però, come visto sopra, la frode non è la sola causa del divario dell'IVA, allora l'obiettivo è anche quello di riesaminare i nuovi metodi di riscossione menzionati del Libro Verde. In particolare, la Commissione vuole esaminare ulteriormente la fattibilità della scissione dei pagamenti e le relative modalità di funzionamento.

Un tema delicato, in cui l'Italia ha fatto da apripista, dal *reverse charge* in alcuni settori economici, allo *split payment*, con esiti contraddittori e costi di conformità (nel caso dello *splyt paiement*) molto elevati.

La comunicazione ha l'indubbio merito di aver individuato le caratteristiche fondamentali di un futuro sistema UE dell'IVA e di aver elencato i settori d'azione

¹⁸ Eurofisc è un progetto di network formato da funzionari nazionali istituito dal Consiglio con il regolamento n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, al fine di individuare e combattere i nuovi casi di frode al regime IVA nelle operazioni transfrontaliere.

prioritari.

Il passo successivo è stato quello del Consiglio, Parlamento europeo ed Comitato economico e sociale europeo che sono stati invitati a fornire orientamenti politici confermando la loro volontà di esplorare le possibilità illustrate nella comunicazione. Alla Commissione è spettato poi il compito di pubblicare relazioni periodiche sullo stato di avanzamento della riforma e di presentare nuove misure.

Dopo molti anni di tentativi senza esito, la Commissione ha abbandonato l'obiettivo di attuare un sistema definitivo dell'IVA basato sul principio dell'imposizione di tutte le cessioni transfrontaliere di beni nello Stato membro di origine alle stesse condizioni applicate al commercio interno, aliquote IVA comprese. Il Parlamento europeo¹⁹ e il Consiglio²⁰ hanno convenuto che il sistema definitivo doveva basarsi sul principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione dei beni.

Le iniziative che sono state attuate in seguito hanno riguardato:

il meccanismo di reazione rapida per combattere la frode improvvisa e massiccia a danno dell'IVA²¹;

l'attuazione delle nuove norme sul luogo delle prestazioni che, in linea con i principi generali, è il luogo di destinazione per i servizi di telecomunicazione, di teleradio diffusione e i servizi elettronici prestati ai consumatori finali, con uno sportello unico per agevolare gli adempimenti fiscali²²;

un nuovo e più trasparente regime di *governance* per il sistema dell'IVA nell'Unione, che ha maggiormente coinvolto tutte le parti interessate²³.

3. Il piano d'azione sull'IVA: verso uno spazio unico europeo dell'IVA

All'interno del percorso di revisione del sistema dell'IVA comunitaria ritroviamo

¹⁹<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=IT&reference=P7-TA-2011-0436>.

²⁰http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf.

²¹http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/138239.pdf.

²²http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm#new_rules.

²³ Oltre alla pubblicazione di note esplicative e orientamenti a cura del comitato dell'IVA, sono stati istituiti il gruppo di esperti e il forum dell'UE sull'IVA.

poi il piano d'azione sull'IVA²⁴ ("VAT action plan") che la Commissione ha pubblicato nell'aprile del 2016 nel quale vengono tracciate le linee del piano d'azione che intende adottare, soprattutto nell'ottica di una semplificazione del sistema e di una maggiore attenzione alle PMI volano per lo sviluppo e la crescita dell'Unione.

Il piano espone le azioni immediate e urgenti per far fronte al problema del divario dell'IVA nonché soluzioni strategiche a lungo termine per combattere le frodi e migliorare la riscossione dell'IVA in tutta l'UE. Esso illustra le misure necessarie per realizzare uno spazio unico europeo dell'IVA e le modalità per adeguare il regime IVA alle realtà del mercato interno, all'economia digitale e alle esigenze delle PMI.

Il filo conduttore del piano d'azione è la lotta al rischio di frode, soprattutto, al fine di ridurre il divario tra il gettito IVA teorico e l'imposta effettivamente incassata.

Il documento elenca gli obiettivi ritenuti irrinunciabili per modernizzare ed adeguare il sistema di imposizione IVA alle sfide dell'economia moderna, che è globale, digitale e mobile, ed è volto sostanzialmente a "mettere in atto un sistema definitivo dell'IVA".

Il "divario dell'IVA", cioè la differenza tra le entrate IVA previste e quelle effettivamente riscosse negli Stati membri, nel 2013 ammontava a circa 170 miliardi di euro. Si stima che le sole frodi transfrontaliere rappresentino una perdita di gettito IVA pari a circa 50 miliardi di euro all'anno nell'Unione europea.

Viene sottolineato poi dalla Commissione come il sistema dell'IVA sia frammentario e rappresenti un notevole onere amministrativo in particolare per le PMI e le imprese *online*.

Il piano d'azione delinea, così, un percorso per modernizzare le attuali norme IVA dell'UE, che comprende: i principi fondamentali di un futuro sistema unico dell'IVA a livello europeo; le misure a breve termine per combattere le frodi a danno dell'IVA; l'aggiornamento del quadro delle aliquote IVA e una serie di opzioni per concedere maggiore flessibilità agli Stati membri nel definirle; i progetti per semplificare le

²⁴ Com (2016) 148 final del 7 aprile 2016.

norme IVA in materia di commercio elettronico, nel quadro della strategia per il mercato unico digitale, e per un pacchetto IVA che faciliti la vita alle PMI.

Si tratta di rendere più semplice il sistema per le imprese, di fronteggiare i rischi di frode, di favorire l'efficienza (mediante l'utilizzo della tecnologia digitale, in modo da ridurre anche i costi di riscossione delle entrate) e, infine, creare un clima di maggior fiducia tra le imprese e le Amministrazioni fiscali e tra le Amministrazioni fiscali dell'Unione.

Essendo questi gli obiettivi il piano d'azione poggia su quattro pilastri.

Il primo è la modernizzazione e semplificazione dell'IVA nell'ambito del commercio elettronico transfrontaliero in particolare per le PMI; il secondo è il rafforzamento del dialogo tra Amministrazioni fiscali dei vari Stati membri mediante una maggior cooperazione amministrativa; il terzo la realizzazione del sistema d'imposizione nel Paese di destinazione dei beni; il quarto la revisione del sistema delle aliquote IVA.

L'IVA deve essere modernizzata e rilanciata, obiettivo non facile da raggiungere. Il sistema attuale si è dimostrato difficile da riformare e il requisito dell'unanimità fra tutti gli Stati membri per apportare modifiche rappresenta uno scoglio considerevole sia per il numero degli Stati membri dell'Unione europea sia per le divergenti posizioni politiche. Sebbene apprezzabile, la volontà di cambiamento espressa dalla Commissione nasconde evidenti difficoltà attuative.

La Commissione però evidenzia che, tuttavia, mantenere immutato lo scenario attuale è un'opzione sempre meno valida e limitarsi ad aggiungere nuove serie di obblighi e controlli per contrastare le frodi può comportare costi di conformità ancora maggiori e incertezza giuridica per tutte le aziende, anche quelle fidate, ostacolando ulteriormente il funzionamento del mercato unico.

Le azioni che compongono la strategia delineata dalla Commissione UE come detto sono finalizzate a semplificare il sistema IVA ed a renderlo meno vulnerabile ai rischi di frodi²⁵.

²⁵ Nelle sue conclusioni del 25 maggio 2016¹² il Consiglio ha preso nota dei punti sollevati dalla Commissione nel suo piano d'azione sull'IVA per quanto concerne il cammino verso un sistema dell'IVA definitivo e la sua intenzione di presentare nel 2017, come primo passo, una proposta

Tuttavia, la principale soluzione a queste problematiche non è risultata fino ad oggi praticabile dal momento che la sua attivazione avrebbe richiesto una elevata armonizzazione delle aliquote, nonché un sistema di redistribuzione del gettito dallo Stato di origine a quello di destinazione.²⁶

Sia l'obiettivo dell'adozione del regime definitivo sia quello dell'armonizzazione delle aliquote sono lontani dall'essere raggiunti, considerata sia la diversità dei regimi nazionali degli Stati membri, sia l'importanza che nella gran parte di questi Stati viene attribuita alla sovranità in tema di determinazione delle aliquote IVA.

Più facilmente percorribile sembra invece la cooperazione tra Stati membri anche alla luce degli effetti che l'uscita della Gran Bretagna dall'Unione ha determinato. Occorre, però, uno sforzo congiunto per realizzare la collaborazione tra autorità delle diverse Amministrazioni fiscali, considerato anche il fatto che occorre tempo per cambiare l'attuale sistema di scambio di informazioni, sostituendolo con uno basato sull'analisi del rischio e sugli interventi mirati.

Resta, invece, in secondo piano, in quanto appena tratteggiato nel piano d'azione, il tema della maggior fiducia tra le imprese e le Amministrazioni fiscali che, invece, potrebbe portare a migliorare l'osservanza volontaria della normativa IVA e, di conseguenza, a raggiungere quel maggior grado di cooperazione tra imprese ed autorità fiscali da più parti tanto auspicato.

Non va sottaciuto, infine, che le stesse proposte di Direttive e/o Regolamenti di esecuzione, presentate dalla Commissione UE, che per diventare operative devono essere approvate dal Consiglio UE, non diventano oggetto d'immediato esame in seno all'apposito Gruppo Questioni Fiscali, in essere presso quest'ultimo Organismo. Infatti, è lo Stato membro, a cui è attribuita la Presidenza di turno, durante ciascun semestre, a decidere quale delle proposte legislative della

legislativa inerente al sistema dell'IVA definitivo per gli scambi *business to business* transfrontalieri. Ha inoltre ribadito che il principio dell'imposizione, nello Stato membro di origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi" dovrebbe essere sostituito dal principio dell' "imposizione nello Stato membro di destinazione". Cfr *Risoluzione del Parlamento europeo del 24 novembre 2016 sul tema "Verso un sistema IVA definitivo e lotta contro le frodi ai danni dell'IVA" (2016/2033(INI))*.

²⁶ Vale la pena di ricordare che, nella scelta di abbandonare il sistema d'imposta monofase sulle vendite, vigente in cinque dei sei aesi che avevano aderito alla CEE, adottando quale modello d'imposta comune sulle vendite lo schema della TVA, vigente in Francia, vi era anche la difficoltà di creare un sistema trasparente e neutrale di clearing, sulle vendite trans frontaliere.

Commissione UE debba essere discussa, senza alcun obbligo di continuare i lavori portati avanti dalla Presidenza uscente.

4. La proposta della Commissione europea di modifica della direttiva 2006/112/CE

Proprio per il fatto che il processo per uniformare il sistema e le aliquote a livello europeo richiede, come già in precedenza evidenziato, un lasso temporale molto ampio, mentre nel frattempo è aumentato il *gap* tra le entrate IVA previste e quelle effettivamente riscosse dagli Stati membri, che nel 2013 ammontava a circa 170 miliardi di euro²⁷, la Commissione europea il 21 dicembre 2016 ha pubblicato la proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto riguardante l'applicazione temporanea di un meccanismo generalizzato di inversione contabile per tutte le transazioni di valore unitario superiore a 10 mila euro.

Ad avviso degli stessi organi della Commissione, è pertanto prioritario individuare misure urgenti su cui lavorare in parallelo. Da qui la proposta, avanzata da alcuni Stati membri, di autorizzare alcuni di questi all'adozione di un meccanismo generalizzato di *reverse charge* (sulle transazioni interne di valore superiore a 10.000 euro).

A parere degli Stati proponenti, soltanto grazie a questo meccanismo

²⁷ Si stima peraltro che le sole frodi transfrontaliere rappresentino una perdita di gettito IVA pari a circa 50 mld di euro all'anno. In termini assoluti, il VAT GAP (il divario dell'IVA, si evidenzia che per il calcolo del divario dell'IVA si è tenuto conto per la prima volta delle entrate derivanti dalle nuove norme in materia di IVA relative alle vendite transfrontaliere di servizi elettronici, che sono entrate in vigore il 1° gennaio 2015 su proposta della Commissione) più alto continua ad essere quello riscontrato in Italia. Se mediamente a livello UE i dati migliorano, la riscossione dell'IVA a livello nazionale varia notevolmente tra i diversi Stati membri. I divari dell'IVA più significativi sono stati registrati in Romania (37,2%), in Slovacchia (29,4%) e in Grecia (28,3%). I divari più esigui sono invece stati osservati in Spagna (3,5%) e in Croazia (3,9%). In termini assoluti, il divario dell'IVA maggiore è stato quello dell'Italia dove ammonta a circa 35 miliardi di euro, pari al 26 per cento dell'incasso previsto, anche se, rispetto alla precedente rilevazione, risulta diminuito di due punti percentuali. Il divario dell'IVA è diminuito nella maggior parte degli Stati membri. I miglioramenti più significativi si sono verificati a Malta, in Romania e in Spagna, mentre sette Stati membri hanno registrato incrementi più modesti: Belgio, Danimarca, Grecia, Irlanda, Lussemburgo, Finlandia e Regno Unito. cfr. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report* e il relativo comunicato stampa del 28 settembre 2017.

eccezionale si possono fronteggiare le “frodi carosello”, ossia le operazioni transnazionali nelle quali l’IVA si perde e non giunge mai alle autorità nazionali, perché tutte le operazioni (transnazionali e cose interne) sarebbero fatturate senza applicazione dell’IVA fino al consumatore finale, che sarebbe l’unico debitore d’imposta.

La proposta era stata presentata durante la riunione Ecofin del 17 giugno 2016, nel corso della quale la Commissione ha dichiarato il proprio impegno a presentare in breve tempo una proposta legislativa di deroga al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, in modo da applicare un generalizzato meccanismo d’inversione contabile per le cessioni interne al di sopra di una soglia definita e preservare il mercato interno ribadendo che l’eccezionalità e il carattere temporaneo di questa misura non impattano sul processo dell’Unione di giungere a un sistema unico e definitivo dell’IVA, che sia in grado di proteggere i propri mercati interni dai fenomeni fraudolenti.

La proposta si sostanzia nella possibilità che gli Stati membri dell’UE, al verificarsi di determinate condizioni, possano adottare fino al 30 giugno 2022 in modo generalizzato il meccanismo del *reverse charge*. Di conseguenza, in deroga all’attuale sistema per cui tutte le imprese della filiera di produzione e distribuzione sono in parte responsabili per la riscossione dell’IVA, nel caso di prestazioni (per fattura) di valore superiore a 10 mila euro, il debitore dell’imposta sarà esclusivamente il consumatore finale.

Il carattere facoltativo e provvisorio della misura comporta che essa sarà limitata a quegli Stati membri che sono particolarmente colpiti da fenomeni di frode carosello, con un divario di IVA non riscossa superiore alla media europea, e che non sono dotati di un sistema amministrativo di controlli sufficientemente adeguato a fronteggiare tale situazione.

Sotto l’aspetto procedurale, lo Stato che intende adottare il *reverse charge* dovrà inoltrare un’apposita istanza alla Commissione la quale, entro tre mesi dalla domanda, autorizzerà o rigetterà l’istanza.

Nell’ipotesi in cui l’applicazione del *reverse charge* dovesse avere un notevole

impatto negativo in termini di gettito di IVA (perché, ad esempio, esso stesso causa un aumento delle frodi carosello all'interno dello Stato), la Commissione potrà decidere la revoca del regime transitorio.

Inoltre, gli Stati membri che applicano il *reverse charge* dovranno presentare alla Commissione una relazione intermedia (entro due anni dall'inizio di applicazione del regime) per fornire una valutazione dettagliata dell'efficacia del *reverse charge* ed una relazione finale (entro tre mesi la fine dell'applicazione del *reverse charge*) sul suo impatto globale.

Non si possono però sottacere le criticità insite in tale sistema. Lo schema, pensato per contrastare le frodi carosello, presenta evidenti elementi di criticità, perché concentrando il pagamento dell'imposta nell'ultima fase del ciclo economico, evidenziando l'IVA in fattura senza tuttavia versarla, nelle fasi precedenti, se da un lato può ridurre le frodi all'importazione, dall'altro rischia di alimentarne nuove forme di frode sul mercato ben più ampio e ricco delle operazioni imponibili sul mercato interno.

Il *reverse charge* per il fatto che gli scambi intermedi non hanno più una manifestazione finanziaria comporta l'abbandono del principio di frazionamento dell'imposta e, come visto, l'imposta viene traslata in avanti fino al momento della cessione al consumatore finale. Da ciò possono manifestarsi nuove tipologie di frode come ad esempio il c.d. furto della partita IVA.

Per essere più precisi può avvenire che il consumatore per evitare l'assoggettamento al tributo potrebbe fornire un numero di partita iva fittizio, riconducibile a soggetti economici differenti. Tale meccanismo, infatti, sotto il profilo delle frodi assume un grado di rischio maggiore in quanto, con l'abbandono della riscossione frazionata, si presta alla sottrazione dell'intero ammontare di IVA prodotto nel ciclo produttivo.

Un ulteriore aspetto di criticità contenuto nel meccanismo di applicazione generalizzata del *reverse charge* così, risiede nel rischio che soggetti *missing trader* si posizionino all'ultimo anello della catena distributiva, al momento della vendita al dettaglio acquisendo l'IVA pagata dai consumatori finali e sparendo

prima di versarla all'erario con la conseguenza che i soggetti fraudolenti ponendosi all'ultimo anello della catena, froderebbero l'intera IVA maturata lungo il processo produttivo-distributivo, con danni ancora maggiori per le finanze degli Stati. La concentrazione di nuovi fenomeni frodati al momento della vendita al consumatore finale, unico momento di manifestazione finanziaria dell'intera IVA generata lungo il processo produttivo, obbligherebbe quindi gli Stati membri a rafforzare il sistema dei controlli sulle operazioni di vendita al dettaglio.

Infine bisogna evidenziare che seppure sono innegabili i risultati che ad oggi il *reverse charge* ha raggiunto nell'azione di contrasto alla frode, in settori specifici, ci sono alcuni elementi che farebbero ritenere tale misura efficace solo nel breve termine soprattutto vista la capacità delle organizzazioni fraudolente di inserirsi in mercati sempre nuovi o di porsi a qualsiasi livello dalla catena produttiva.

Ne consegue che, nonostante gli indubbi vantaggi che finora il meccanismo di *reverse charge* ha dimostrato di possedere in relazione alla lotta alle frodi IVA, restano dei profili di criticità che fanno sorgere dubbi sull'effettiva efficacia a medio-lungo termine di una generalizzazione dello strumento, sia in relazione al raggiungimento dell'obiettivo di contrastare le frodi, sia in termini di maggiori oneri amministrativi che ricadrebbero sugli operatori economici per assicurare un effettivo controllo dei soggetti rientranti lungo la catena produttiva dei beni.

Non bisogna infatti perdere di vista il fatto che, nel sistema dell'Iva trans frontiera, l'elemento di criticità è rappresentato dal fatto che nella fattura che accompagna la merce importata, l'Iva esposta nella fattura, non è stata effettivamente assolta dall'importatore, ma solo addebitata con il meccanismo dell'inversione contabile; pertanto la merce importata giunge nel territorio dello Stato senza alcun carico d'Iva. L'imposta viene corrisposta successivamente al fisco dall'importatore, solo all'atto della vendita della merce in Italia. Se al meccanismo dell'inversione contabile, non si affianca il versamento al fisco dell'Iva incassata sulla vendita, il sistema del *reverse charge*, non può funzionare.

Da questo punto di vista la sua estensione ulteriore sul mercato interno potrebbe risultare un *boomerang*.

5. Armonizzazione, semplificazione e introduzione del sistema definitivo di tassazione dell'IVA

A nove mesi di distanza, realizzando una rivoluzione copernicana che spiazza la proposta di Direttiva del dicembre 2016, la Commissione ha presentato il 4 ottobre 2017 una comunicazione relativa al seguito del piano d'azione dell'IVA – Verso uno spazio unico europeo²⁸, una proposta di regolamento di esecuzione del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie²⁹, e una proposta di direttiva che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri³⁰.

L'obiettivo evidente è quello, successivamente alle trattative con Londra sulla Brexit, di non dare al Regno Unito un indubbio vantaggio, attraverso il ripristino delle barriere doganali. Come si evidenzierà viene, infatti, abbandonato il principio della tassazione nel paese di origine, che obbligherebbe all'adozione delle stesse aliquote in tutti i 27 paesi dell'Ue, per poter funzionare senza problemi, sostituendolo con lo schema originario vigente fino al 1992. Vale a dire la tassazione nel paese di destinazione, ovviamente senza reintrodurre le barriere fiscali tra gli Stati. In buona sostanza una rivoluzione rispetto alla complessità dei problemi, ma anche alla volontà di risolverli, evidenziato dal crono programma concentrato tra il 2019 e il 2022.

Come visto in premessa, in base all'attuale sistema, che si applica da ben 25 anni, nonostante fosse stato stabilito in via transitoria, gli scambi intracomunitari di beni tra Stati membri sono trattati come due operazioni distinte: nel Paese di origine, tali operazioni danno luogo a cessioni intracomunitarie non imponibili, mentre, nel Paese di destinazione, le stesse operazioni costituiscono acquisti soggetti ad imposta. Da questa frammentazione delle operazioni derivano una

²⁸ Com (2017) 566 final.

²⁹ Com (2017) 568 final.

³⁰ Com (2017) 569 final.

quantità molto elevata di frodi.

La Commissione individua come soluzione a questa criticità la creazione di uno spazio unico europeo, all'interno del quale gli scambi intracomunitari possano essere regolati alla stregua delle operazioni interne, eliminandosi, l'esenzione dall'IVA delle cessioni intracomunitarie.

Si è così proposto di introdurre un sistema definitivo di tassazione degli scambi intracomunitari basato sul c.d. "principio di destinazione". Secondo tale sistema l'IVA sarà applicata dal cedente, riscossa nel Paese di origine e poi trasferita al Paese di destinazione, in cui i beni sono consumati. Le operazioni IVA transnazionali, rivolte verso *consumer* e verso *business*, saranno veicolate attraverso il sistema dello sportello unico.³¹ Le imprese, in ottica di semplificazione e di riduzione degli adempimenti fiscali e burocratici, saranno in grado di effettuare dichiarazioni, pagamenti e detrazione dell'IVA per le forniture transfrontaliere attraverso un unico portale elettronico direttamente nel proprio Stato di stabilimento, come avviene dal 2015 per la fornitura di servizi elettronici posta in essere verso *consumers* comunitari. In seguito gli Stati membri "compenseranno" l'imposta a debito ed a credito direttamente con gli altri Paesi europei³².

Saranno semplificate, inoltre, le regole di fatturazione ed eliminati gli elenchi Intrastat.

Per quanto concerne i tempi di attuazione della riforma, la Commissione presenterà nella primavera del 2018 una proposta di modifica della Direttiva IVA contenente le norme di attuazione dell'anzidetto regime definitivo delle cessioni intracomunitarie, che sarà gradualmente esteso anche alle prestazioni di servizi e troverà applicazione entro il 2022.

Nell'ambito delle misure proposte un'interessante novità è costituita dall'introduzione della figura del soggetto passivo certificato - *Certified Taxable Person* (CTP)³³: si tratta di un operatore che presenta garanzie di affidabilità

³¹ In pratica, gli scambi intracomunitari di beni saranno disciplinati, analogamente a quanto previsto in materia di commercio elettronico, avvalendosi del regime dello sportello unico (*One shop stop*), in base al quale le imprese possono effettuare dichiarazioni e pagamenti tramite un portale *on line*.

³² Com (2017) 566 final.

³³ Nuovo art.13 bis direttiva 2006/112/CE secondo quanto previsto dalla proposta di direttiva Com

fiscale, con caratteristiche analoghe all'operatore economico autorizzato (AEO) già previsto in materia doganale. Il CTP dovrà essere in regola con il pagamento delle imposte; avere un sistema adeguato di controlli interni; dimostrare la propria solvibilità.

Ricevuta la certificazione, il CTP potrà applicare il regime dell'esenzione agli scambi intracomunitari. In tale circostanza l'acquirente sarà responsabile del pagamento dell'IVA dovuta direttamente allo Stato membro di destinazione.

Lo *status* di soggetto passivo certificato sarà riconosciuto reciprocamente da tutti i Paesi dell'Unione.

Una volta acquisito dall'Amministrazione la qualifica di soggetto passivo certificato, tale *status* sarà riconosciuto in tutti gli Stati membri dell'UE, e consentirà al soggetto in questione di usufruire di numerose semplificazioni. Ad esempio, le cessioni intracomunitarie potranno continuare ad essere non imponibili ad IVA nel caso in cui il cessionario sia un soggetto passivo certificato, presupponendosi che i beni siano ceduti ad un operatore affidabile.

Lo *status* di soggetto passivo certificato potrà essere verificato *on line*, analogamente a quanto attualmente accade nel caso di verifica dell'esistenza di un numero di partita IVA, tramite l'inserimento dei relativi dati identificativi nel sistema di scambio di informazioni VIES³⁴.

La Commissione europea ha proposto anche alcune modifiche alla direttiva IVA e al regolamento n. 282 del 2011 di più immediata efficacia, che semplificano, per alcuni aspetti, l'attuale disciplina di tali operazioni³⁵. In particolare il riferimento è alle c.d. vendite a catena, il *consignment stock* e la prova delle cessioni intracomunitarie³⁶. Tali semplificazioni varranno solo per i soggetti passivi certificati.

E' stato inoltre proposto di introdurre il principio secondo cui il possesso di un numero di partita IVA valido costituisce requisito sostanziale per poter applicare le

(2017) 569 final.

³⁴ COM (2017) 567 def.

³⁵ COM (2017) 568 def e COM (2017) 569 def.

³⁶ Cfr. circolari Assonime n. 41 del 2008 e 20 del 2013.

norme sugli scambi intracomunitari. Tali semplificazioni, se approvate, entreranno in vigore dal 2019.

Saranno poi, nel mese di novembre, presentate dalla Commissione europea ulteriori proposte in materia di IVA. In particolare, saranno riformulate le attuali regole in materia di aliquote, riconoscendo maggiore autonomia ai singoli Stati membri nella loro determinazione; saranno previste norme di semplificazione riguardanti le piccole e medie imprese (PMI), e disposizioni finalizzate al rafforzamento della cooperazione amministrativa fra gli Stati membri dell'Unione europea.

La proposta legislativa sarà trasmessa agli Stati membri in seno al Consiglio per approvazione e al Parlamento europeo per consultazione. La Commissione intende dare seguito a questa iniziativa nel 2018 con una proposta legislativa dettagliata intesa a modificare la cosiddetta "direttiva IVA" a livello tecnico, in modo che il regime dell'IVA definitivo proposto possa essere attuato senza problemi.

6. Conclusioni

Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) svolge un ruolo importante nel Mercato unico europeo. La prima direttiva in materia di IVA, come detto, risale al 1967 e fu originariamente introdotta per eliminare le imposte sulla cifra d'affari che falsavano la concorrenza e ostacolavano la libera circolazione dei beni, e per rimuovere le formalità e i controlli fiscali alle frontiere interne.

L'IVA è una fonte di entrate importante e in crescita nell'Unione, che ha raccolto più di 1000 miliardi di euro nel 2015, pari al 7% del PIL dell'UE e, trattandosi di un'imposta sui consumi, è una delle forme di tassazione che favorisce maggiormente la crescita.

Nonostante numerose riforme, il sistema dell'IVA non è riuscito a stare al passo con le sfide dell'economia che oggi è globale, digitale e mobile. L'attuale sistema dell'IVA, introdotto come sistema transitorio nel 1993, è frammentario, troppo complesso per il numero crescente di imprese che operano a livello transfrontaliero e lascia aperto il campo alle frodi: operazioni interne e transfrontaliere sono trattate

in maniera diversa e beni e servizi possono essere acquistati in esenzione dall'IVA all'interno del mercato unico.

E' proprio per questo che, come visto, la Commissione sollecita una riforma del sistema dell'IVA proponendo di modificarne radicalmente il sistema attuale.

Il nuovo e definitivo spazio unico europeo dell'IVA, come evidenziato nelle pagine che precedono sarà caratterizzato *in primis* dalla lotta contro la frode: l'IVA sarà applicata agli scambi transfrontalieri tra le imprese. L'attuale esenzione dall'IVA per questo tipo di scambi costituisce una facile scappatoia che consente ad imprese senza scrupoli di riscuotere l'IVA e poi scomparire senza versarla allo Stato. Poi le imprese che operano a livello transfrontaliero potranno adempiere agli obblighi in materia di IVA grazie a un servizio di "sportello unico" e saranno così in grado di effettuare dichiarazioni e versamenti utilizzando un unico portale *online* nella loro lingua, seguendo le stesse norme e utilizzando gli stessi modelli amministrativi del paese di origine. Gli Stati membri verseranno direttamente l'IVA gli uni agli altri, come già avviene per la vendita di servizi elettronici. Altro elemento di non poco conto sarà la maggiore coerenza: passaggio al principio della "destinazione", secondo il quale l'importo finale dell'IVA è sempre versato allo Stato membro del consumatore finale ed è determinato in base all'aliquota vigente in tale Stato membro, sistema già in vigore per la vendita di servizi elettronici. Infine è prevista una minore burocrazia: semplificazione delle norme in materia di fatturazione, che consente ai venditori di redigere le fatture in base alle norme del proprio paese, anche quando operano a livello transfrontaliero. Le imprese non saranno più tenute a preparare un elenco di operazioni transfrontaliere per la loro autorità fiscale (il cosiddetto "elenco riepilogativo").

Ma ci si chiede se visto che in ambito domestico è sempre più utilizzato il sistema dello *split payment* – misura introdotta attraverso una trattativa Governo – Commissione europea tagliando fuori il Parlamento e di conseguenza non rispettando il principio di riserva di legge è misura palesemente in contrasto con il principio di capacità contributiva, penalizzando irragionevolmente alcuni contribuenti (i fornitori della pubblica amministrazione allargata) rispetto a tutti gli

altri³⁷ -, in ambito transnazionale, fa il suo ingresso il *certified taxable person*, queste novità semplificano la vita degli operatori onesti che vedono crescere a dismisura i regimi IVA vigenti (*reverse charge*, *split payment*, operazioni intra-UE ordinarie e con CTP, regimi speciali, etc.)?

Per le imprese che operano nell'UE, le frontiere fanno ancora parte della realtà di ogni giorno quando si tratta di IVA e le norme in materia attualmente in vigore costituiscono uno degli ultimi ambiti del diritto dell'UE non ancora allineati ai principi alla base del Mercato unico.

Se è vero che gli Stati membri si stanno già impegnando per ridurre i rispettivi divari dell'IVA, la modernizzazione del sistema dell'IVA e il suo adeguamento per far fronte alla sfida delle frodi su vasta scala rimangono il modo più sicuro per garantire il futuro del mercato unico. La riforma dell'attuale sistema dell'IVA dovrebbe inoltre contribuire allo sviluppo del mercato unico digitale integrandosi nel programma della Commissione volto a realizzare un sistema fiscale UE più equo ed efficiente.

Nel mutato scenario politico ed economico europeo, la riforma del sistema europeo dell'IVA, al fine di rafforzarne la coerenza con il Mercato unico e la capacità di incrementare le entrate migliorandone l'efficienza economica, la solidità e il contributo ad altre politiche e riducendo nel frattempo i costi di conformità alle norme e di riscossione passa, inevitabilmente, per l'affermazione di una nuova ovvero rinnovata scelta politica.

Come visto dal Rapporto 2016 che analizza e quantifica il divario tra il gettito dell'IVA previsto e quello effettivamente riscosso dalle Autorità nazionali degli Stati

³⁷ Si evidenzia che il meccanismo dello *split payment* porta ad un'indebita duplicazione d'imposta determinata dalla trasformazione, nei confronti della sola P.A. dell'IVA da essa assolta da imposta plurifase sul valore aggiunto in imposta monofase sul valore pieno della fornitura. Queste considerazioni hanno trovato conferma nei dati sull'incremento del gettito Iva nel 2016, pari a 5,1 miliardi di euro, di cui 3,7 miliardi riferibili allo *split payment*, vale a dire a qualcosa meno di 1/10 delle operazioni imponibili sul mercato interno. Ovviamente l'incremento del gettito, fortemente penalizzante per tutti i soggetti Iva che si trovano a credito d'imposta, è tuttavia temporaneo. Di qui, a partire dal 2016 l'allargamento, ogni anno, della platea dei soggetti obbligati al trattenimento dell'imposta e al versamento diretto dalla stessa all'Agenzia delle entrate, per poter registrare incrementi di gettito nonostante l'ovvio aumento dei rimborsi.

membri dell'Unione europea risulta che nel 2014 nell'intera Unione europea rispetto agli incassi stimati, sono stati evasi 159,5 miliardi di euro di IVA e che la situazione dell'evasione dell'imposta è estremamente disomogenea tra gli Stati membri. In particolare per quanto riguarda l'Italia, confrontando il gettito stimato e quello realmente incassato, emerge che l'IVA evasa ammonta a 36,855 miliardi di euro, pari al 27,5% dell'incasso previsto.

Sebbene si registri un lieve miglioramento - nel 2014 in Italia il divario dell'IVA è diminuito di 2,5 miliardi di euro rispetto al 2013 - si tratta, in termini assoluti, del divario più alto fra i Paesi europei: l'evasione dell'IVA in Italia ammonta, da sola, a quasi un quarto di quella degli altri Stati membri. Si aggiunga che proprio in Italia dove è stata adottata una politica fiscale sempre più onerosa ed inutilmente aggressiva nei confronti dei contribuenti minori, lavoratori autonomi, imprese individuali, piccole imprese l'evasione all'Iva nell'ultimo quarto di secolo si è ridotta in misura del tutto marginale. D'altra parte gli ultimi dati dell'Istat sull'economia irregolare o sommersa conducono a una stima nel 2016 del 12,6%; con un calo di cinque punti negli ultimi 10 anni, che ci allinea ai paesi più avanzati. Se questo dato si aggiunge che nello stesso periodo sono scomparse oltre un milione e mezzo di partite Iva relative ai lavoratori autonomi ed imprese individuali, emergono due dati indiscutibili. Il primo è che le cifre relative alle stime sull'evasione complessiva sono certamente sovra stimate e poco realistiche, in funzione della ripartizione del prelievo tributario tra le principali imposte. La seconda è rappresentata dal fatto che gli esiti delle politiche fiscali dell'ultimo decennio, in stretta continuità, nonostante il diverso indirizzo politico dei governi, ha avuto effetti devastanti sull'economia minore, senza produrre effetti visibili dal punto di vista della contrazione dell'evasione strutturale.

La riforma del sistema dell'IVA potrebbe però - se si evitano misure senza criterio come avvenuto nel nostro Paese - svolgere un ruolo fondamentale e un ritorno alla crescita grazie al suo potenziale di rafforzamento del mercato unico e di sostegno a un risanamento intelligente del bilancio negli Stati membri. Miglioramenti di questo tipo richiedono un sistema dell'IVA globale capace di

adattarsi ai cambiamenti dell'ambiente economico e tecnologico e sufficientemente solido da resistere agli attacchi fraudolenti verificatisi negli ultimi anni.