COMMISSIONE
EUROPEA

Bruxelles, 17.12.2020
COM(2020) 811 final

COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO

a norma dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio

1. CONTESTO

A norma dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto[1] ("la direttiva IVA"), il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a introdurre misure speciali di deroga a tale direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Poiché tale procedura prevede una deroga ai principi generali dell'IVA, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) le misure nazionali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva IVA che sono autorizzate "allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali" devono essere interpretate restrittivamente ed essere inoltre necessarie e adeguate alla realizzazione dello specifico obiettivo che perseguono nonché incidere il meno possibile sulle finalità e sui principi della direttiva IVA[2].

Con lettera protocollata dalla Commissione il 17 giugno 2020, l'Ungheria ha chiesto l'autorizzazione a continuare ad applicare una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva IVA. A norma dell'articolo 395, paragrafo 2, della direttiva IVA, con lettera del 16 settembre 2020 la Commissione ha informato gli altri Stati membri della domanda presentata dall'Ungheria. Con lettera del 17 settembre 2020 la Commissione ha comunicato all'Ungheria che disponeva di tutti i dati che riteneva necessari per valutare la domanda.

Di norma la persona tenuta al pagamento dell'IVA all'erario ai sensi dell'articolo 193 della direttiva IVA è il soggetto passivo che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi. Scopo della deroga di cui l'Ungheria chiede la proroga è far ricadere tale responsabilità sul soggetto passivo destinatario della cessione o della prestazione (il cosiddetto meccanismo di inversione contabile) nel caso della messa a disposizione di personale per l'esecuzione di attività diverse da quelle previste all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. L'articolo 199, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA consente agli Stati membri di applicare il meccanismo di inversione contabile alla messa a disposizione di personale per la prestazione di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili. La misura di deroga consente pertanto all'Ungheria di applicare il meccanismo di inversione contabile alla messa a disposizione di personale in tutti i settori dell'attività economica. Obiettivo della deroga richiesta è la lotta contro la frode.

[1] GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1.
[2] Cfr. sentenza del 27 gennaio 2011 nella causa Vandoorne C-489/09, ECLI:EU:C:2011:33, punto 27.

2. L'INVERSIONE CONTABILE

Ai sensi dell'articolo 193 della direttiva IVA, il debitore dell'IVA è il soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi. Scopo del meccanismo di inversione contabile è trasferire tale responsabilità al soggetto passivo destinatario della cessione o della prestazione. L'inversione contabile è spesso utilizzata per contrastare le frodi dell'IVA organizzate in settori specifici dell'economia, in particolare mediante il ricorso a meccanismi del tipo "operatore inadempiente".

La frode dell'operatore inadempiente ha luogo quando l'operatore vende beni o fornisce servizi, riscuote l'IVA dai propri clienti e quindi scompare senza versare all'erario l'IVA da essi riscossa. Designando in questi casi il destinatario dei beni o servizi forniti quale debitore dell'IVA, si è constatato che il meccanismo di inversione contabile applicato a livello nazionale elimina la possibilità di praticare questa forma di evasione fiscale.

Nelle informazioni supplementari fornite a sostegno della sua richiesta, l'Ungheria ha affermato che le frodi commesse nel settore della messa a disposizione di personale presentavano analogie con le strutture dell'operatore inadempiente, dato che tali servizi sono facili da fornire e che il costo principale per i prestatori di servizi è il costo dei dipendenti, che non comporta il pagamento dell'IVA. Pertanto, nella pratica, il vantaggio per i truffatori ammonta all'intero importo dell'IVA addebitata al cliente.

3. LA DOMANDA

Per contrastare la frode dell'IVA nel settore delle agenzie di lavoro temporaneo, nel 2014 l'Ungheria ha chiesto l'autorizzazione a introdurre una misura speciale di deroga all'articolo 193 della direttiva IVA per stabilire che, per la messa a disposizione di personale per l'esecuzione di attività diverse da quelle previste all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva, il debitore dell'IVA fosse il soggetto passivo destinatario della prestazione. L'autorizzazione, concessa con la decisione di esecuzione (UE) 2015/2349 del Consiglio[3], è scaduta il 31 dicembre 2017.

Nel 2017 l'Ungheria ha presentato una nuova domanda intesa a designare, per i medesimi servizi che comportano la messa a disposizione di personale, il destinatario dei servizi come debitore dell'IVA. La decisione di esecuzione (UE) 2018/486 del Consiglio[4] ha concesso tale autorizzazione fino al 31 dicembre 2020.

Ai sensi dell'articolo 395 della direttiva IVA, l'Ungheria chiede adesso che il Consiglio, deliberando su proposta della Commissione, la autorizzi a continuare ad applicare tale

[3] Decisione di esecuzione (UE) 2015/2349 del Consiglio, del 10 dicembre 2015, che autorizza l'Ungheria ad applicare una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 330 del 16.12.2015, pag. 53).

[4] Decisione di esecuzione (UE) 2018/486 del Consiglio, del 19 marzo 2018, che autorizza l'Ungheria ad applicare una misura speciale di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 81 del 23.3.2018, pag. 15).

misura speciale di deroga all'articolo 193 della direttiva IVA per quanto riguarda l'applicazione del meccanismo di inversione contabile alle prestazioni nazionali di servizi che comportano la messa a disposizione di personale per l'esecuzione di attività diverse da quelle previste all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della direttiva in oggetto.

La domanda riguarda la messa a disposizione di personale tramite agenzie di lavoro temporaneo, distacco di personale, cooperative scolastiche, cooperative di pensionati e tutte le prestazioni di servizi che non sono fornite in queste forme giuridiche ma che, a livello di contenuto, comportano effettivamente la messa a disposizione di personale. Pertanto, l'autorizzazione di cui si chiede la proroga consente in pratica all'Ungheria di applicare l'inversione contabile a tutti i servizi consistenti nella messa a disposizione di personale.

Secondo la domanda trasmessa dall'Ungheria, il settore della somministrazione di personale è estremamente vulnerabile alle frodi fiscali. I costi principali delle agenzie di lavoro temporaneo sono gli stipendi e le imposte e i contributi a essi collegati, che non comportano alcuna IVA a monte, mentre gli acquisti che queste effettuano hanno un'incidenza irrilevante. Pertanto la mancata applicazione dell'inversione contabile fa sì che l'importo dell'IVA addebitata dagli operatori del settore ai loro clienti, ossia l'IVA a valle, sia di gran lunga superiore all'importo dell'IVA detraibile, ossia l'IVA assolta a monte. Ciò dovrebbe di norma determinare una posizione debitoria nei confronti dell'erario per quanto riguarda l'IVA. Inoltre i servizi di somministrazione di personale sono molto semplici da fornire, in quanto per avviare l'attività economica non sono richieste conoscenze particolari né attrezzature speciali, il che rende molto facile accedere al relativo mercato.

Di norma le imprese fraudolente che prestano servizi di agenzia di lavoro temporaneo creano una filiera nella quale l'impresa che si trova alla fine, che è quella che di fatto fornisce il servizio di messa a disposizione del personale, non paga l'IVA applicabile al servizio. Tale pratica falsa la concorrenza e pregiudica quindi il funzionamento delle imprese rispettose della legge. Inoltre l'evasione fiscale nel settore riguarda non soltanto l'IVA, ma anche imposte e contributi sul lavoro, che rappresentano circa il 40 % del costo totale del lavoro.

Secondo le informazioni fornite dall'Ungheria, l'introduzione dell'inversione contabile nel settore della somministrazione di personale ha determinato una riduzione del numero di operatori attivi nel settore, nonostante la base imponibile delle prestazioni fornite sia aumentata. Questa tendenza è considerata indicativa di un effetto di "risanamento" del mercato.

Nella sua domanda l'Ungheria afferma che la misura si è dimostrata uno strumento adeguato ed efficace per contrastare gli abusi e ha contribuito a ridurre le frodi dell'IVA nel settore. Tenuto conto della natura specifica del settore delle agenzie di lavoro temporaneo, in cui non è richiesta alcuna competenza particolare per svolgere l'attività e

gli importi dell'IVA da versare sono molto più elevati rispetto a quelli dell'IVA detraibile, l'Ungheria ritiene che l'abolizione del meccanismo di inversione contabile determinerebbe un ritorno in breve tempo alle condizioni originarie e una ricomparsa immediata delle filiere fraudolente.

L'Ungheria sottolinea inoltre che la recessione economica mondiale causata dalla pandemia di COVID-19 ha colpito gravemente l'occupazione e, in particolare, il settore della somministrazione di personale. La flessibilità nell'uso della manodopera aiuterebbe le imprese a riprendersi da questa situazione. Si prevede pertanto che la percentuale di manodopera interinale somministrata mediante i servizi delle agenzie di lavoro temporaneo supererà quella precedente allo scoppio della pandemia di COVID-19. Per i truffatori questo potrebbe essere un incentivo a cercare di entrare nel settore. La proroga della misura di deroga contribuirebbe pertanto a evitare la comparsa di truffatori nel settore.

4. IL PARERE DELLA COMMISSIONE

Quando la Commissione riceve una domanda a norma dell'articolo 395 della direttiva IVA, la esamina per verificare che sussistano le condizioni fondamentali per concedere la deroga, ovvero che la misura specifica proposta semplifichi le procedure per i soggetti passivi e/o per l'amministrazione fiscale o che consenta di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. In questo contesto la Commissione ha sempre adottato un'impostazione moderata e prudente affinché le deroghe non compromettano il funzionamento del regime generale dell'IVA, siano di portata limitata, necessarie e proporzionate.

Qualsiasi deroga al sistema di pagamento frazionato va pertanto utilizzata in ultima istanza e come misura di emergenza e deve offrire garanzie quanto alla necessità e alla natura eccezionale della deroga concessa.

Tali condizioni erano soddisfatte al momento della concessione della deroga iniziale con la decisione di esecuzione (UE) 2015/2349 del Consiglio. Dalla relazione del 2015 sul documento Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States[5], pubblicata dalla Commissione europea, è emerso che in Ungheria il divario dell'IVA ha raggiunto il 24,4 % nel 2013, attestandosi ben al di sopra della media dell'UE del 13,9 %. Erano pertanto necessarie misure eccezionali per contrastare le frodi dell'IVA.

Quando nel 2017 ha chiesto di poter continuare ad applicare l'inversione contabile alla messa a disposizione di personale, l'Ungheria ha argomentato di aver introdotto numerose misure per contrastare le frodi dell'IVA. Inoltre erano in programma altre misure antifrode, incentrate in particolare sulle agenzie di lavoro temporaneo. Nonostante l'adozione di queste misure, l'Ungheria ha ritenuto necessario mantenere la protezione garantita dal meccanismo di inversione contabile per ridurre ulteriormente i problemi arrecati al settore. Tuttavia nel considerando 11 della decisione di esecuzione

[5] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf.

(UE) 2018/486 del Consiglio è stato sottolineato che le misure che l'Ungheria intende adottare dovrebbero eliminare la frode nel settore interessato e, pertanto, non dovrebbero essere richieste ulteriori deroghe all'articolo 193 della direttiva IVA in relazione alla messa a disposizione di personale.

Le misure attuate dall'Ungheria per ridurre le frodi dell'IVA, non solo nel settore della messa a disposizione di personale ma in tutti i settori dell'economia, comprendono quanto segue:

- il 1º gennaio 2012 è stata introdotta una procedura di registrazione fiscale ed è stata rafforzata la vigilanza dell'autorità fiscale per porre un freno alla costituzione di società fittizie e ai trasferimenti societari e per eliminare chiunque adotti comportamenti a rischio;

- l'ammenda per evasione fiscale connessa all'occultamento di redditi è aumentata considerevolmente. In alcuni casi l'impianto sanzionatorio da applicare in caso di inosservanza degli obblighi di registrazione e conservazione dei documenti è stato reso più rigoroso. È stata introdotta un'ammenda che sostituisce la chiusura di un'impresa per le violazioni commesse in relazione ad attività svolte senza locali commerciali;

- nel 2012 il termine generale per i versamenti dell'IVA e, di conseguenza, per i controlli è stato portato a 75 giorni, allo scopo di aumentare l'efficienza degli audit ed eliminare le domande illegittime di rimborso dell'IVA;

- il 1º gennaio 2013 l'elenco riepilogativo IVA è stato introdotto a livello nazionale. I soggetti passivi sono tenuti a comunicare all'erario informazioni specifiche sulle fatture da essi emesse e ricevute. Inizialmente l'obbligo di comunicazione si applicava a tutte le fatture per cui l'importo dell'IVA a valle era pari ad almeno 2 milioni di HUF; la soglia è stata poi gradualmente abbassata. Dal 1º luglio 2020 chiunque emetta una fattura è tenuto a comunicare dati in relazione a tutte le fatture emesse nei confronti di soggetti passivi registrati in Ungheria per le operazioni effettuate in Ungheria, comprese quelle soggette al meccanismo di inversione contabile e quelle esenti, ad eccezione delle cessioni e delle prestazioni intracomunitarie. Dal 1º gennaio 2021 l'obbligo di comunicazione si applicherà anche alle fatture emesse nei confronti di persone che non sono soggetti passivi e la soglia prevista per le fatture ricevute sarà abolita. L'erario utilizza i dati comunicati per l'analisi del rischio e per una più celere individuazione delle catene di fatturazione;

- dal 1º gennaio 2013 i soggetti passivi possono pagare fino a un massimo di 1,5 milioni di HUF in contanti al mese a titolo di corrispettivo per beni o servizi;

- dal 1º gennaio 2015 le imprese di nuova costituzione devono presentare dichiarazioni IVA mensili, che permettono di individuare in tempi più rapidi le imprese costituite a fini di evasione fiscale ed eliminarle. Inoltre a partire dalla stessa data non è più possibile

presentare dichiarazioni IVA annuali se il totale delle entrate supera i 50 milioni di HUF. Occorre invece presentare dichiarazioni trimestrali, che consentono di individuare gli abusi nel corso dell'anno;

- il 1º gennaio 2016 è stato introdotto un sistema attraverso il quale l'erario classifica i soggetti passivi come affidabili o a rischio. L'erario rivede la classificazione dei soggetti passivi su base trimestrale;

- il 1º luglio 2017 è stato introdotto, inizialmente su base volontaria, un software di fatturazione per la rendicontazione in tempo reale delle fatture. Tale software è stato reso obbligatorio il 1º luglio 2018 e, dal 1º gennaio 2021, sarà esteso alle fatture B2C. Il continuo afflusso di dati aiuta l'erario a individuare i rischi in tempo reale.

Sono state inoltre introdotte altre misure rivolte direttamente al settore delle agenzie di lavoro temporaneo:

- dal 2020 lo strumento giuridico "notifica di evasione fiscale", introdotto nel 2015, è stato esteso anche ai lavoratori dipendenti. Se, durante il controllo di un datore di lavoro, l'erario rileva irregolarità connesse al rapporto di lavoro e pronuncia una decisione definitiva che attesta l'elusione delle disposizioni della normativa fiscale, dette irregolarità saranno comunicate ai lavoratori dipendenti interessati. Tale obbligo si applica anche nel caso in cui al momento della comunicazione il rapporto tra lavoratore dipendente e soggetto passivo non sia più in essere;

- l'erario può a sua volta intervenire per contrastare l'evasione delle imposte e dei contributi sul lavoro, raccogliendo dati dai moduli di assunzione e di modifica della situazione lavorativa nonché dalle dichiarazioni delle passività fiscali disponibili nelle sue banche dati. Il motivo è che la forma più comune di evasione fiscale è quella in cui l'occupazione viene dichiarata, ma le passività fiscali non vengono dichiarate o pagate. In linea con l'approccio conciliante con i contribuenti adottato dall'erario, un modo per risolvere tali discrepanze consiste nel definire una procedura collaborativa in cui il soggetto passivo è informato del tipo di errore e delle necessarie azioni correttive che può intraprendere di propria iniziativa. Possono essere disposti controlli nei confronti dei soggetti passivi che non intervengono di propria iniziativa;

- nel 2017 l'erario ha sviluppato un sistema informatico di "allerta per i dipendenti" allo scopo di individuare i comportamenti fraudolenti messi in atto dai datori di lavoro e reagire tempestivamente. Il sistema ha contribuito con successo alla lotta contro l'economia sommersa.

Secondo le stime fornite dall'Ungheria, tali misure hanno consentito di ridurre le frodi dell'IVA nel settore della messa a disposizione di personale da oltre il 15 % nel 2015 a meno del 5 % nel 2019.

Pertanto, come si evince dalle relazioni sul divario dell'IVA pubblicate successivamente, il pacchetto di misure attuato dall'Ungheria si è dimostrato efficace nell'arginare le frodi dell'IVA e ha portato a un'ingente riduzione dell'importo delle frodi dell'IVA in tutti i settori dell'economia. Come indicato in precedenza, nel 2013 il divario dell'IVA in Ungheria era pari al 24,4 %. Nel 2015[6] tale divario si è attestato al 13,74 %, rimanendo al di sopra della media dell'UE del 10,85 %. Secondo l'ultima edizione del documento Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States - 2020 Final Report[7], nel 2018 il divario dell'IVA in Ungheria si è attestato all'8,4 %, al di sotto della media dell'UE del 9,2 %. Le previsioni per il 2019 confermano la tendenza al ribasso e stimano un divario dell'IVA del 6,6 % per quell'anno.

Va osservato che i dati sul divario dell'IVA in relazione a tutti i settori economici non si discostano di molto dalle stime fornite dalle autorità ungheresi per quanto riguarda l'entità delle frodi dell'IVA nel settore della somministrazione di personale. Pertanto il mantenimento di misure speciali in questo settore, come ad esempio il meccanismo di inversione contabile, non risulta giustificato.

Misure quali la procedura di registrazione fiscale, il rafforzamento della vigilanza dell'erario e la rendicontazione in tempo reale dovrebbero essere utili per individuare le frodi dell'IVA in una fase precoce, evitando la costituzione di società fittizie. Poiché si sono dimostrate efficaci in altri settori dell'economia, tali misure dovrebbero fugare la preoccupazione delle autorità ungheresi secondo cui l'abolizione del meccanismo di inversione contabile applicato al settore della messa a disposizione di personale determinerebbe una ricomparsa immediata delle filiere fraudolente.

La domanda presentata dall'Ungheria non soddisfa pertanto la condizione dell'utilizzo in ultima istanza e come misura di emergenza, che deve offrire garanzie quanto alla necessità e alla natura eccezionale della deroga concessa. Le misure convenzionali di carattere generale messe in atto dall'Ungheria, unitamente alle summenzionate misure specifiche per il settore delle agenzie di lavoro temporaneo, dovrebbero essere sufficienti per contrastare le frodi dell'IVA nel settore della messa a disposizione di personale.

La misura chiesta dall'Ungheria non sembra inoltre limitata nella portata, necessaria e proporzionata per affrontare la specifica situazione di frode connessa alla messa a disposizione di personale. Le misure di carattere generale e quelle specifiche messe in atto dall'Ungheria, in particolare la procedura di registrazione fiscale, il rafforzamento della vigilanza dell'erario e la rendicontazione in tempo reale, dovrebbero essere sufficienti per contrastare le frodi dell'IVA nel settore della messa a disposizione di personale.

[6] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf.
[7] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf.

Infine la Commissione, per mezzo di una comunicazione al Consiglio[8], si è opposta a un'analoga richiesta dell'Italia di applicare il meccanismo di inversione contabile nel settore della somministrazione di personale atipica.

5. CONCLUSIONE

Sulla base degli elementi che precedono la Commissione si oppone alla domanda presentata dall'Ungheria.

[8] Comunicazione della Commissione al Consiglio a norma dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio (COM(2020) 243 final).