Parere del Comitato economico e sociale in merito alla «Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 77/388/CEE quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto»

(1999/C 116/04)

Il Consiglio, in data 22 dicembre 1998, ha deciso, conformemente al disposto dell'articolo 99 del Trattato che istituisce la Comunità europea, di consultare il Comitato economico e sociale in merito alla proposta di cui sopra.

La Sezione «Unione economica e monetaria, coesione economica e sociale», incaricata di preparare i lavori del Comitato in materia, ha formulato il parere sulla base del rapporto introduttivo del relatore Walker, in data 8 febbraio 1999.

Il Comitato economico e sociale ha adottato il 24 febbraio 1999, nel corso della 361ª sessione plenaria, con 64 voti favorevoli, 6 contrari e 6 astensioni, il seguente parere.

1. **Introduzione**

1.1. L'attuale sistema IVA è concepito in modo tale che gli introiti fiscali siano direttamente riscossi dallo Stato membro sul territorio del quale si suppone che abbia luogo il consumo dei beni o dei servizi venduti. Per garantire questa attribuzione diretta dell'imposta sono state stabilite norme complesse intese a determinare il luogo in cui si presume sia effettuato un determinato tipo di cessione di beni o di prestazione di servizi ed in cui, di conseguenza, l'operazione deve essere tassata.

1.2. I meccanismi instaurati da tale regime comportano spesso, per operatori che svolgono attività economiche intracomunitarie, obblighi fiscali in materia di identificazione, di deposito di dichiarazioni e di pagamento in diversi Stati membri. Tali obblighi sono generalmente avvertiti come un ostacolo alla libera circolazione dei beni e dei servizi, che è un principio fondamentale del mercato unico.

1.3. In base al principio enunciato nell'articolo 21 della sesta direttiva IVA, il debitore dell'imposta verso l'erario è l'operatore che effettua operazioni imponibili in un determinato paese.

1.3.1. Due deroghe importanti attenuano questo principio generale nell'ambito degli scambi intracomunitari: nel quadro delle operazioni triangolari[1] il debitore dell'imposta è obbligatoriamente il destinatario della cessione di beni e nel quadro di alcuni tipi di prestazione di servizi (servizi di commercialisti, realizzazione di studi, assistenza di avvocati, trasporti intracomunitari di merci, ecc.) il debitore dell'imposta è il destinatario.

1.3.1.1. Al di là di queste due eccezioni, il principio universalmente valido individua nel soggetto che effettua l'operazione imponibile il debitore dell'imposta, indipendentemente dal fatto che sia o non sia stabilito all'interno del paese.

1.4. Tuttavia, quando l'operatore non è residente nello Stato membro in cui effettua operazioni imponibili, il suddetto articolo 21 lascia agli Stati membri la facoltà di stabilire se l'imposta sia dovuta da una persona diversa. Ad esempio, può essere designato a questo fine un rappresentante fiscale oppure il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi.

1.4.1. Tale facoltà lasciata agli Stati membri è motivata da una duplice preoccupazione: da un lato, si tratta di consentire a soggetti passivi non residenti, che non sempre conoscono la legislazione, la lingua, la struttura e le procedure amministrative del paese in questione, di delegare ad un terzo o al destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi gli obblighi derivanti dalla legislazione sull'IVA; dall'altro, si tratta di consentire allo Stato membro interessato di ottenere garanzie che questi obblighi siano effettivamente onorati.

1.5. L'articolo 21 consente inoltre agli Stati membri di stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia tenuta in solido al versamento dell'imposta stessa.

1.6. Le caratteristiche principali dell'attuale normativa in materia di determinazione del debitore dell'imposta sono, quindi, la sua estrema complessità e, date le ampie facoltà lasciate agli Stati membri, l'eterogeneità della sua applicazione concreta.

1.7. La prima fonte di difficoltà riguarda l'identificazione del debitore dell'imposta per ogni operazione, in quanto ciò dipende tanto dal tipo di operazione, quanto dallo Stato membro in cui l'operazione viene effettuata.

1.7.1. La seconda fonte di difficoltà è costituita dagli obblighi molto diversi a cui è tenuto il rappresentante fiscale quando lo Stato membro ne impone la designazione. In alcuni Stati membri il rappresentante fiscale deve essere autorizzato dall'amministrazione e a volte gli viene anche chiesto di versare una cauzione. Il concetto stesso di rappresentante fiscale viene interpretato in modo molto diverso da uno Stato membro all'altro, a causa delle disparità degli obblighi concreti che comporta.

[1] Si parla di operazione triangolare quando l'impresa A, insediata in uno Stato membro A, cede un bene ad un'impresa B, insediata in uno Stato membro B, che a sua volta lo cede ad un'impresa C, insediata in uno Stato membro C, e questo bene è trasportato direttamente dallo Stato membro A allo Stato membro C. In questo caso, e a determinate condizioni, l'impresa B è dispensata dall'iscrizione nel registro IVA dello Stato membro C, essendo designata come debitrice dell'imposta l'impresa C.

1.7.2. Il costo finanziario della designazione di un rappresentante fiscale non è trascurabile per un operatore. Il rappresentante, infatti, accetta di prendere a proprio carico gli obblighi e le responsabilità del soggetto passivo soltanto in cambio di una remunerazione.

1.8. Benché queste difficoltà non siano nuove, esse rappresentano un ostacolo importante, nel quadro del mercato unico, allo sviluppo degli scambi intracomunitari e risultano particolarmente onerose per le piccole e medie imprese. Da quando sono stati aboliti i controlli alle frontiere, inoltre, sono più frequenti i casi in cui gli Stati membri impongono la designazione di un rappresentante fiscale.

1.9. Per questo motivo, in un documento di lavoro del 14 maggio 1997, la Commissione ha indicato gli obblighi IVA come un settore da esaminare nel quadro della seconda fase dell'iniziativa SLIM (Semplificare la legislazione relativa al mercato interno). La Commissione ritiene, infatti, che sia necessario riflettere fin d'ora sull'elaborazione di misure di semplificazione che a breve termine riducano gli oneri delle imprese.

1.9.1. I risultati dei lavori effettuati in materia sono stati illustrati nella relazione della Commissione sull'iniziativa SLIM, approvata dal Consiglio «Mercato interno» del 27 novembre 1997. La relazione contiene, tra l'altro, la raccomandazione di modificare le norme in materia di rappresentanza fiscale.

2. **Le proposte della Commissione**

2.1. La presente proposta di direttiva si basa sull'idea che deve esservi un unico debitore dell'imposta per ogni tipo di operazione, indipendentemente dallo Stato membro in cui l'operazione è stata effettuata.

2.1.1. È stato stabilito il principio generale che il soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile deve essere il debitore dell'imposta, indipendentemente dal fatto che sia residente o meno all'interno dello Stato membro in cui l'operazione in questione è stata effettuata.

2.1.2. Secondo la Commissione, il principale vantaggio che ne deriva è la semplicità di una legislazione comunitaria più armonizzata, che dovrebbe essere comprensibile a tutti gli operatori, i quali non dovranno più risolvere il problema della determinazione del debitore d'imposta. La Commissione ritiene inoltre che ne conseguirebbe un importante passo avanti verso la riduzione degli oneri che gravano sugli operatori ed in particolare sulle PMI.

2.2. Il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi non potrebbe più essere designato come debitore d'imposta: la soppressione di tale possibilità risponde alla costante preoccupazione della Commissione di non sviluppare il meccanismo del «reverse charge», che è in contrasto con il principio dei pagamenti frazionati.

2.2.1. Esistono tuttavia eccezioni a tale regola generale:

a) il destinatario di un'operazione triangolare di cui all'articolo 28 quater, E, punto 3;

b) il destinatario di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e);

c) il destinatario, iscritto al registro IVA all'interno del paese, di un servizio di cui all'articolo 28 ter, titoli C, D, E ed F.

Essi rimangono debitori dell'imposta.

2.2.2. Gli Stati membri manterrebbero inoltre la facoltà di designare una persona, diversa dal debitore d'imposta, responsabile in solido del pagamento dell'imposta stessa. Viene soltanto precisato che questa facoltà non deve tradursi in disposizioni che possano svantaggiare specificamente i soggetti passivi non residenti.

2.3. L'esistenza di un quadro giuridico definito dalle Direttive 76/308/CEE e 77/799/CEE, che instaurano l'assistenza reciproca tra gli Stati membri, non giustifica più, ormai, il sussistere di disposizioni che trasferiscano l'insieme degli obblighi del soggetto passivo non residente ad un terzo (rappresentante fiscale). Consapevole dello scarso uso di questi meccanismi di assistenza fatto ancor oggi da parte degli Stati membri, la Commissione ha recentemente presentato una proposta intesa a migliorarne notevolmente il funzionamento([1]), per facilitare il recupero di un'imposta dovuta da un soggetto passivo non residente.

2.3.1. La possibilità, per gli Stati membri, di ricorrere alla designazione di un rappresentante fiscale sussisterà in una serie limitata di casi, debitamente giustificati. Verrà mantenuta la facoltà di imporre la designazione di un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta, in luogo del soggetto passivo non residente, a soggetti passivi non residenti di paesi con i quali lo Stato membro in questione non abbia concluso accordi che prevedano procedure di reciproca assistenza analoghe a quelle esistenti nell'ambito della Comunità e stabilite dalle Direttive 76/308/CEE e 77/779/CEE. Questa possibilità, tuttavia, non sarebbe ritenuta giustificata nel caso in cui il soggetto passivo si limitasse a svolgere attività esentate in virtù degli articoli 13 e 15 della sesta direttiva, cioè nel caso in cui non si tratti di riscossione effettiva di un debito fiscale.

2.4. Il principio secondo cui il soggetto passivo non residente deve essere il debitore dell'imposta non farebbe ostacolo al fatto che quest'ultimo (d'altro canto al pari di un soggetto passivo residente) possa designare un mandatario incaricato di assolvere in sua vece gli obblighi di cui all'articolo 22 della sesta direttiva, qualora egli non sia in grado di farlo per motivi attinenti a barriere linguistiche, amministrative o organizzative. Ai fini della trasparenza si prevede che il nome del mandatario sia obbligatoriamente comunicato all'amministrazione, dato che i suoi atti nei confronti di questa impegnerebbero la responsabilità del soggetto passivo.

([1]) COM(98) 364 def. del 25.6.1998.

3. **Osservazioni di carattere generale**

3.1. In numerosi pareri il Comitato economico e sociale ha costantemente affermato il proprio sostegno all'iniziativa SLIM. Ancora una volta ribadisce tale posizione e saluta la proposta della Commissione, che considera pienamente coerente con gli obiettivi del progetto SLIM.

3.2. Il Comitato ha frequentemente espresso anche la preoccupazione che, per le differenze riscontrabili negli Stati membri in relazione all'applicazione e alle modalità di riscossione dell'IVA, il mercato unico risulti in realtà segmentato in quindici diverse zone fiscali. In varie occasioni il Comitato ha fatto rilevare che le differenze procedurali, nonché l'interpretazione e l'applicazione da parte degli Stati membri delle regole comuni sull'IVA, creano maggiori difficoltà alle imprese e rappresentano per gli scambi intracomunitari una barriera maggiore delle variazioni delle aliquote IVA.

3.2.1. Per tale motivo il Comitato accoglie con favore ogni proposta che, come questa, intende migliorare, anche se in piccola parte, l'attuale situazione.

3.3. Le misure previste riducono i costi degli adempimenti che incombono alle imprese e, aumentando il livello di uniformità, creano un clima di maggiore certezza tanto per gli operatori quanto per le amministrazioni degli Stati membri, contribuendo in tal modo allo sviluppo del mercato unico.

3.4. Il Comitato accetta la proposta di individuare, com'è logico, il debitore dell'imposta nel soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile e ritiene che, in teoria, sia opportuno prevedere il minor numero possibile di eccezioni a tale regola generale.

4. **Osservazioni di carattere specifico**

4.1. Ai sensi della proposta di direttiva non sarebbe più possibile, se non in talune circostanze ben determinate, stabilire che il debitore dell'imposta sia il destinatario di beni o di (un) servizi(o).

4.1.1. Il Comitato non ravvisa alcun inconveniente in tale principio generale, ma rileva la preoccupazione, espressa dalla Commissione, di non sviluppare il meccanismo del «reverse charge», nonché l'importanza che essa attribuisce all'osservanza del principio dei pagamenti frazionati.

4.1.2. Nel proprio parere riguardante «Un sistema comune dell'IVA — Programma per il mercato unico»([1]), il Comitato ha dichiarato che «ritiene necessario considerare delle alternative, soprattutto perché in alcuni casi potrebbero incrementare il flusso di cassa delle PMI, anche se si dovesse decidere di mantenere il sistema dei versamenti frazionati». Il Comitato ribadisce ora tale posizione.

4.1.3. Una misura di semplificazione più efficace consisterebbe nel permettere lo svolgimento di operazioni esenti da IVA fra operatori iscritti nel registro IVA, cosa che inoltre, più di qualsiasi altra eventuale riforma, consentirebbe di ridurre gli oneri degli adempimenti che incombono alle imprese. Il Comitato è consapevole che sarebbe necessario risolvere problemi notevoli per concepire un sistema con adeguate garanzie di sicurezza, e ammette che tali difficoltà potrebbero in ultima analisi risultare insormontabili, ma ritiene che un simile esito non debba essere dato per scontato ed è convinto della necessità di esaminare attentamente ogni possibile alternativa prima di giungere alla decisione finale.

4.1.4. È probabile che molte delle difficoltà previste in caso di abbandono del principio dei versamenti frazionati verrebbero ridotte o addirittura eliminate con un ravvicinamento maggiore delle aliquote IVA. Dal momento che il nuovo sistema comune dell'IVA basato sull'imposizione nel paese di origine avrà come condizione essenziale il ravvicinamento delle aliquote, appare possibile prevedere una tale soluzione nel contesto del nuovo sistema comune dell'IVA, ed il Comitato sollecita la Commissione ad esplorare a fondo tale possibilità a tempo debito.

4.2. Il Comitato riconosce la necessità delle deroghe che la Commissione ha stabilito di mantenere rispetto al principio generale secondo cui il destinatario dei beni o l'acquirente di uno o più servizi non può essere il debitore dell'imposta; concorda con la Commissione nel ritenere che, trattandosi di eccezioni chiaramente definite ed obbligatorie in tutti gli Stati membri, esse non dovrebbero costituire un ostacolo eccessivo all'applicazione armonizzata della normativa.

4.3. Il Comitato è del parere che la stragrande maggioranza degli operatori che effettuano transazioni imponibili in uno Stato in cui non sono stabiliti, non conoscendone la lingua, gli usi, le procedure, la legislazione e la struttura amministrativa, continuerà a dover ricorrere ad un mandatario per assolvere i propri obblighi nei confronti dell'erario dello Stato in questione. Tale considerazione è valida in particolar modo per le PMI.

4.3.1. Dal momento che il mandatario a cui affidare tale incarico dovrà essere in genere un cittadino dello Stato in cui sono state effettuate le transazioni, gli operatori continueranno a dover sostenere ulteriori spese e oneri amministrativi, ma il Comitato riconosce che tali costi dovrebbero diminuire rispetto ad oggi, in quanto verrà meno la necessità di designare un rappresentante fiscale che si faccia carico degli oneri dell'operatore nei confronti dell'erario.

4.4. Il Comitato si rallegra del fatto che gli Stati membri non potranno più imporre la designazione di un rappresentante fiscale, se non in circostanze ben precise e limitate, ma osserva che essi manterranno la facoltà di considerare responsabile in solido del pagamento dell'imposta una persona diversa dal debitore della stessa. L'unica restrizione all'esercizio di tale facoltà risiede in un'affermazione secondo cui essa non deve tradursi in disposizioni che possano creare uno specifico svantaggio per i soggetti passivi non residenti.

([1]) GU C 296 del 29.9.1997, pag. 51.

4.4.1. Il Comitato non è convinto della necessità di lasciare agli Stati membri tale facoltà, e confida che essi non ne approfittino per vanificare la proposta di direttiva stabilendo che, qualora un operatore nomini suo mandatario una persona oppure un'azienda a cui affida l'incarico di espletare gli adempimenti che incombono all'operatore, per conto di quest'ultimo, nei confronti del servizio incaricato della riscossione dell'IVA, tale mandatario debba essere responsabile del pagamento dell'imposta in solido con l'operatore stesso, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo sia stabilito o meno nel territorio dello Stato membro in questione.

4.4.2. Il Comitato considera inoltre piuttosto ampio il margine discrezionale dello Stato membro nel designare una persona, diversa dal debitore d'imposta, responsabile in solido del pagamento dell'imposta stessa, e ritiene che tale margine decisionale debba essere definito più chiaramente.

4.5. Il Comitato è lieto di osservare che la proposta di direttiva non mira a ledere la discrezionalità degli Stati membri nel designare il debitore dell'imposta all'importazione.

5. **Conclusioni**

5.1. Il Comitato accoglie con favore la proposta di direttiva, ritenendola un netto miglioramento rispetto alla situazione attuale, in quanto ridurrà i costi degli adempimenti che incombono alle imprese, faciliterà lo sviluppo del mercato unico, creerà un clima di maggiore certezza tanto per gli operatori quanto per le amministrazioni statali e spianerà la strada all'introduzione di un nuovo sistema comune dell'IVA.

5.2. Il Comitato nutre un certo timore che tali effetti benefici vengano attenuati o annullati ove gli Stati membri si avvalgano della facoltà di designare una persona, diversa dal debitore dell'imposta, responsabile in solido del pagamento dell'imposta stessa, estendendo tale condizione in maniera generalizzata a ogni operatore, residente o meno nello Stato in questione, che affidasse ad un mandatario l'incarico di assolvere per suo conto gli obblighi previsti dalla legge. Il Comitato esprime la speranza che gli Stati membri si astengano da provvedimenti in tal senso.

5.3. Pur appoggiando la proposta in esame, che considera un miglioramento rispetto alla situazione attuale, il Comitato ribadisce la posizione già assunta in numerosi pareri precedenti: le modifiche al sistema transitorio in vigore rappresentano solo un palliativo per problemi che potranno essere pienamente risolti una volta per tutte soltanto con l'introduzione di un nuovo sistema IVA definitivo. Ancora una volta il Comitato esprime la propria preoccupazione per la lentezza con cui tale nuovo regime viene predisposto, ed esorta gli Stati membri ad impostare la riforma del sistema dell'IVA in maniera costruttiva e fondata sulla cooperazione.

Bruxelles, 24 febbraio 1999.

La Presidente

del Comitato economico e sociale

Beatrice RANGONI MACHIAVELLI