

COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE

COM(94) 515 def.

Bruxelles, 23.11.1994

RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO E AL PARLAMENTO EUROPEO

SUL

**FUNZIONAMENTO DEL REGIME TRANSITORIO
DI IMPOSIZIONE DELL'IVA
SUGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI**

(presentata conformemente all'articolo 28^{terdecies} della direttiva 77/388/CEE)

SINTESI

I. LE REALIZZAZIONI DEL REGIME TRANSITORIO

La soppressione delle procedure al passaggio di una frontiera interna

L'attuazione del principio della libera circolazione all'interno della Comunità a partire dal 1° gennaio 1993 ha postulato, come prima condizione, che gli scambi intracomunitari non fossero più trattati ai fini fiscali come importazioni ed esportazioni. Solo in questo modo potevano essere definitivamente soppresse le procedure e i controlli fino ad allora imposti, in particolare ai fini dell'applicazione dell'IVA, all'attraversamento di una frontiera interna.

Con l'adozione del regime transitorio è stato raggiunto uno degli obiettivi perseguiti con la prima direttiva: la soppressione, negli scambi intracomunitari, della tassazione all'importazione e della detassazione all'esportazione. Questa tappa importante ha permesso di assicurare che all'interno della Comunità siano ormai assoggettate ad imposta soltanto le transazioni commerciali: sono pertanto definitivamente scomparse le procedure a cui dovevano finora sottostare i privati (ad esempio in caso di trasloco). I viaggiatori possono ora approvvigionarsi alle condizioni del mercato dello Stato membro di loro scelta, senza dover adempiere gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta nel proprio Stato membro.

La tassazione nel paese di destinazione delle operazioni fra soggetti passivi aventi diritto a deduzione

Per le operazioni fra più Stati membri realizzate da soggetti passivi aventi diritto a deduzione, il Consiglio ha inteso mantenere per un periodo transitorio la regola generale della tassazione in base alle aliquote e alle condizioni dello Stato membro di destinazione.

I meccanismi istituiti a tale scopo (esenzione delle cessioni di beni destinate ad un altro Stato membro/tassazione degli acquisti intracomunitari) sono stati bene accolti dagli operatori e funzionano in maniera generalmente soddisfacente.

Tuttavia, benché sia pienamente applicato il principio della tassazione nel paese di destinazione accolto dal Consiglio, hanno dovuto essere introdotte disposizioni particolari per assicurare il controllo di taluni movimenti intracomunitari di beni (trasferimenti di beni fra Stati membri, movimenti di beni da sottoporre a lavorazioni)

nonché per il trattamento di talune prestazioni di servizi rese fra Stati membri (servizi di trasporto, prestazioni degli intermediari, ecc.). L'applicazione di queste disposizioni specifiche è particolarmente complessa e costituisce fonte di difficoltà per gli operatori interessati.

Per superare queste difficoltà la Commissione ha prontamente proposto delle misure intese a semplificare il trattamento di una serie di operazioni. Le iniziative prese in questo senso hanno tuttavia raggiunto i propri limiti, a meno di non voler rimettere fondamentalmente in causa i principi accolti dal Consiglio per quanto riguarda il luogo di tassazione e il luogo di detassazione delle operazioni.

I regimi particolari di tassazione nel paese di destinazione

Le vendite destinate a consumatori finali (operatori senza diritto a deduzione) sono in linea di principio imponibili nello Stato membro in partenza dal quale sono effettuate. Tenuto conto tuttavia dei rischi di distorsioni della concorrenza dovute ad un insufficiente ravvicinamento delle aliquote dell'imposta, sono stati istituiti tre regimi particolari di imposizione nel paese di destinazione (acquisti effettuati in altri Stati membri da soggetti passivi totalmente esenti o da enti non soggetti passivi; vendite a distanza; vendite di mezzi di trasporto nuovi).

Ciascuno dei tre regimi particolari di tassazione nel paese di destinazione impone onerosi adempimenti sia ai fornitori (regime delle vendite a distanza) sia agli acquirenti (acquisti effettuati da soggetti passivi esenti o da enti non soggetti passivi; acquisti di mezzi di trasporto nuovi).

La complessità delle disposizioni applicabili ha indotto taluni operatori, specie le piccole e medie imprese, a rinunciare ad acquistare o a vendere in altri Stati membri: il mercato unico non può accettare a lungo termine questo tipo di ostacoli agli scambi.

Realizzazione del mercato interno: una sfida colta solo parzialmente

Oggi, dopo 22 mesi di funzionamento, si può affermare che le misure adottate nel quadro del regime transitorio hanno permesso alla Comunità di rispondere alla duplice sfida di mantenere la tassazione nel paese di destino, e di sopprimere nello stesso tempo i controlli imposti a fini fiscali al passaggio delle frontiere interne. Va sottolineato al riguardo che i dati, seppure provvisori sugli introiti IVA degli Stati membri, mostrano in complesso un'evoluzione in linea con le tendenze economiche che hanno caratterizzato l'anno 1993 e i primi mesi dell'anno 1994, senza evidenziare una modifica del livello

degli introiti direttamente imputabile alle nuove disposizioni introdotte dal regime transitorio.

Tuttavia le difficoltà incontrate dagli operatori nella pratica stanno ad indicare giorno per giorno che le imprese e i consumatori non beneficiano ancora di tutti i vantaggi attesi da un mercato unico; la prova del carattere intracomunitario delle operazioni, l'onere degli obblighi di identificazione e di dichiarazione, l'effetto dissuasivo di talune disposizioni costituiscono tuttora ostacoli allo sviluppo degli scambi fra Stati membri.

Tali difficoltà unite alla molteplicità delle disposizioni applicabili, si traducono in complessi meccanismi di applicazione del sistema comune IVA che pregiudicano la semplicità stessa dei suoi principi di funzionamento.

II. DAL REGIME TRANSITORIO AL REGIME DEFINITIVO

I vincoli attualmente imposti dalla 6a direttiva

Nelle sue modalità di attuazione del principio di tassazione nel paese di destinazione adottato dal Consiglio, il regime transitorio ha dovuto tener conto non soltanto delle scelte operate dalla 6a direttiva ai fini della determinazione del luogo di imposizione delle operazioni, ma anche delle opzioni esercitate dagli Stati membri per definire taluni elementi della tassazione.

Questa situazione pone le imprese europee di fronte a due difficoltà:

- o adempiere gli obblighi di identificazione e di dichiarazione in ciascuno degli Stati membri in partenza dai quali effettuano operazioni;
- o ricorrere a lunghe e costose procedure per ottenere il rimborso dell'imposta a cui sono state assoggettate negli Stati membri in cui non effettuano operazioni.

Queste difficoltà non sono affatto imputabili ai meccanismi istituiti durante il periodo transitorio: esse sono la conseguenza diretta delle regole stabilite dalla 6a direttiva per quanto concerne la determinazione del luogo di imposizione delle operazioni e del luogo di deduzione dell'imposta. Esse implicano il mantenimento di vincoli difficilmente compatibili con il corretto funzionamento del mercato interno.

La sfida da cogliere in sede di elaborazione del regime definitivo

Mentre le disposizioni applicabili durante il periodo transitorio hanno consentito la soppressione dei controlli alle frontiere interne, la prospettiva in cui si situa l'evoluzione stessa del sistema comune IVA va molto al di là di questa sola realizzazione.

Il processo di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra d'affari persegue infatti due obiettivi:

- assicurare la neutralità dell'imposizione degli scambi all'interno degli Stati membri nonché fra Stati membri, in parallelo con l'evoluzione generale della costruzione comunitaria;
- permettere in tal modo l'instaurazione, nel quadro di una unione economica, di un mercato comune in cui le condizioni di concorrenza non siano falsate e il quale presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.

Il perseguimento di ciascuno di questi obiettivi costituisce senza alcun dubbio la scelta fondamentale a cui l'Unione deve apportare una risposta nell'ambito dei lavori relativi all'instaurazione di un regime definitivo di imposizione IVA che assicuri il buon funzionamento del mercato interno.

INDICE

PAGINA

INTRODUZIONE	9
 1. LE REALIZZAZIONI DEL REGIME TRANSITORIO	11
1.1. LA SOPPRESSIONE DEI CONTROLLI ALLE FRONTIERE INTERNE	11
1.1.1. La situazione anteriormente al 1° gennaio 1993	11
1.1.2. La situazione dopo il 1° gennaio 1993	12
1.2. LA COSTRUZIONE GENERALE DEL REGIME TRANSITORIO	12
1.2.1. La costruzione generale del regime transitorio	13
1.2.2. Una nuova operazione imponibile: l'acquisto intracomunitario di beni	16
1.2.3. Regimi particolari di imposizione a destinazione	18
1.2.4. Prestazioni intracomunitarie di servizi	20
1.3. IMPATTO DEI NUOVI REGIMI: UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA AMPIAMENTE POSITIVA	22
1.3.1. Le inchieste presso i consumatori	22
1.3.2. Le inchieste presso gli operatori	23
1.3.3. Le conseguenze del nuovo regime per gli Stati membri	26
1.3.4. Una valutazione globale ampiamente positiva	28
 2. LE NUOVE NORME DI IMPOSIZIONE DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE	29
2.1. LA PROVA DEL DIRITTO ALL'ESENZIONE DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI	29
2.1.1. La prova del trasporto dei beni fuori dallo Stato membro di partenza	29
2.1.2. La prova della qualificazione dell'acquirente	30
2.1.3. Mancata comunicazione da parte dell'acquirente della sua qualificazione	31
2.2. REGIMI PARTICOLARI DI IMPOSIZIONE A DESTINAZIONE	32
2.2.1. Acquisti effettuati dai soggetti passivi non aventi diritto a deduzione e dagli enti che non sono soggetti passivi	32
2.2.2. Vendite a distanza	33
2.2.3. I mezzi di trasporto nuovi	35

2.3. PRESTAZIONI INTRACOMUNITARIE DI SERVIZI	37
2.3.1. Trasporti intracomunitari di beni e relativi servizi accessori comprese le prestazioni d'intermediazione	37
2.3.2. Altre prestazioni di servizi d'intermediazione	37
2.4. DIVERSITÀ DELLE MODALITÀ DI IMPOSIZIONE	38
2.4.1. Nozione di scambio intracomunitario	38
2.4.2. Molteplicità delle modalità d'imposizione	39
2.4.3. Modalità nazionali di attuazione delle disposizioni comunitarie.....	39
2.5. VALUTAZIONE DELLE DISPOSIZIONI TRANSITORIE.....	41
 3. RISPETTO DEI PRINCIPI DI IMPOSIZIONE CONTEMPLATI DALLA SESTA DIRETTIVA	43
3.1. MECCANISMI GENERALI DEL SISTEMA COMUNE DELL'IVA	43
3.1.1. Luogo di imposizione delle operazioni	43
3.1.2. Luogo e modalità di esercizio del diritto a deduzione	44
3.1.3. Portata e conseguenze delle scelte di principio	45
3.2. IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI INTRACOMUNITARI DI BENI	46
3.2.1. Meccanismi introdotti	47
3.2.2. Situazioni contemplate	47
3.2.3. Disposizioni di vastissima applicazione per le pratiche di gestione delle scorte.....	48
3.2.4. Conseguenze per gli operatori.....	50
3.3. IL TRATTAMENTO FISCALE DEI LAVORI SU BENI MOBILI MATERIALI.....	52
3.3.1. La qualificazione fiscale dei lavori su beni mobili materiali	52
3.3.2. Il trattamento delle operazioni fra Stati membri.....	53
3.4. LE OPERAZIONI EFFETTUATE DA SOGGETTI PASSIVI NON STABILITI.....	55
3.4.1. Le prestazioni di servizi di trasporto.....	55
3.4.2. Le operazioni triangolari.....	58
3.4.3. Le transazioni a catena	60
3.5. IL SOGGETTO PASSIVO DELL'IMPOSTA	63
3.5.1. La problematica generale del soggetto passivo dell'imposta	63
3.5.2. Gli orientamenti accolti dalla Commissione	64

3.6. LE PICCOLE IMPRESE CHE BENEFICIANO DELLA FRANCHIGIA FISCALE	65
3.6.1. Le disposizioni applicabili	65
3.6.2. Le difficoltà incontrate	65
3.7. VALUTAZIONE DEI PRINCIPI DI IMPOSIZIONE PREVISTI DALLA SESTA DIRETTIVA.....	66
CONCLUSIONE.....	69
I. L'ISTITUZIONE DI NUOVE REGOLE DI IMPOSIZIONE	69
II. L'ADATTAMENTO ALLE REGOLE DI IMPOSIZIONE PREESISTENTI	69
III. LE MINACCE AL MECCANISMO DEI PAGAMENTI FRAZIONATI.....	70
IV. GLI INSEGNAMENTI DA TRARRE DALL'ESPERIENZA ACQUISITA DOPO IL 1° GENNAIO 1993	71



ALLEGATO 1: SOGLIE FISSATE DAGLI STATI MEMBRI.....	73
---	-----------

ALLEGATO 2: L'ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI - Riferimenti -	75
--	-----------

INTRODUZIONE

(1) L'instaurazione, il 1° gennaio 1993, del mercato interno poneva quattro difficoltà ai sistemi impositivi vigenti in materia di imposta sul valore aggiunto e di accise nella Comunità:

- l'applicazione del principio di libera circolazione nel territorio comunitario presupponeva necessariamente l'eliminazione di tutte le procedure e le formalità doganali all'attraversamento di una frontiera interna: ciò era possibile soltanto se la nozione fiscale di importazione cessava definitivamente di applicarsi agli scambi fra Stati membri;
- tuttavia, avendo il Consiglio deciso che gli scambi intracomunitari fra operatori commerciali dovevano continuare ad essere tassati nello Stato membro di destinazione, era necessario introdurre nuovi meccanismi impositivi ai fini dell'IVA e delle accise;
- nello stesso tempo il livello e la struttura delle aliquote di imposta nella Comunità dovevano essere ravvicinati tanto da permettere che la libertà offerta ai privati di comprare, imposte comprese (IVA e accise), nello Stato membro prescelto, diventasse principio;
- infine gli strumenti e le modalità della cooperazione amministrativa fra Stati membri dovevano essere adattati alle nuove condizioni del mercato interno e ai nuovi meccanismi d'imposizione.

(2) Queste quattro difficoltà sono state superate: il 1° gennaio 1993 i nuovi meccanismi erano ormai instaurati e, se si sono constatati alcuni problemi iniziali, hanno avuto carattere temporaneo.

(3) L'articolo 28^{terdecies} della sesta direttiva dispone che la Commissione presenti al Consiglio, anteriormente al 31 dicembre 1994, una relazione sul funzionamento del regime transitorio d'imposizione IVA sugli scambi fra gli Stati membri.

(4) La presente relazione esamina e valuta il funzionamento del regime transitorio di imposizione degli scambi intracomunitari sotto i tre aspetti seguenti:

- le realizzazioni del regime transitorio (Parte 1);
- le nuove regole di imposizione delle operazioni intracomunitarie (Parte 2);
- il rispetto dei principi impositivi stabiliti dalla sesta direttiva (Parte 3).

(5) L'obiettivo della presente relazione è ovviamente quello di verificare lo stato di fatto dopo 18 mesi di funzionamento del regime transitorio. Questa valutazione, senza pretendere di essere esauriente, vuole innanzitutto presentare i problemi incontrati sia dagli operatori che dalle amministrazioni degli Stati membri. Cerca così di rispondere agli interrogativi e alle preoccupazioni espresse sul funzionamento delle disposizioni transitorie. Di fronte alla molteplicità e alla complessità delle disposizioni applicabili, le imprese si preoccupano della valutazione che le amministrazioni incaricate del controllo porteranno, con riserva del controllo del giudice dell'imposta, sulle modalità pratiche di attuazione dei nuovi regimi. Occorre a tale riguardo sottolineare che la Corte di Giustizia delle Comunità europee non è stata ancora portata a pronunciarsi su queste nuove disposizioni.

(6) La presente relazione cerca inoltre di individuare le cause delle difficoltà riscontrate o delle disfunzioni prodottesi per poter esaminare le misure capaci di rimediarvi. Inoltre si inserisce nell'ottica delle proposte che la Commissione deve presentare al Consiglio in vista del passaggio al regime definitivo d'imposizione degli scambi all'interno della Comunità.

(7) Questa relazione espone solo il funzionamento dei meccanismi di imposizione degli scambi intracomunitari: non affronta nè la questione del campo d'applicazione e del livello dei tassi di imposizione, nè l'applicazione delle disposizioni relative alla cooperazione amministrativa⁽¹³⁾ e alla mutua assistenza tra gli Stati membri.

1. LE REALIZZAZIONI DEL REGIME TRANSITORIO

1.1. LA SOPPRESSIONE DEI CONTROLLI ALLE FRONTIERE INTERNE

(8) La realizzazione del mercato interno al 1° gennaio 1993 imponeva l'abolizione delle procedure amministrative preliminari o contestuali all'attraversamento di una frontiera interna della Comunità: un rapido raffronto delle situazioni esistenti prima e dopo il 1° gennaio 1993 permette di apprezzare l'importanza del passo compiuto con l'adozione del regime transitorio.

1.1.1. La situazione anteriormente al 1° gennaio 1993

(9) Anteriormente al 1° gennaio 1993, ogni movimento di beni all'interno della Comunità dava luogo ad un controllo fiscale sistematico in quanto l'ingresso di un bene nel territorio di uno Stato membro costituiva un evento imponibile a titolo d'importazione. Per questo solo fatto, ogni movimento di beni faceva quindi sorgere obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA:

- qualunque fosse la provenienza (comunitaria o non comunitaria) del bene entrato nel territorio di uno Stato membro;
- qualunque fosse la destinazione del bene (rimanere all'interno del paese o avere un'altra destinazione);
- qualunque fosse lo "status IVA" del bene (già assoggettato o no).

(10) Poiché l'applicazione rigorosa di questo principio avrebbe avuto delle conseguenze per gli operatori ed i privati, erano stati introdotti programmi di semplificazione delle procedure e formalità amministrative applicabili per la percezione dell'IVA:

- le *varie franchigie all'importazione* avevano permesso di non tassare alcune importazioni effettuate dai privati (franchigie per viaggiatori, franchigie in occasione di trasloco, ecc.);
- le *esenzioni fiscali* applicate dagli Stati membri ai beni posti in regime doganale sospensivo avevano anch'esse permesso di evitare l'imposizione dei beni per tutta la durata d'applicazione del regime sospensivo;
- inoltre in molti casi (le sentenze SCHUL, ad es.) la Corte di giustizia, adita per un ricorso pregiudiziale, aveva ordinato la cessazione dei casi di doppia imposizione fra Stati membri invocando a tal fine l'articolo 95 del trattato che istituisce la Comunità Europea.

(11) Il principio dell'imposizione generalizzata all'importazione veniva tuttavia mantenuto e costituiva incontestabilmente un costo elevato della non Europa. Infatti l'obbligo di adempiere formalità amministrative e di assolvere l'imposta o garantirne il pagamento all'atto di ogni importazione comportava costi non trascurabili per le imprese e dissuadeva i privati dall'effettuare acquisti in altri Stati membri.

(12) Inoltre i lavori intrapresi nell'ambito del rapporto CECCHINI sui costi della non Europa avevano chiaramente dimostrato che, con l'abolizione dei controlli alle frontiere, diveniva di assoluta importanza adattare il sistema comune dell'IVA in modo da assicurare la sola imposizione delle vendite per rafforzare la concorrenza intracomunitaria e porre fine alla segmentazione dei mercati.

(13) Di conseguenza la soppressione definitiva per gli scambi fra Stati membri dell'importazione come fatto generatore dell'imposta era una condizione preliminare indispensabile per realizzare gli obiettivi assegnati al mercato unico.

1.1.2. La situazione dopo il 1° gennaio 1993

(14) Con l'adozione, il 16 dicembre 1991, della direttiva 91/680/CEE che modifica la sesta direttiva IVA in vista dell'eliminazione delle frontiere fiscali⁽⁸⁾, gli Stati membri hanno superato una tappa fondamentale per la realizzazione del mercato interno.

(15) Dato che gli scambi intracomunitari di beni non sono più trattati come importazioni, la libera circolazione delle merci all'interno della Comunità è diventata realtà e, tra gli Stati membri, ormai solo le operazioni commerciali di vendite di beni o di servizi costituiscono un'operazione imponibile.

(16) È a questo doppio titolo che il regime realizzato all'1° gennaio 1993 si iscrive nella prospettiva del "passaggio ad un regime unificato di imposizione nel paese d'origine, gli effetti dinamici dell'abolizione delle frontiere creando inoltre, per essi stessi, le condizioni più favorevoli a quest'evoluzione" (conclusioni del Consiglio Ecofin del 13 novembre 1989⁽⁷⁾).

1.2. LA COSTRUZIONE GENERALE DEL REGIME TRANSITORIO

(17) L'adattamento del sistema comune dell'IVA per permettere l'effettiva abolizione dei controlli alle frontiere fiscali è stato concepito in modo da inquadrarsi nei principi generali del sistema dell'IVA previsti dalla sesta direttiva e dalle norme applicabili alle transazioni "nazionali".

(18) Nondimeno si è trattato di un esercizio particolarmente arduo dati gli orientamenti adottati dal Consiglio ECOFIN. Le conclusioni del Consiglio ECOFIN del 13 novembre 1989⁽⁷⁾ fissavano infatti i seguenti obiettivi:

- assicurare, per operazioni fra Stati membri diversi realizzate da soggetti passivi, l'imposizione del destinatario nel paese di destinazione alle aliquote e condizioni di quest'ultimo;
- trattare in modo identico gli enti esenti o che non sono soggetti passivi i quali effettuino acquisti di un certo importo in altri Stati membri;
- garantire mediante trattamento differenziato l'imposizione a destinazione degli acquisti di veicoli e delle vendite a distanza di una certa importanza;
- garantire nel contempo che gli oneri a carico delle imprese e delle amministrazioni siano semplificati e che le distorsioni di concorrenza siano evitate senza ostacolare la libera circolazione delle merci.

(19) D'altronde si doveva in ogni caso sopprimere definitivamente qualsiasi limitazione, quantitativa o in valore, degli acquisti effettuati, imposte comprese, in altri Stati membri da viaggiatori che si muovono all'interno della Comunità.

(20) In tali condizioni, soltanto un sistema di imposizione ibrido che combinasse un'imposizione all'origine con disposizioni derogatorie d'imposizione a destinazione poteva permettere di realizzare tutti gli obiettivi considerati dal Consiglio.

1.2.1. La costruzione generale del regime transitorio

(21) La concezione complessiva del regime transitorio si basa sulle tre nozioni di operazione imponibile, di luogo d'origine fiscale di detta operazione e di luogo di destinazione fiscale dei beni o servizi relativi all'operazione:

- ogni operazione costitutiva di una cessione di beni o di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso è imponibile all'IVA. Ciascuna di queste transazioni è recepita come una vendita dal fornitore e come un acquisto dal suo cliente;
- ad ogni operazione è associato un luogo di imposizione, considerato come il luogo della sua origine fiscale. Quest'origine fiscale si considera situata nello Stato membro a partire del quale i beni sono ceduti o i servizi resi;
- il luogo di destinazione del bene o servizio fornito è il luogo dove il cliente utilizza questo bene o servizio. Nel caso degli operatori commerciali, questo luogo di utilizzo si confonde con il luogo d'origine fiscale delle operazioni che realizzerà con i beni o servizi che ha acquisito.

(22) Così, e contrariamente a ciò che è stato a volte indicato, il regime transitorio si basa esclusivamente sui principi fissati dall'adozione nel 1977 della sesta direttiva IVA, sia quanto alla definizione delle operazioni imponibili, sia quanto alla determinazione del loro luogo di imposizione.

Un principio invariato: l'imposizione nello Stato membro di origine

(23) Il regime transitorio ha mantenuto le regole di determinazione del luogo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi previste dalla sesta direttiva: viene così riaffermato il principio dell'imposizione nello Stato membro di partenza dei beni e dei servizi ceduti.

(24) Il regime transitorio quindi assicura l'imposizione, nello Stato membro d'origine, delle vendite ai consumatori finali. Anche se i viaggiatori non hanno sempre assimilato la dimensione reale dei mutamenti intervenuti, essi possono ormai acquistare beni alle condizioni di mercato degli altri Stati membri senza dover adempiere obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA nel proprio Stato membro.

Deroghe mantenute in via transitoria: l'imposizione a destinazione

(25) Tenuto conto degli obiettivi fissati dal Consiglio ECOFIN, era necessario garantire l'imposizione a destinazione di un certo numero di operazioni effettuate fra Stati membri. A tal fine si è fatto ricorso a due disposizioni:

- la creazione di una nuova operazione imponibile: l'acquisto intracomunitario di beni;
- lo spostamento del luogo d'imposizione di talune operazioni: le vendite a distanza e talune prestazioni intracomunitarie di servizi.

(26) La scelta di queste modalità tecniche di tassazione a destinazione e la definizione del loro rispettivo campo d'applicazione rispondono a due preoccupazioni: recepire l'operazione che legittima la tassazione a destinazione (l'acquisto o la vendita) e imporre gli obblighi dichiarativi corrispondenti all'operatore interessato (l'acquirente o il fornitore). Questi due elementi sono attuati nel modo seguente:

- in tutti i casi nei quali è possibile assicurare l'imposizione a destinazione presso l'acquirente, è stato introdotto il regime generale d'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni. Disposizioni analoghe si applicano anche per l'imposizione delle prestazioni intracomunitarie di servizi resi a soggetti passivi;

- viceversa, quando viene realizzata una cifra d'affari di una certa importanza a partire da uno Stato membro diverso da quello di destinazione dei beni (a causa del comportamento del venditore), l'imposizione deve avvenire presso il venditore. A ciò provvede il regime particolare d'imposizione delle vendite a distanza. In tal modo nessun obbligo è posto a carico dell'acquirente (in generale un privato), che non potrebbe assolutamente essere costretto a soddisfare obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA.

L'autonomia degli Stati membri nel controllo delle operazioni

(27) Tutta l'originalità, ma anche tutta la difficoltà, della costruzione del regime transitorio deriva dal fatto che le norme di imposizione a destinazione fissate dal Consiglio dovevano essere attuate senza mettere in causa l'autonomia di ogni Stato membro nel controllo delle operazioni.

(28) Ogni Stato membro deve infatti essere in grado di esercitare la sua competenza impositiva, indipendentemente dagli eventi che si verificano in un altro paese (altro Stato membro o paesi terzi). Nel quadro di un sistema di imposizione comune a tutti gli Stati membri, il rispetto di questo principio si basa completamente sulle norme di territorialità delle operazioni. Il luogo di imposizione riveste conseguentemente un'importanza capitale, ancora accresciuta a causa delle facoltà concesse agli Stati membri e che permettono loro di derogare alle norme comuni di imposizione (spese o operazioni che non danno diritto a deduzione; esenzioni facoltative; ecc....).

(29) Questa preoccupazione circa l'indipendenza delle competenze impositive non riguarda soltanto gli Stati membri: ha conseguenze importanti per gli stessi operatori. La responsabilità degli operatori nella buona applicazione dell'imposta non può essere vincolata al comportamento fiscale dei loro partner. Le condizioni di tassazione o di esenzione di un'operazione devono quindi essere valutate presso l'operatore che realizza l'operazione imponibile, indipendentemente dal comportamento fiscale del suo partner commerciale.

(30) Nel quadro del regime transitorio, questi principi sono stati oggetto di un'attenzione molto particolare. Essi spiegano in ampia parte l'elaborazione stessa delle modalità di imposizione a destinazione e le misure complementari adottate in materia di cooperazione amministrativa. È senza dubbio paradossale che alcune disposizioni nazionali d'applicazione del regime transitorio ne abbiano ridotto la portata, suscitando così preoccupazioni quanto alla responsabilità rispettiva dei fornitori e dei loro clienti.

1.2.2. Una nuova operazione imponibile: l'acquisto intracomunitario di beni

Descrizione del meccanismo

(31) Molto presto si è visto che se i beni erano trasportati fra due Stati membri in uno dei casi nei quali il Consiglio ECOFIN desiderava mantenere l'imposizione a destinazione, l'indipendenza degli Stati membri era garantita meglio se, per una stessa transazione economica, si configurava un'operazione imponibile nello Stato membro di partenza dei beni - la cessione di beni - e un'altra operazione imponibile nello Stato membro d'arrivo dei beni - l'acquisto intracomunitario di beni.

(32) La totale indipendenza fra le due operazioni fiscali - la cessione di beni effettuata dal venditore nello Stato membro di partenza e l'acquisto intracomunitario di beni effettuato dal compratore nello Stato membro d'arrivo - permette infatti ad ogni Stato membro interessato di accertarsi delle condizioni di imposizione o di esenzione dell'operazione realizzata nel suo territorio indipendentemente dagli eventi verificatisi nell'altro Stato membro. Inoltre questo metodo, garantendo la complementarità nello spazio e nel tempo in termini di competenza impositiva evita ogni discontinuità d'applicazione del principio generale d'imposizione delle operazioni interne nella Comunità:

- nel momento in cui sono riunite le condizioni di non tassazione nello Stato membro d'origine fiscale dell'operazione sono anche riunite, le condizioni per la sua tassazione nello Stato membro di destinazione (definizione delle operazioni interessate);
- ogni operazione che risponde alle condizioni di non tassazione nello Stato membro della sua origine entra nella competenza territoriale impositiva di un altro Stato membro (definizione del luogo di imposizione delle operazioni interessate).

(33) Pertanto ogni vendita di beni fra soggetti passivi con trasporto dei medesimi fra due Stati membri della Comunità dà origine a due operazioni imponibili:

- una *cessione* di beni imponibile nello Stato membro di partenza che può essere esentata se sussistono le due seguenti condizioni:
 - i beni sono spediti o trasportati, dal venditore o dal compratore o per loro conto, fuori del territorio dello Stato membro di partenza ma all'interno della Comunità;
 - la cessione dei beni è effettuata ad un altro soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello di partenza dei beni;

- un *acquisto intracomunitario di beni*, assoggettato all'imposta dal compratore nello Stato membro d'arrivo dei beni, definito specularmente alla cessione di beni come "l'acquisizione del potere di disporre di un bene mobile materiale spedito o trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente, in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto del bene".

(34) Inoltre, è stato istituito un meccanismo che assimila determinati trasferimenti intracomunitari ed operazioni imponibili (cessione e acquisto intracomunitario) in tutti i casi in cui i beni sono spostati da un soggetto passivo nella Comunità prima di un'eventuale cessione successiva.

(35) Nell'ambito dei regimi particolari, gli acquisti intracomunitari effettuati da imprenditori agricoli che beneficiano del regime forfettario, dai soggetti passivi senza diritto a deduzione e dagli enti che non sono soggetti passivi sono anch'essi assoggettati all'IVA nello Stato membro di destinazione dei beni se il loro importo globale annuo è superiore ad una soglia che deve essere fissata dagli Stati membri ma che non può essere inferiore a 10 000 ECU (vedasi nell'allegato 1, la tabella degli importi fissati dai vari Stati membri).

Misure di accompagnamento

(36) Per permettere agli operatori ed alle amministrazioni tributarie di conoscere lo status fiscale degli acquirenti, è stato introdotto un meccanismo nuovo e centrale per tutto il dispositivo: l'identificazione ai fini dell'IVA.

(37) Ogni Stato membro ha dovuto prendere i provvedimenti necessari all'identificazione, tramite un numero personale, di ogni soggetto passivo che effettua operazioni intracomunitarie, ossia "ogni soggetto passivo che effettua all'interno del paese cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a deduzione".

(38) L'obbligo imposto agli Stati membri è stato esteso agli enti che non sono soggetti passivi e ai soggetti passivi che non hanno diritto a deduzione i cui acquisti intracomunitari sono soggetti all'imposta (cfr. regime particolare sopraindicato).

(39) Le imprese sono obbligate a depositare un elenco riepilogativo degli acquirenti identificati ai fini dell'IVA in un altro Stato membro cui hanno ceduto beni in esenzione IVA. Per ogni cliente, individuato con il suo numero di identificazione IVA, il fornitore indica l'importo totale delle cessioni così effettuate. Questi dati, direttamente estraibili dalle registrazioni contabili degli operatori, permettono all'amministrazione tributaria dello Stato membro di partenza di fornire agli altri Stati membri l'elenco dei loro operatori ai quali sono stati forniti beni in esenzione IVA.

(40) Nel controllo delle operazioni realizzate sul suo territorio, ogni Stato membro di destinazione è così in grado di integrare le informazioni che gli sono trasmesse dal sistema Vies.

1.2.3. Regimi particolari di imposizione a destinazione

(41) Il regime generale di imposizione degli acquisti intracomunitari di beni è stato riservato ai soggetti passivi che hanno diritto a deduzione e, purché gli acquisti raggiungano una soglia annuale di una certa importanza, agli acquisti effettuati da altri soggetti passivi e dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi. A queste ultime due categorie di operatori, inoltre, è stato concesso un diritto di opzione per la tassazione a destinazione: possono così sottoporre tutti i loro acquisti intracomunitari all'IVA del loro Stato membro, senza dovere sorvegliare il superamento della soglia d'applicazione del regime generale.

(42) Il regime d'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni è stato esteso anche agli acquisti di mezzi di trasporto nuovi effettuati da ogni soggetto escluso dal regime generale: i soggetti passivi senza diritto a deduzione e gli enti che non sono soggetti passivi i cui acquisti sono inferiori alla soglia d'imposizione, nonché i privati.

(43) Il regime per le vendite a distanza prevede anch'esso l'imposizione a destinazione delle cifre d'affari di una certa importanza realizzate da venditori di Stati membri diversi da quello di consumo.

Le vendite intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi

(44) L'imposizione degli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi ha garantito l'imposizione a destinazione imposta dal Consiglio ECOFIN del 13 novembre 1989⁽⁷⁾. Le vendite di automobili, in particolare, sono infatti sempre state considerate dagli Stati membri una questione estremamente delicata tenuto conto di tutti i prelievi che vi sono connessi e dei rischi di distorsioni della concorrenza dovute ad un insufficiente ravvicinamento delle aliquote IVA.

(45) Gli Stati membri determinano le misure che assicurano, da un lato, che il venditore comunichi le informazioni necessarie all'applicazione ed al controllo dell'imposta e, dall'altro, che gli acquirenti dichiarino e paghino l'imposta dovuta sugli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto.

Spostamento del luogo d'imposizione: caso delle vendite a distanza

(46) Il timore che si sviluppino sistemi di vendite a distanza - vendite per corrispondenza o di altro tipo - in partenza da Stati membri diversi da quello di destinazione o di consumo ha indotto il Consiglio a prevedere, per questo tipo di vendite, un regime di imposizione a destinazione. Il timore era tanto maggiore in quanto un'insufficiente armonizzazione delle aliquote rischiava di provocare perdite di entrate fiscali per gli Stati membri che applicano aliquote elevate e distorsioni di concorrenza a danno delle imprese che vendono beni in partenza da questi stessi Stati membri (si tratti di cessioni interne o di vendite a distanza a destinazione di Stati membri che applicano aliquote moderate).

(47) Il regime particolare adottato si basa sullo spostamento del luogo della cessione effettuata dal venditore nello Stato membro di arrivo del trasporto dei beni destinati all'acquirente.

(48) Si è adottata questa tecnica, lo si ricordi, tenuto conto della volontà di tassare a destinazione la cifra d'affari realizzata dal venditore oltreché della qualificazione degli acquirenti:

- soggetti passivi senza diritto a deduzione o enti che non sono soggetti passivi non identificati ai fini dell'IVA e che non hanno superato la soglia oltre la quale i loro acquisti intracomunitari di beni sono soggetti all'imposta;
- privati.

(49) La vendita a distanza è stata definita come la cessione di beni per la quale il trasporto è effettuato dal venditore o per suo conto. A contrario, basta quindi che il trasporto sia effettuato dall'acquirente, o per suo conto, perché il regime particolare non si applichi. L'imposizione all'origine è quindi limitata alle vendite per le quali la consegna dei beni è effettuata nei locali del fornitore. Le norme applicabili variano quindi in funzione dei termini del contratto di vendita.

(50) Peraltro questo regime particolare viene applicato soltanto se il soggetto passivo venditore effettua, a destinazione di uno stesso Stato membro, cessioni per un importo annuo superiore ad una soglia fissata a 100 000 ECU, che gli Stati membri sono stati autorizzati a ridurre a 35 000 ECU (cfr. nell'allegato 1 la tabella riepilogativa delle soglie fissate dagli Stati membri).

(51) Questo regime, come tutti gli altri regimi particolari, suscita numerose difficoltà, che sono trattate nel corso dell'analisi dei problemi incontrati nell'applicazione del regime transitorio (cfr. Parte 2).

1.2.4. Prestazioni intracomunitarie di servizi

(52) La determinazione del luogo delle prestazioni di servizi non è stata modificata nel regime transitorio se non per quanto strettamente necessario al suo corretto funzionamento. Pertanto essa è stata modificata soltanto per i servizi connessi ad un movimento intracomunitario di beni onde evitare complicazioni nel loro trattamento. Infatti, anteriormente al 1° gennaio 1993, il valore di tali prestazioni di norma era incorporato nella base imponibile all'importazione dei beni cui esse si riferivano, modalità di imposizione che permetteva al prestatore di fatturare i servizi in esenzione IVA.

(53) Con la soppressione, tra Stati membri, delle imposizioni all'importazione, tutte le prestazioni di servizi effettuate tra Stati membri sono tassabili come tali e all'aliquota loro applicabile (soppressione della loro inclusione nella base di imposizione all'importazione). In questo contesto, il luogo delle prestazioni di servizi seguenti ha dovuto essere modificato in modo da continuare a garantire, ma con altri mezzi, l'imposizione a destinazione auspicata dal Consiglio:

- prestazioni di trasporto intracomunitario di beni;
- prestazioni accessorie a detti trasporti;
- alcune prestazioni di intermediari che operano in nome e per conto di terzi.

Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni

(54) È definito come trasporto intracomunitario qualsiasi trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo siano situati sui territori di due Stati membri diversi. Nel corso del periodo transitorio, questi servizi sono normalmente tassabili nello Stato membro di partenza del trasporto.

(55) Tuttavia, quando il destinatario del servizio è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza, il trasporto è soggetto all'imposta nel luogo di identificazione del destinatario.

(56) In maniera paragonabile a ciò che è garantito per i beni, queste disposizioni attuano il principio di tassazione all'origine (luogo di partenza) e la norma di deroga della tassazione a destinazione (luogo di arrivo), in funzione dello "statuto IVA" del destinatario del servizio.

(57) Inoltre, per evitare ai prestatori di dovere applicare - e ai destinatari di dovere sopportare - un'imposta in Stati membri in cui non sono residenti, queste disposizioni sono

state completate da misure particolari quanto alla determinazione del debitore dell'imposta. L'imposta è dovuta dal prestatore soltanto nei due casi seguenti:

- egli risiede nello Stato membro di imposizione,
- o
- il destinatario della prestazione non è identificato ai fini dell'IVA.

(58) In tutti gli altri casi, il destinatario è debitore dell'imposta dovuta sulla prestazione di trasporto.

Prestazioni accessorie ad un trasporto intracomunitario di beni

(59) I criteri d'imposizione di tali prestazioni seguono la stessa logica dell'imposizione dei trasporti intracomunitari di beni:

- la prestazione accessoria è di regola soggetta all'imposta nel luogo ove è materialmente eseguita;
- tuttavia, se il destinatario è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello dell'esecuzione materiale, la prestazione accessoria è soggetta all'imposta nel luogo ove è identificato il destinatario.

(60) Il debitore dell'imposta è determinato come avviene per le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni (cfr. paragrafo 57).

Le prestazioni degli intermediari

(61) Per ciò che riguarda le prestazioni di servizi rese da intermediari, il filo conduttore seguito dal regime transitorio è stato di garantire un trattamento fiscale parallelo a quello applicato all'operazione principale. In materia di IVA, infatti, sono considerati come intermediari gli operatori che agiscono in nome e per conto altrui: dunque, la norma di imposizione presa in considerazione si accorda alla natura particolare dei rapporti commerciali stabiliti tra il committente, l'intermediario e il terzo interessato dall'operazione nella quale l'intermediario interviene (operazione in principale).

(62) Siffatte modalità d'imposizione, peraltro già applicate per gli intermediari che intervengono nella prestazione di servizi immateriali, sono quindi state estese:

- ai servizi di mediazione nella fornitura di prestazioni di trasporti intracomunitari di beni e di prestazioni ad essi accessori, che obbediscono alle norme d'imposizione descritte ai precedenti paragrafi da 54 a 60;

- ai servizi di mediazione nella fornitura di prestazioni diverse - ciò riguarda in particolare gli intermediari in cessioni e/o acquisti intracomunitari di beni - che sono imponibili nel luogo dell'operazione principale. Tuttavia anche in questo caso, quando il destinatario è identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro, il luogo della prestazione dell'intermediario e dell'imposizione è lo Stato membro in cui il destinatario è identificato ai fini dell'IVA.

(63) Il debitore d'imposta è determinato come per il trasporto intracomunitario di beni (cfr. paragrafi 57 e 58).

1.3. IMPATTO DEI NUOVI REGIMI: UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA AMPIAMENTE POSITIVA

(64) Già dall'instaurazione del regime transitorio la Commissione si è posta all'ascolto delle imprese e degli Stati membri per essere informata sul suo funzionamento e poter così proporre le misure di semplificazione capaci di rimediare rapidamente alle difficoltà incontrate. In particolare la Commissione ha istituito, di sua iniziativa, all'inizio del 1993, un comitato d'ascolto nel quale le imprese hanno potuto comunicarle direttamente le loro osservazioni.

(65) D'altra parte, per conoscere il giudizio degli interessati sul nuovo regime dell'IVA sono stati eseguiti vari studi i cui risultati sono esposti di seguito.

1.3.1. Le inchieste presso i consumatori

(66) Mentre gli operatori economici sono stati interrogati in occasione di numerosi studi sulla valutazione che essi danno delle regole applicabili dal 1° gennaio 1993, i consumatori non sono stati intervistati sui vantaggi che ritengono di aver tratto dalla soppressione dei controlli doganali e dalla libertà di acquisto, imposte comprese, nello Stato membro prescelto.

(67) Nondimeno, da un recente sondaggio effettuato da Eurobarometro (pubblicato nel n. 41 del 5 luglio 1994) risulta che i consumatori hanno scarsa conoscenza delle possibilità loro offerte dal 1° gennaio 1993:

- risulta che i due terzi delle persone interrogate non hanno varcato, dopo il 1° gennaio 1993, una frontiera interna della Comunità e che tra le persone che si sono recate in altri Stati membri, i due terzi ritengono di aver guadagnato tempo al passaggio delle frontiere;

- del resto, il 43% delle persone interrogate non sa di poter comprare liberamente in altri Stati membri senza dover pagare imposte o adempiere formalità nel proprio paese. Tra i consumatori a conoscenza di tali possibilità solo il 20% se ne è effettivamente avvalso;
- infine, solo il 52% delle persone interrogate ritiene che la soppressione dei controlli doganali possa ridurre il prezzo dei prodotti, mentre il 75% pensa che tale soppressione potrà ampliare la gamma dei prodotti proposti.

(68) Tenuto conto di questi dati, lo sforzo dell'informazione destinata ai cittadini europei dovrebbe essere rinnovato e rilanciato al fine di garantire una migliore conoscenza delle possibilità che sono loro d'ora in poi offerte.

1.3.2. Le inchieste presso gli operatori

(69) Dall'entrata in vigore del regime transitorio dell'IVA sono state effettuate varie inchieste presso gli operatori per avere le loro osservazioni sul nuovo regime dell'IVA applicabile dal 1° gennaio 1993.

(70) Tali inchieste sono state effettuate tanto per iniziativa privata (ad esempio lo studio Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG Peat Marwick, associazione dell'industria tedesca (BDI)) quanto per iniziativa di alcuni Stati membri (studio finanziato da HM Customs and Excise nel Regno Unito; studio realizzato dall'Istituto economico per le piccole e medie imprese nei Paesi Bassi). I centri Euro-Info hanno comunicato anch'essi, in sede di comitato di ascolto della Commissione, la loro esperienza del funzionamento del nuovo regime IVA.

(71) Il confronto dei risultati di questi studi evidenzia alcune costanti nei giudizi - positivi e negativi - espressi dagli operatori sul regime transitorio IVA e conferma i principali elementi del bilancio presentato dalla Commissione nell'ottobre 1993, in particolare sul fatto che le difficoltà sono state circoscritte ad alcuni settori.

(72) Inoltre alcuni di questi studi hanno esaminato l'auspicio espresso dagli operatori che il regime transitorio sia sostituito il 1° gennaio 1997 dal regime definitivo.

Riduzione dei costi delle operazioni intracomunitarie

(73) In generale gli operatori segnalano una notevole diminuzione dei costi. Tra le ragioni più frequenti si può citare:

- *la scomparsa delle spese di adempimento delle formalità doganali* quali la remunerazione degli agenti o commissari in dogana ai quali era affidato

l'espletamento delle formalità e delle procedure di importazione o di esportazione di beni;

- *la soppressione delle garanzie doganali e del prefinanziamento dell'IVA all'importazione* con conseguente miglioramento del cash flow delle imprese;
- *la riduzione dei costi di trasporto*, dovuta ad una diminuzione sostanziale della durata (2 giorni e più) in seguito alla soppressione delle formalità all'attraversamento di una frontiera interna della Comunità;
- *la semplificazione complessiva degli adempimenti amministrativi*: malgrado l'introduzione di nuovi obblighi per i soggetti passivi (inserimento di due rubriche supplementari nella dichiarazione periodica, il resoconto), tali adempimenti sono considerati da molti operatori meno onerosi di quelli precedentemente imposti;
- l'aumento conseguente *delle possibilità di approvvigionamento in altri Stati membri* ha permesso un'innegabile riduzione dei costi. Tra gli operatori interrogati alcuni hanno infatti rilevato i vantaggi che essi traevano dalle maggiori possibilità di rifornirsi in altri Stati membri beneficiando così dei prezzi più competitivi sul mercato.

(74) Questa riduzione globale dei costi è constatata, ovviamente in misura variabile, da tutti gli studi. In particolare, uno degli ultimi in ordine di tempo, che emana dall'Istituto economico per la piccola e media impresa dei Paesi Bassi, è chiarissimo in proposito: dopo un anno di esperienza si può constatare una riduzione strutturale degli oneri a carico delle imprese.

(75) La riduzione dei costi ha migliorato decisamente il cash flow delle imprese permettendo loro di liberare mezzi di finanziamento che hanno potuto destinare ad altre attività.

Difficoltà incontrate

(76) Fra i problemi generalmente indicati dagli operatori interrogati, si possono citare i punti seguenti:

- il livello elevato *dei costi di adattamento* al nuovo regime: intervenuto all'inizio dell'anno 1993, questo carico ormai è considerato come completamente compensato dai vantaggi ricavati dalla soppressione delle formalità alle frontiere interne;

- alcuni operatori considerano tuttavia che *gli obblighi* posti a loro carico dal nuovo regime eccedono questi vantaggi. Queste critiche sono in gran parte dovute al fatto che le imprese generalmente non assumevano direttamente la gestione e l'elaborazione dei dati, in particolare statistici, relativi alle loro operazioni intracomunitarie. Questi compiti infatti erano affidati a terzi, in relazione con le formalità dichiarative in dogana, ed entravano dunque negli oneri esterni delle imprese;
- *un'informazione insufficiente o tardiva* quanto alle modalità d'applicazione, in ogni Stato membro, delle nuove norme di imposizione: ciò riguarda in particolare il regime delle vendite a distanza, i nuovi registri delle dichiarazioni periodiche, gli elenchi riepilogativi. Il trattamento *delle operazioni triangolari* ai sensi della direttiva 92/111/CEE è anch'esso poco conosciuto e male compreso dagli operatori, che, in questo modo, non beneficiano delle misure di semplificazione che sono loro offerte;
- le difficoltà avvertite sempre più vivamente *dagli operatori che realizzano transazioni in Stati membri in cui non sono residenti*: determinazione della persona debitrice; trattamento delle transazioni a catena; conoscenza delle legislazioni dei vari Stati membri interessati;
- *la presa di coscienza delle differenze di trasposizione* delle norme comunitarie nelle legislazioni nazionali.

(77) Più in generale, molti operatori ritengono che l'IVA sia divenuta complicatissima e temono il prodursi di rettifiche fiscali per non corretta applicazione delle norme dovuta ad errori di comprensione.

Disposizioni accolte favorevolmente

(78) Nella maggior parte degli studi effettuati il confronto tra gli aspetti positivi e negativi è favorevole al nuovo regime IVA.

(79) Certo, la valutazione talvolta è diversa a seconda dei servizi interessati all'interno dell'azienda: i servizi logistici spesso hanno un giudizio più positivo dei servizi contabili per i quali gli adempimenti fiscali sembrano aumentati. Una valutazione complessiva deve tener conto delle informazioni ottenute dai gestori delle scorte, dai responsabili del trasporto e dalla gestione contabile.

(80) Il giudizio prevalentemente positivo deve essere tuttavia modulato non appena si esce dalle operazioni intracomunitarie "classiche" tra due soggetti passivi di Stati membri diversi che effettuano cessioni intracomunitarie di beni che saranno trasportati fra due Stati membri.

(81) Se peraltro gli operatori si rallegrano per la soppressione del prefinanziamento dell'IVA dovuta all'importazione, questo vantaggio è indicato soltanto nei settori o negli Stati membri in cui nessuna misura di dilazione del pagamento (operatori autorizzati, scambi interni al Benelux ad esempio) era in precedenza applicata.

(82) Tenendo presente la realtà e la gravità di certe difficoltà incontrate dagli operatori, alcuni studi hanno interrogato gli operatori anche sul loro desiderio che si passi al regime definitivo già dal 1997: lo studio Deloitte Touche Thomatsu rileva che il 75% degli operatori che hanno risposto è favorevole al passaggio al regime definitivo, purché garantisca la parità di trattamento delle operazioni interne ed intracomunitarie.

(83) L'orientamento generale degli ambienti economici è stato confermato nel corso della conferenza organizzata a Bruxelles, su iniziativa della Commissione, il 27 e 28 giugno 1994 per uno scambio di opinioni il più ampio possibile sugli obiettivi cui dovrebbe rispondere il regime definitivo dell'IVA.

1.3.3. Le conseguenze del nuovo regime per gli Stati membri

(84) Fin dai primi mesi d' applicazione del regime transitorio, la Commissione ha consultato in modo permanente gli Stati membri al fine di raccogliere le loro osservazioni. Queste consultazioni hanno confermato il soddisfacente funzionamento generale del nuovo regime. Nello stesso tempo, gli Stati membri hanno fatto loro la maggior parte delle difficoltà evocate dagli operatori. A questo titolo, hanno in particolare confermato l'analisi avanzata dalla Commissione nella sua valutazione dei primi sei mesi d'applicazione del regime transitorio, e la loro attenzione è stata attirata dalla ricerca di misure suscettibili di migliorarlo e di risolvere le difficoltà incontrate.

(85) Gli Stati membri hanno anche segnalato che non hanno constatato, dall'introduzione del regime transitorio dell'IVA, fluttuazioni nelle loro entrate fiscali che sarebbero imputabili alle nuove norme introdotte. Certamente, tutti gli Stati membri hanno ugualmente constatato nel 1993 calo nelle entrate, dovuta alla soppressione del pagamento dell'IVA dovuta all'importazione e alla sua sostituzione con un pagamento sull'acquisizione intracomunitaria nella dichiarazione periodica. Tutti gli Stati membri hanno tuttavia insistito sulla necessità di riservare una valutazione definitiva al momento in cui dati completi e

affidabili saranno disponibili. Questa valutazione espressa da ogni Stato membro individualmente è sempre di attualità al momento della redazione della presente relazione.

(86) Il raffronto dei dati relativi agli anni 1992 e 1993 si scontra infatti con difficoltà di metodologia non trascurabili, tenendo conto in particolare dell'assenza di dati assolutamente completi e affidabili che permettano un tale raffronto, del numero di fattori di cambiamento suscettibili di influenzarlo (modifica delle aliquote, dei periodi di dichiarazione e dei termini di pagamento dell'imposta, ad esempio) e della difficoltà di valutare la loro importanza relativa nella spiegazione delle fluttuazioni constatate. Inoltre, l'anno 1993 è, sotto numerosi punti di vista, un anno di transizione. In queste circostanze, conclusioni definitive non possono ancora essere tratte, continuando la Commissione, con particolare attenzione ed in stretto rapporto con le Amministrazioni degli Stati membri, la sua analisi su tali argomenti.

(87) Si può tuttavia già anticipare che l'evoluzione delle entrate risponde in gran parte alle tendenze macroeconomiche relative in particolare all'inflazione, al consumo e alle importazioni. Se, nell'insieme, il rendimento dell'IVA è stato moderato nel 1993, la causa principale ne è stata la debolezza della domanda interna e l'evoluzione favorevole, in numerosi casi, del saldo della bilancia commerciale. Inoltre, la soppressione delle aliquote maggiorate, una delle acquisizioni del regime transitorio, e l'eliminazione dello scarto legato alla percezione dell'IVA all'importazione hanno pesato sulle entrate incassate. Il miglioramento congiunturale, visti i risultati mensili, non si è manifestato che in alcuni Stati membri e soltanto alla fine dell'anno.

(88) Le valutazioni in termini di entrate sopra ricordate non tengono in alcun modo conto degli altri guadagni che il regime transitorio ha potuto comportare in termini di costi amministrativi sostenuti dagli Stati membri: la soppressione completa dei controlli alle frontiere su tutti gli scambi interni alla Comunità ha innegabilmente permesso di ridistribuire il personale ad altri compiti, come il controllo delle operazioni interne o quello delle operazioni con i paesi terzi. L'incidenza di queste modifiche non può spesso essere quantificata ma costituisce ugualmente uno dei vantaggi indotti dalla soppressione delle frontiere fiscali.

1.3.4. Una valutazione globale ampiamente positiva

(89) Il regime transitorio dell'IVA è stato accolto complessivamente bene dagli operatori. I nuovi concetti di cessione intracomunitaria e di acquisto intracomunitario di beni, che sono il riflesso fiscale delle transazioni commerciali, sono stati assimilati infatti senza particolare difficoltà. Allo stesso modo gli elementi chiave del nuovo sistema, come la comunicazione fra operatori dei numeri di identificazione IVA e la conservazione della prova del trasporto fuori dallo Stato membro di partenza, sono stati prontamente integrati grazie, è vero, ad uno sforzo di adattamento rapido da parte delle imprese.

(90) Non si possono tuttavia assolutamente trascurare le difficoltà sorte dopo il 1° gennaio 1993 e citate tanto dagli operatori economici quanto dagli Stati membri. Per loro natura, possono essere suddivise in due categorie:

- le difficoltà connesse alle nuove norme di imposizione delle transazioni intracomunitarie che sono esaminate nella parte 2 della presente relazione;
- le difficoltà sorte dopo il 1° gennaio 1993 la loro cui vera causa è nelle disposizioni relative al sistema comune dell'IVA risultante dalla sesta direttiva che sono esaminate nella parte 3 della presente relazione.

(91) È infatti fondamentale individuare ed analizzare le cause reali delle difficoltà incontrate ed è a questa sola condizione che si potranno trovare risposte adeguate e che il sistema dell'IVA potrà evolvere in modo soddisfacente.

2. LE NUOVE NORME DI IMPOSIZIONE DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

(92) Le principali difficoltà incontrate nell'applicare alle operazioni intracomunitarie le norme introdotte dal regime transitorio riguardano:

- la prova del diritto all'esenzione delle cessioni intracomunitarie;
- i regimi particolari di imposizione a destinazione;
- le prestazioni intracomunitarie di servizi;
- la diversità delle modalità di imposizione.

2.1. LA PROVA DEL DIRITTO ALL'ESENZIONE DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

(93) Dall'esame delle lagnanze espresse dagli operatori comunitari risulta che essi hanno difficoltà a raccogliere gli elementi di prova atti a dimostrare che sussistono condizioni richieste per l'esenzione di una cessione intracomunitaria di beni.

2.1.1. La prova del trasporto dei beni fuori dallo Stato membro di partenza

(94) Gli operatori devono in primo luogo poter dimostrare che i beni ceduti hanno lasciato lo Stato membro di partenza. Quando il trasporto è effettuato dal venditore stesso o da un trasportatore indipendente che agisce per conto del venditore o dell'acquirente, il fornitore ha i documenti commerciali, come i buoni di ritiro o di consegna delle merci, sulla base dei quali può essere fornita la prova.

(95) Quando l'acquirente stesso provvede al trasporto con i propri mezzi, il venditore può affidarsi alla sola indicazione che i beni saranno effettivamente trasportati a destinazione in un altro Stato membro. Una lettera di vettura o un documento sostitutivo presentato in occasione del ritiro delle merci, o un impegno formale sottoscritto dall'acquirente, non accertano la materialità del trasporto. In queste condizioni, il timore è molto spesso espresso dai fornitori di vedere la loro responsabilità messa in causa e l'esenzione della loro consegna respinta in occasione di un controllo.

(96) Nelle stesse difficoltà possono imbattersi anche gli acquirenti: alcuni fornitori rifiutano di esentare le cessioni da essi effettuate se al trasporto provvede lo stesso acquirente. Uno Stato membro sembra persino avere eretto a principio questa pratica. L'acquirente allora non ha altra soluzione che iscriversi all'IVA in questo stesso Stato membro per effettuare il trasferimento dei beni nello Stato membro di destinazione,

operazione che deve figurare in una dichiarazione periodica nella quale potrà essere esercitato il diritto a deduzione dell'IVA fatturata dal fornitore.

(97) Siffatte pratiche compromettono gravemente le decisioni prese del Consiglio nell'adottare la direttiva 91/680/CEE. Non può infatti accertarsi che l'esenzione o l'imposizione di una cessione intracomunitaria di beni dipenda dalla persona che provvede al trasporto dei beni ceduti: ciò è contrario alla parità di trattamento delle vendite effettuate in condizioni identiche e limita notevolmente gli operatori nella scelta del luogo dei loro acquisti.

2.1.2. La prova della qualificazione dell'acquirente

(98) Possono beneficiare dell'esenzione soltanto le cessioni intracomunitarie di beni destinate ad un soggetto passivo o ad un ente che non è soggetto passivo, operante in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, e, a questo titolo, sottoposti all'obbligo di tassare a destinazione i loro acquisti intracomunitari di beni.

(99) Il regime transitorio ha fatto obbligo agli Stati membri di attribuire ai loro operatori un numero individuale di identificazione all'IVA, in modo da evitare ogni circolazione tra operatori di documenti giustificativi del loro "status IVA". Quest'obbligo di identificazione riguarda due categorie di operatori:

- i soggetti passivi aventi diritto a deduzione, che partecipino o no a scambi intracomunitari, devono automaticamente ricevere un numero di identificazione all'IVA negli Stati membri in cui realizzano operazioni che offrano loro il diritto a deduzione;
- essendo i soggetti passivi senza diritto a deduzione e le persone giuridiche non soggetti passivi interessati dal regime transitorio soltanto per le loro acquisizioni che eccedano un certo importo, la loro identificazione all'IVA può intervenire soltanto al superamento di questa soglia, o in caso di opzione per la tassazione a destinazione.

(100) Così, qualsiasi fornitore può desumere la qualità di acquirente intracomunitario del suo cliente a partire dal numero di identificazione all'IVA che quest'ultimo gli comunica. Al fine di permettere ai venditori di assicurarsi sulla validità dei numeri comunicati dai loro clienti, uno strumento efficace è messo a loro disposizione: la rete VIES permette infatti, tanto agli operatori che alle amministrazioni degli Stati membri, di ottenere questa conferma. Ogni Stato membro ha infatti l'obbligo di costituire su base informatica i dati relativi agli operatori che ha identificato all'IVA.

(101) Riguardo le condizioni di esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni, occorre comunque ricordare che tale verifica non è necessaria né sufficiente a giustificare l'esenzione di una cessione.

(102) In caso di contestazione per un'esenzione accordata dal fornitore, la conferma scritta che il fornitore ha domandato una consultazione della banca dati non è che un'indicazione delle indagini compiute per accertarsi della validità del numero di identificazione comunicato dal compratore. Al contrario, la mancata consultazione della banca dati non può essere imputata al fornitore se egli era in possesso di elementi che gli consentivano di non dubitare dello status del compratore e della validità del numero di identificazione comunicatogli.

(103) Alcuni operatori tuttavia hanno creduto utile di assicurarsi all'inizio dell'anno 1993 sulla validità dei numeri di identificazione all'IVA dell'insieme dei loro clienti. Occorre sottolineare che una tale verifica dà soltanto una "fotografia" delle identificazioni attribuite, ad un momento dato, a operatori il cui "status IVA" è suscettibile di evoluzione (cessazione di attività; cambiamento nella natura fiscale delle operazioni realizzate; ecc. ...).

(104) Proprio nel momento in cui la qualità di acquirente intracomunitario può essere desunta dell'identificazione all'IVA (cfr. paragrafo 100), alcuni Stati membri comunque hanno introdotto nel loro dispositivo legislativo disposizioni che subordinano l'esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni a esigenze supplementari come la prova della tassazione dell'acquisizione nello Stato membro di arrivo del trasporto. Messi di fronte a disposizioni così sorprendenti, gli operatori si sono fortemente preoccupati della protezione della loro buona fede di fronte al rischio di rimessa in discussione dell'esenzione delle loro cessioni intracomunitarie: con tali misure, la loro responsabilità fiscale potrebbe infatti entrare in gioco in conseguenza di un'omissione o irregolarità commessa dal loro partner commerciale e ciò in contraddizione totale con i principi fissati per il controllo della buona applicazione dell'imposta (cfr. paragrafo 29).

2.1.3. Mancata comunicazione da parte dell'acquirente della sua qualificazione

(105) In tutti i casi in cui l'acquirente non comunica al venditore la sua qualità di soggetto passivo o di ente non soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA, il venditore sarà indotto a tassare la cessione nello Stato membro di partenza quando invece un acquisto intracomunitario è imponibile nello Stato membro di arrivo.

(106) Alcune indicazioni tengono conto di tali pratiche in alcuni settori economici in cui il differenziale di aliquota tra gli Stati membri è importante: non comunicando la sua qualità di acquirente intracomunitario, l'acquirente sopporta l'imposta al tasso ridotto in vigore

nello Stato membro di partenza. Non dichiarando la sua acquisizione e la rivendita, l'acquirente perde ogni diritto a deduzione sul suo acquisto. Compensa tuttavia il carico rappresentato dal pagamento dell'IVA nello Stato membro di partenza: la creazione di circuiti paralleli di rivendita dei beni gli permette di sfuggire, nello Stato membro di arrivo, alle imposte dirette e indirette alle quali dovrebbe essere sottoposta la cifra d'affari così realizzata.

(107) Va ricordato in proposito che tale situazione non comporta rischi per il venditore poiché tutta la responsabilità è a carico dell'acquirente dei beni che non ha comunicato la sua qualità al venditore. In ogni caso la competenza dello Stato membro d'arrivo sull'acquisto intracomunitario nel suo territorio è assoluta ed indipendente dalla tassazione della cessione avvenuta nello Stato membro di partenza.

(108) L'individuazione di acquisti non contabilizzati è un compito difficile, che si tratti di acquisti effettuati all'interno del paese, in altri Stati membri o in paesi terzi: oltre alle verifiche che riguardano il "conto inventari", le informazioni necessarie per stabilire l'infrazione possono essere ricercate presso i vari fornitori, attraverso le procedure di cooperazione amministrativa, quando si tratta di operatori di altri Stati membri. I controlli di coerenza globale delle operazioni realizzate da uno stesso operatore, indipendentemente dalla natura e dal luogo di queste operazioni, rivestono un'importanza particolare nell'individuazione di tali pratiche.

2.2. REGIMI PARTICOLARI DI IMPOSIZIONE A DESTINAZIONE

(109) I tre regimi particolari d'imposizione a destinazione costituiscono indubbiamente uno strappo alla regola della libertà di acquisto, imposte comprese, all'interno del mercato unico. La prospettiva di un ravvicinamento delle aliquote IVA insufficiente per evitare rischi di sviamento di traffico verso gli Stati membri che applicano aliquote più moderate è quindi la ragion d'essere dei regimi particolari. Si deve tuttavia constatare che le conseguenze dell'esistenza di questi regimi sembrano andare ben al di là della semplice preservazione delle entrate fiscali.

2.2.1. Acquisti effettuati dai soggetti passivi non aventi diritto a deduzione e dagli enti che non sono soggetti passivi

(110) Gli enti interessati sono tenuti ad assoggettare all'imposta dello Stato membro d'arrivo dei beni i loro acquisti intracomunitari se il valore annuale complessivo di tali acquisti è superiore ad una soglia fissata, con un minimo di 10 000 ECU, dallo Stato membro interessato. Una tabella degli importi fissati dagli Stati membri figura nell'allegato I.

(111) Superata la soglia fissata dal loro Stato membro, tali soggetti sono tenuti a registrarsi all'IVA affinché gli acquisti da essi effettuati in altri Stati membri possano essere esentati in quegli Stati e tassati nel loro Stato membro come acquisti intracomunitari di beni. Essi sono quindi trattati per i loro acquisti intracomunitari come soggetti passivi aventi diritto a deduzione. Essi possono anche optare per l'imposizione a destinazione, anche se la soglia fissata dal loro Stato membro non viene superata.

(112) Questo regime garantisce quindi un'imposizione identica degli acquisti effettuati all'interno del paese o in un altro Stato membro.

(113) Gli enti interessati saranno più o meno incoraggiati ad effettuare acquisti in altri Stati membri a seconda dell'importanza delle differenze di aliquote e dell'onerosità degli obblighi imposti dal loro Stato membro nel caso in cui i loro acquisti vi debbano essere assoggettati all'IVA.

(114) Un'eccessiva onerosità degli obblighi potrebbe infatti indurli a rinunciare ad effettuare acquisti in altri Stati membri, a scapito dello sviluppo degli scambi intracomunitari. Questo regime peraltro è criticabile anche perché costituisce un freno al libero accesso delle imprese europee agli appalti pubblici in tutti gli Stati membri della Comunità.

(115) Tenuto conto del fatto che gli organismi interessati beneficiano nella maggior parte degli Stati membri di una totale dispensa dagli obblighi in materia di IVA, la sorveglianza del superamento della soglia d'imposizione delle loro acquisizioni è una costrizione particolarmente pesante per gli operatori interessati ed è difficilmente controllabile da parte delle amministrazioni fiscali.

2.2.2. Vendite a distanza

(116) Il regime particolare di imposizione nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto si applica alle cessioni di beni destinate a persone i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA (soggetti passivi o enti non soggetti passivi che non hanno superato la soglia di cui al precedente punto 2.2.1 o privati) quando i beni sono trasportati fuori dallo Stato membro di partenza a destinazione di un altro Stato membro dal venditore o per suo conto. Esso riguarda quindi casi in cui un operatore si rivolge a molti compratori in uno Stato membro diverso da quello dal quale egli cede i beni venduti.

(117) Questo regime particolare si applica a tutte le vendite di prodotti soggetti ad accise. Per le vendite di altri prodotti esso si applica unicamente se il venditore supera la soglia fissata dallo Stato membro di destinazione dei beni (100 000 ECU o 35 000 ECU: cfr. in allegato 1, la tabella che riporta gli importi applicabili nei vari Stati membri). Esso implica che l'IVA da fatturare da parte del venditore è quella dello Stato membro di arrivo dei beni.

(118) È opportuno insistere sul fatto che, contrariamente a ciò che alcune affermazioni lasciano supporre, il regime non accresce i rischi di mancata imposizione delle vendite: queste potranno essere tassate erroneamente nello Stato membro di partenza mentre la competenza fiscale appartiene allo Stato membro di arrivo, ma un'assenza d'imposizione è esclusa. Il regime delle vendite a distanza scoraggia la vendita diretta al consumatore finale e incoraggia il ricorso ad un intermediario nello Stato membro di destinazione. I prezzi di vendita al consumo finiscono per essere aumentati a causa del costo supplementare che il ricorso all'intermediario comporta.

(119) Il fornitore, in conformità all'imposizione a destinazione delle sue vendite a distanza, deve farsi registrare ai fini dell'IVA nello Stato membro di arrivo delle sue spedizioni - se necessario dovrà designare un rappresentante fiscale - per adempiervi tutti gli obblighi, in particolare di dichiarazione, connessi alle operazioni imponibili in quello Stato membro. La diversità delle modalità impositive fissate dagli Stati membri (soglia d'imposizione, ampiezza degli obblighi di dichiarazione, determinazione dell'aliquota applicabile) scoraggia indubbiamente questa forma di distribuzione moderna e non è raro che gli operatori rinuncino a vendere per non oltrepassare la soglia di cifra d'affari in un determinato Stato membro di arrivo, soprattutto se gli obblighi da adempiere sono più difficili in quello Stato.

(120) Attualmente l'effetto dissuasivo dovuto alla complessità dei meccanismi istituiti per garantire il funzionamento di questo regime particolare è tale da venir considerato, in vari settori di attività economica, come un ostacolo reale agli scambi intracomunitari. Per finire viene completamente deviato dal suo obiettivo perché, a causa del costo e della complessità, scoraggia gli operatori dal vendere alle condizioni fiscali dello Stato membro di destinazione.

(121) Se a ciò si aggiunge il fatto che per i prodotti soggetti ad accise (le bevande alcoliche, ad es.) non si applica nessuna soglia, l'ostacolo agli scambi intracomunitari di questi prodotti, quando è il venditore che provvede al trasporto, è praticamente insormontabile.

(122) Le difficoltà riscontrate nel settore dell'editoria dal 1° gennaio 1993 confermano quanto precede. Infatti non è raro che un editore distribuisca, in partenza da un solo Stato membro, periodici in tutta la Comunità. Le vendite di periodici in abbonamento danno luogo a spedizione o trasporto da parte del venditore o per suo conto. Di conseguenza quando l'abbonato non è registrato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto, tali cessioni rientrano nel regime delle vendite a distanza e l'imposizione interviene automaticamente nello Stato membro di arrivo dei beni. Questi operatori si trovano quindi di fronte alle difficoltà sopra descritte dovute alla realizzazione di operazioni imponibili in quello Stato membro.

(123) Quand'anche le difficoltà incontrate nell'applicazione del regime delle vendite a distanza non sono che conseguenza delle scelte del Consiglio, la Comunità nel suo insieme non può accontentarsi, sia pure per un periodo transitorio, di questa componente dei regimi di imposizione indiretta.

(124) A breve termine una revisione delle modalità della rappresentanza fiscale renderebbe il regime più sopportabile per gli operatori (vedasi il successivo punto 3.6).

(125) Un'armonizzazione delle soglie dell'imposizione a destinazione sarebbe ugualmente tale da semplificare l'applicazione del regime delle vendite a distanza. La Commissione riesaminerà questa possibilità appena i dati relativi alle cifre d'affari interessate saranno disponibili.

2.2.3. I mezzi di trasporto nuovi

(126) Il regime particolare ha lo scopo di assicurare l'imposizione di questi beni nello Stato membro di destinazione, quale che sia il compratore.

(127) Sono considerati nuovi:

- i mezzi di trasporto ceduti nei tre mesi successivi alla data della prima entrata in servizio,
- e
- i mezzi di trasporto che, dalla loro prima entrata in servizio, hanno percorso al massimo 3 000 km, se si tratta di veicoli terrestri, navigato al massimo 100 ore, se si tratta di imbarcazioni, volato al massimo 40 ore, se si tratta di aeromobili.

(128) In seguito all'adozione della direttiva 94/5/CE del 15 febbraio 1994⁽⁸⁾, i limiti di tre mesi e 3 000 km, previsti per i mezzi di trasporto terrestri, sono stati rispettivamente portati a sei mesi e 6 000 km. Gli Stati membri devono adeguarvisi entro e non oltre il 1° gennaio 1995.

(129) Dal 1° gennaio 1993, gli Stati membri hanno dovuto adottare delle misure particolari per conoscere gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi effettuati nel loro territorio e per garantire un controllo della corretta applicazione dell'IVA, in particolare quella dovuta da privati e da altri soggetti a priori ignoti alle autorità tributarie competenti.

(130) Sembra tuttavia che mentre il regime particolare ha un campo di applicazione molto vasto (48cc, 6 mesi e 6 000 km) alcuni Stati membri dichiarano di incontrare difficoltà per procedere all'imposizione, nello Stato membro di arrivo, dei mezzi di trasporto che sono dispensati, ad esempio, dall'immatricolazione.

(131) Poiché il trattamento fiscale applicabile nello Stato membro di partenza è, si ricorda, assolutamente indipendente dall'imposizione dell'acquisto nello Stato membro d'arrivo, i rischi di mancata imposizione o di doppia imposizione non sono trascurabili e richiedono controlli accurati di tali operazioni.

(132) Tuttavia, quando il venditore ha acquistato il bene da un privato nel paese, negli Stati membri che in tali casi rifiutano ogni deduzione viene a mancare uno dei mezzi essenziali di controllo - la deduzione da parte del venditore dell'imposta assolta sull'acquisto. Lo stesso problema di controllo si pone quando le informazioni relative alle vendite di mezzi di trasporto nuovi ad acquirenti non registrati ai fini dell'IVA vengono chieste soltanto ai venditori registrati ai fini dell'IVA. Tali Stati membri si trovano infatti nell'impossibilità di fornire qualsiasi informazione allo Stato membro di arrivo sia spontaneamente sia su richiesta.

(133) In ogni modo questo regime sembra aver avuto un effetto fortemente dissuasivo, in particolare per i privati, tanto che alcune associazioni di consumatori sconsigliano ai loro aderenti di comprare mezzi di trasporto nuovi in altri Stati membri, data l'onerosità e la complessità delle formalità da adempiere. Tale situazione è certamente contraria agli obiettivi del mercato unico e contribuisce a mantenere pratiche di segmentazione delle reti di distribuzione.

(134) Ciascuno di questi elementi giustificerebbe da solo una limitazione del campo d'applicazione del regime particolare applicabile ai mezzi di trasporto nuovi. Il Consiglio tuttavia si è impegnato in un cammino inverso, rivedendo, in occasione dell'adozione della direttiva 94/5/CE⁽⁸⁾, i criteri applicabili ai mezzi di trasporto terrestre. La Commissione esaminerà con particolare attenzione le conseguenze di questa scelta.

2.3. PRESTAZIONI INTRACOMUNITARIE DI SERVIZI

(135) Ci si riferisce unicamente alle prestazioni di servizi per le quali sono state introdotte nuove disposizioni dopo il 1° gennaio 1993. Le difficoltà di applicazione dei principi generali della sesta direttiva sono analizzate di seguito al punto 3.4.

2.3.1. Trasporti intracomunitari di beni e relativi servizi accessori comprese le prestazioni d'intermediazione

(136) I principi di territorialità applicabili alle prestazioni dei servizi di trasporto intracomunitario di beni e dei relativi servizi accessori, siano essi servizi di carico o scarico o servizi forniti da intermediari che intervengono nella prestazione di tali servizi di trasporto o dei relativi accessori, per gli operatori e per le amministrazioni degli Stati membri funzionano in modo soddisfacente.

(137) Ciò è dovuto alla semplicità delle norme di imposizione introdotte, che si riassumono in tre domande che i prestatori di detti servizi devono porsi:

- il cliente è registrato ai fini dell'IVA?
- in caso affermativo, è registrato nel mio stesso Stato membro?
- sono stabilito nello Stato membro in cui è registrato il mio cliente?

(138) Le risposte a queste tre sole domande dicono se il prestatore è il debitore di imposta e in quale luogo. Tuttavia, il fatto che tali norme siano applicabili soltanto in taluni casi ben precisi - il trasporto intracomunitario di beni e i relativi servizi accessori - non creerà delle difficoltà agli operatori per accertarsi se si trovano in una tale situazione.

(139) Alcuni operatori - in particolare quelli che esercitano attività di carico e scarico - hanno esposto le difficoltà che incontrano ad accertare se la loro prestazione sia accessoria ad un trasporto intracomunitario di beni e ad apportarne la prova.

(140) Ciò è parte integrante delle norme adottate e non può essere modificato salvo revisione completa delle regole di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi relative ai trasporti di beni.

2.3.2. Altre prestazioni di servizi d'intermediazione

(141) Durante il periodo transitorio si deroga al principio in base al quale il luogo delle prestazioni di servizi è quello in cui è stabilito il prestatore per tutte le prestazioni degli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi.

(142) Infatti il luogo di tutte le prestazioni d'intermediazione in operazioni diverse da quelle sopraindicate (cfr. paragrafi da 136 a 140) è quello in cui tali operazioni sono effettuate salvo che il destinatario sia registrato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso, nel qual caso il luogo della prestazione è lo Stato membro di registrazione del destinatario.

(143) Data la complessità delle nuove norme d'imposizione, gli interessati non sempre ne valutano correttamente le conseguenze.

2.4. DIVERSITÀ DELLE MODALITÀ DI IMPOSIZIONE

(144) I soggetti passivi, nell'imposizione delle loro operazioni, sono confrontati ad una grande diversità di disposizioni: le difficoltà dipendono sia dalla mancanza di una chiara nozione di scambio intracomunitario, sia dalla grande varietà dei provvedimenti nazionali di attuazione delle disposizioni comunitarie.

2.4.1. Nozione di scambio intracomunitario

(145) Lo scambio intracomunitario può essere definito da molteplici criteri.

(146) Esso presuppone un trasporto di beni fra due Stati membri e dipende dallo status dell'acquirente ai fini dell'IVA:

- se l'acquirente è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello di partenza del trasporto, la cessione è esentata nello Stato membro di partenza e l'acquisto è imponibile, in capo al compratore, nello Stato membro d'arrivo;
- se è identificato nello Stato membro di partenza del trasporto, la cessione è di norma imponibile, in capo al venditore, nello Stato membro di partenza;
- se non è identificato ai fini dell'IVA la cessione è tassata, in capo al venditore, nello Stato membro di partenza o di arrivo del trasporto.

(147) Parimenti, il carattere intracomunitario delle prestazioni di servizi dipende dalla combinazione di molti criteri quali:

- l'esistenza di un trasporto fra due Stati membri,
- lo status del destinatario ai fini dell'IVA (soggetto passivo o non passivo),
- l'identificazione o meno del destinatario,
- lo stabilimento e l'identificazione all'IVA del prestatore e del destinatario in due Stati membri diversi.

(148) Questi criteri non traducono la preferenza generalmente auspicata dagli operatori per qualificare uno scambio intracomunitario: per gli ambienti economici, il carattere "intracomunitario" delle loro operazioni dovrebbe dipendere maggiormente dal luogo di residenza del loro cliente o fornitore.

2.4.2. Molteplicità delle modalità d'imposizione

(149) L'imposizione delle operazioni avviene secondo modalità diverse in funzione della natura dell'operazione e del luogo di stabilimento del fornitore dei beni e dei servizi rispetto a quello dell'acquirente o del destinatario. Pertanto a seconda dei casi, debitore dell'imposta dovuta su una stessa operazione di vendita di beni o di servizi sarà il fornitore o il cliente.

(150) Questa molteplicità delle modalità di imposizione è presente soprattutto nei regimi particolari: mentre il regime delle vendite a distanza, spostando nel luogo delle cessioni, rende i fornitori debitori d'imposta in Stati membri in cui non sono stabiliti, gli altri due regimi particolari rendono debitori dell'IVA gli acquirenti che non dovrebbero avere nessun obbligo nel regime normale IVA. Essa è ugualmente presente nelle norme di imposizione dei servizi.

(151) Si tratta di una deroga fondamentale ai principi che hanno sempre sotteso il funzionamento dell'IVA, e secondo i quali solo il soggetto passivo venditore dovrebbe assumere gli oneri e gli obblighi in vista della sua applicazione.

(152) Per quanto riguarda gli operatori che agiscono in nome proprio ma per conto di altri, occorre ricordare che vengono considerati come se acquistassero e rivendessero essi stessi i beni o servizi interessati (caso in particolare dei commissionari alla vendita o all'acquisto). Il luogo e le modalità di imposizione delle loro operazioni dipendono dunque dalla natura fiscale della transazione nella quale intervengono: vendita interna, vendita intracomunitaria, vendita a distanza, subappalto di servizi di trasporto, ecc.... Queste norme di imposizione prendono tutta la loro dimensione nel caso di transazioni successive che riguardino uno stesso bene o servizio. Benché siano in vigore dall'adozione del sesto direttiva, queste disposizioni sembrano lungi da ricevere un'applicazione effettiva conforme ai principi comunitari.

2.4.3. Modalità nazionali di attuazione delle disposizioni comunitarie

(153) Gli operatori attivi a livello comunitario si devono continuamente confrontare con le modalità di imposizione adottate dagli Stati membri per attuare la sesta direttiva. Tali differenze riguardano tanto le disposizioni applicabili quanto gli obblighi che i soggetti passivi devono assolvere.

Differenze nelle disposizioni applicabili

(154) La sesta direttiva contiene numerose opzioni e facoltà che il regime transitorio non ha assolutamente modificato. Di conseguenza, gli Stati membri applicano norme diverse a settori fondamentali come:

- il momento dell'esigibilità dell'imposta,
- la portata del diritto a deduzione e la determinazione delle spese da esso escluse e le relative condizioni di esercizio,
- le operazioni esenti,
- la determinazione dell'aliquota applicabile.

(155) Tale situazione obbliga le imprese che operano in più Stati membri a conoscere le diverse normative applicabili e comporta costi di informazione non trascurabili.

La diversità degli obblighi di dichiarazione

(156) Gli obblighi cui deve adempiere il debitore d'imposta in un determinato Stato membro sono anch'essi molto diversi: la sesta direttiva impone alcuni obblighi ad ogni soggetto debitore dell'imposta, ma dà agli Stati membri la possibilità di dispensare taluni soggetti passivi dagli obblighi di principio e di introdurre obblighi supplementari.

(157) Anche la definizione della portata di uno stesso obbligo varia notevolmente da uno Stato membro all'altro. Per le dichiarazioni periodiche IVA, ad esempio, le differenze vertono:

- sul periodo cui si riferisce la dichiarazione (mese, trimestre, anno),
- sul maggiore o minore dettaglio dei dati da inserire nelle dichiarazioni periodiche,
- sul momento del pagamento dell'imposta netta dovuta riportata nella dichiarazione.

(158) Parimenti, per quanto riguarda l'obbligo di rilascio di fattura, gli operatori devono applicare disposizioni che differiscono a seconda degli Stati membri:

- momento dell'emissione obbligatoria della fattura,
- dati che devono figurare in fattura,
- conseguenze sulle condizioni del diritto a deduzione.

(159) Queste modalità molto diverse si traducono, ovviamente, in difficoltà per le imprese interessate e impongono loro costi supplementari. Questa situazione generalmente indotta dalle facoltà e opzioni già previste dalla stessa sesta direttiva, ha tuttavia sorpreso gli operatori: essi hanno infatti percepito la realizzazione del mercato interno certamente nel dover garantire la soppressione dei controlli e delle formalità alle frontiere interne, ma contemporaneamente accompagnato da un trattamento armonizzato dell'insieme delle operazioni interne alla Comunità. Questo secondo obiettivo, insito nella logica di costruzione anche del sistema comune IVA, non è stato tuttavia raggiunto con il regime transitorio. Gli insegnamenti che si possono trarre da questa situazione dovranno essere considerati nella preparazione del regime IVA definitivo.

2.5. VALUTAZIONE DELLE DISPOSIZIONI TRANSITORIE

(160) In linea generale le difficoltà più sopra evocate sono imputabili alle regole specifiche introdotte per assicurare l'imposizione degli scambi intracomunitari durante il periodo transitorio: esse sono tuttavia, come è opportuno ricordare, la conseguenza inevitabile delle scelte operate dal Consiglio.

(161) Se per le forniture di beni il problema della prova del diritto all'esenzione non è nuovo - esso esisteva già prima del 1993, in particolare quando l'esportazione era effettuata dall'acquirente dei beni - è innegabile che il sistema duale istituito dal regime transitorio ha reso la situazione più complessa legando la tassazione o l'esenzione delle forniture di beni effettuate da un soggetto d'imposta a due criteri cumulativi: la conoscenza dello status fiscale dell'acquirente e l'esistenza di un movimento di merci verso un altro Stato membro.

(162) La combinazione di questi due criteri è necessariamente complessa e spiega in parte le difficoltà attualmente incontrate specie per comprovare il carattere intracomunitario di una operazione, il suo luogo di tassazione o il diritto all'esenzione. Inoltre, assoggettando all'imposta l'acquisto intracomunitario di beni effettuato da un soggetto passivo o da una persona giuridica non soggetto passivo e rendendo l'acquirente debitore dell'imposta gravante sull'operazione, il regime transitorio ha moltiplicato i casi in cui l'acquirente - e non il venditore - è il debitore della imposta dovuta.

(163) La situazione non è differente in materia di prestazioni di servizi: lo status dell'acquirente sarà determinante purché il servizio reso sia considerato "intracomunitario". Le difficoltà che incontrano gli operatori per assicurarsi che si trovano effettivamente in uno dei casi previsti non sono irrilevanti.

(164) Le modalità attraverso le quali talune disposizioni comunitarie sono state applicate mettono praticamente in discussione alcuni principi fondamentali del regime transitorio. Discusse a più riprese con le Amministrazioni degli Stati membri, tali questioni hanno costituito oggetto di attento esame da parte della Commissione nel quadro della sorveglianza permanente sulla transposizione delle disposizioni comunitarie.

(165) Indipendentemente dalle difficoltà incontrate nell'applicazione del regime transitorio, appare opportuno sottolineare che, allo stato delle informazioni disponibili, le nuove regole di tassazione degli scambi intracomunitari non hanno aperto la strada a nuove tecniche di frode. Inoltre, il rafforzamento dei mezzi di cooperazione amministrativa tra le Amministrazioni degli Stati membri ha permesso di mettere a disposizione dei competenti servizi idonei strumenti ed informazioni. La Commissione resta comunque attenta a tali problematiche, esaminate in stretta connessione con gli Stati membri.

3. RISPETTO DEI PRINCIPI DI IMPOSIZIONE CONTEMPLATI DALLA SESTA DIRETTIVA

(166) Varie difficoltà spesso segnalate dagli operatori trovano origine nelle scelte fondamentali che derivano direttamente dalla sesta direttiva, scelte di cui il regime transitorio ha dovuto tener conto nell'introdurre meccanismi d'imposizione a destinazione.

(167) Prima di affrontare questi problemi in dettaglio, è opportuno richiamare brevemente i meccanismi generali del sistema comune dell'IVA.

3.1. MECCANISMI GENERALI DEL SISTEMA COMUNE DELL'IVA

3.1.1. Luogo di imposizione delle operazioni

Luogo d'imposizione delle cessioni di beni

(168) Si considera come luogo delle cessioni di beni diverse dalle vendite a bordo:

- se il bene viene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente o da un terzo: il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente;
- quando il bene deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto: il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio;
- se il bene non viene spedito o trasportato: il luogo dove il bene si trova al momento della cessione.

(169) Il luogo delle operazioni sui beni, quando si tratta di cessioni dipende quindi sempre dal luogo dove si trovano materialmente i beni oggetto delle operazioni. Durante il negoziato sul regime transitorio questo principio, vigente dall'adozione della seconda direttiva⁽²⁾ e confermato dalla sesta direttiva, non è mai stato rimesso in causa. Il Consiglio non ha previsto nessun altro criterio per determinare il luogo dell'operazione - ad esempio in funzione del luogo di stabilimento del venditore. Al contrario è stata riaffermata la regola seconda cui il luogo delle cessioni di beni è determinato in funzione del luogo in cui questi si trovano materialmente.

(170) L'apertura dei mercati alle imprese di altri Stati membri ha indotto gli operatori ad operare a livello commerciale in tutto il territorio comunitario. Date le regole che determinano il luogo di assoggettamento all'IVA delle cessioni di beni, gli operatori devono

applicare l'imposta all'aliquota e alle condizioni che si applicano in ognuno degli Stati membri a partire dal quale essi cedono i beni, anche quando non vi hanno stabilito nessuna struttura giuridica o commerciale.

Luogo d'imposizione delle prestazioni di servizi

(171) Il luogo delle prestazioni di servizi è di regola quello di stabilimento del prestatore, definito come "il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa". Questo principio ha tuttavia numerose eccezioni, la cui natura dipende dal servizio reso: luogo in cui è situato l'immobile, luogo di partenza del trasporto o luogo dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse, luogo di esecuzione materiale dei servizi relativi a beni mobili materiali o luogo di stabilimento del destinatario di uno servizio "immateriale".

(172) Tutte queste eccezioni riducono la portata del principio d'imposizione nel luogo di stabilimento del prestatore fino al punto di farne semplicemente un'applicazione residua, moltiplicando così i casi in cui un'impresa deve applicare l'imposta all'aliquota e alle condizioni di Stati membri dove non è stabilita. Queste scelte di principio esistenti dall'adozione, nel 1977, della sesta direttiva sono state in parte rivedute dal regime transitorio (cfr. precedente punto 2.3).

(173) Le norme di determinazione del luogo dei servizi sono gravide di conseguenze per gli operatori: debitori dell'imposta in Stati membri nei quali non sono stabiliti, si trovano a dover affrontare difficoltà dovute all'applicazione di disposizioni a loro estranee e devono sostenere costi addizionali di gestione dei loro obblighi dichiarativi in altri Stati membri. Tali difficoltà riguardano in particolare il settore del turismo e quello dei lavori edili, settori in cui la libera prestazione dei servizi all'interno della Comunità è ormai realtà.

3.1.2. Luogo e modalità di esercizio del diritto a deduzione

(174) Ogni soggetto passivo che effettua operazioni imponibili ha diritto a dedurre l'imposta che grava sulle spese sostenute per la loro realizzazione, purché tali operazioni siano tassate, od esenti a motivo della loro destinazione verso un altro Stato membro o della loro esportazione in un paese terzo.

(175) Il diritto a deduzione si esercita, in ogni caso, nello Stato membro di imposizione dei beni o dei servizi acquistati. Mantenendo il principio dell'imposizione a destinazione per tutti i beni e servizi destinati a soggetti passivi, il regime transitorio esclude, per definizione, ogni possibilità di deduzione in uno Stato membro diverso da quello d'imposizione.

(176) Pertanto i soggetti passivi devono esercitare il loro diritto a deduzione con modalità diverse a seconda che siano o non siano stabiliti o debitori dell'imposta nello Stato membro in cui i loro acquisti od importazioni sono stati tassati:

- il soggetto passivo che è stabilito o è debitore dell'imposta nello Stato membro dove gli è fatturata l'IVA, può recuperarla mediante imputazione diretta sulle sue dichiarazioni periodiche;
- il soggetto passivo che non è stabilito né debitore dell'imposta nello Stato membro dove gli è fatturata l'IVA non può recuperarla se non mediante domanda di rimborso, alle condizioni e secondo le procedure stabilite dall'ottava e dalla tredicesima direttiva. Tenuto conto dei termini di rimborso, tali procedure risultano onerose sotto ogni punto di vista.

(177) Indipendentemente dalle modalità di esercizio (imputazione o rimborso), il diritto a deduzione di ogni soggetto passivo può essere sottoposto a talune restrizioni la cui portata è determinata da ogni Stato membro nei limiti fissati dalla sesta direttiva (caso, ad es., delle spese di missione o di quelle relative all'acquisto o alla manutenzione di un mezzo di trasporto). Come per la determinazione del luogo d'imposizione delle operazioni, le disposizioni relative al diritto a deduzione si applicano quindi secondo rigorose norme di territorialità.

3.1.3. Portata e conseguenze delle scelte di principio

(178) Il sistema comune dell'IVA è basato sul principio dell'imposizione definitiva di ogni consumo finale effettuato nella Comunità. Con l'imposizione a destinazione degli scambi intracomunitari, il gettito dell'imposta è percepito direttamente dallo Stato membro nel cui territorio si presume abbia luogo il consumo finale.

(179) Lo strumento di attuazione di questi principi è rimasto invariato dall'adozione, nel 1967, della seconda direttiva⁽²⁾: esso si basa integralmente sulle norme che definiscono la territorialità delle operazioni di vendita di beni o di servizi. Ora il luogo di assoggettamento all'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è definito essenzialmente in riferimento al luogo presunto di consumo di tali beni o servizi: si considera luogo di consumo dei beni mobili materiali quello in cui i beni sono prelevati per essere consegnati al compratore, il luogo d'imposizione delle cessioni e dei servizi relativi a tali beni è determinato con lo stesso criterio; poiché per le operazioni relative ad immobili il luogo di consumo è quello in cui si trova l'immobile, questo è il criterio che definisce il luogo d'imposizione delle operazioni in causa; ecc.

Neutralità delle norme d'imposizione

(180) Tenuto conto dei principi che determinano il luogo d'imposizione, la nozione stessa di neutralità dell'imposizione IVA può essere valutata unicamente per singolo Stato membro e riguarda quindi soltanto il trattamento fiscale delle operazioni che rientrano nella competenza fiscale di ognuno di essi.

(181) Essa presuppone innanzitutto che ogni consumo finale o intermedio in un determinato Stato membro sia soggetto all'imposta secondo la stessa aliquota e alle stesse condizioni impositive qualunque sia la provenienza del bene o del servizio (acquisto o produzione all'interno del paese, in un altro Stato membro o in un paese terzo). Nell'ambito del regime transitorio tale obiettivo viene attuato sostanzialmente dall'imposizione a destinazione delle vendite intracomunitarie, salvo tuttavia alcune vendite a privati o ad operatori ad essi equiparati. Si sono comunque dovute introdurre misure complementari per i beni oggetto di trasferimento fra Stati membri (cfr. 3.2) e per le operazioni consistenti in lavori su beni mobili materiali eseguiti fra Stati membri (cfr. 3.3).

(182) Il principio della neutralità dell'imposizione IVA presuppone, in secondo luogo, che ogni operazione di vendita riceva lo stesso trattamento fiscale, sia essa realizzata da un operatore nazionale, da un'impresa di un altro Stato membro o da un operatore di paese terzo. È appunto nell'applicazione di questo principio, non modificato dal regime transitorio, che gli operatori trovano le maggiori difficoltà, soprattutto per le operazioni imponibili che essi effettuano in Stati membri nel cui territorio non sono stabiliti (cfr. 3.4).

(183) Tali difficoltà d'applicazione delle norme relative alla territorialità delle operazioni, sono evidenti nella determinazione del debitore dell'imposta (cfr. 3.5) e nel caso di operazioni effettuate da piccole imprese (cfr. 3.6).

3.2. IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI INTRACOMUNITARI DI BENI

(184) A completamento delle norme applicabili alle operazioni effettuate fra Stati membri, e per realizzare in pieno l'obiettivo dell'imposizione a destinazione stabilito dal Consiglio, con il regime transitorio sono state introdotte disposizioni particolari di controllo di taluni movimenti intracomunitari di beni: esse riguardano i trasferimenti effettuati fra Stati membri da soggetti passivi.

3.2.1. Meccanismi introdotti

(185) La spedizione, effettuata da un soggetto passivo, dei beni della sua azienda in un altro Stato membro, è considerata una cessione imponibile nello Stato membro in partenza dal quale i beni sono spediti o trasportati. Il soggetto passivo è così considerato come fornitore dei beni a se stesso e deve quindi trattare questa "vendita" come se fosse un'operazione conclusa con un terzo.

(186) Nello Stato membro d'arrivo del trasporto il soggetto passivo effettua un acquisto intracomunitario di beni: considerato come acquirente dei beni, deve applicare l'imposta come farebbe per qualsiasi acquisto che egli effettuasse presso un terzo. L'imposizione di questo acquisto dipende quindi dalle operazioni alla cui realizzazione è impiegato il bene (operazioni che danno o non danno diritto a deduzione).

(187) Se il soggetto passivo è identificato ai fini dell'IVA in ognuno degli Stati membri di destinazione, la cessione effettuata nello Stato membro di partenza del trasporto soddisfa le condizioni di esenzione degli scambi intracomunitari e come tale sarà riportata nel resoconto riepilogativo degli acquirenti identificati ai fini dell'IVA.

(188) Pertanto le disposizioni introdotte dal regime transitorio devono assicurare che ogni bene impiegato per realizzare operazioni imponibili in un determinato Stato membro è soggetta all'imposta secondo le aliquote e le condizioni in vigore in detto Stato membro. Diversamente, l'aliquota d'imposta e l'imposta eventualmente deducibile sarebbero determinate conformemente alla legislazione vigente nello Stato membro dal quale il bene è trasferito, contrariamente al principio di neutralità della provenienza di un bene sulle condizioni d'imposizione.

3.2.2. Situazioni contemplate

(189) Non ogni movimento intracomunitario di beni dà luogo ad imposizione a titolo di trasferimento: sono contemplati soltanto i casi in cui i beni trasportati sono destinati alla realizzazione di operazioni localizzate nello Stato membro di arrivo del trasporto ed in cui, di conseguenza, deve esservi esercitato l'eventuale diritto a deduzione.

(190) Il meccanismo dei trasferimenti è quindi neutralizzato ogniqualvolta il movimento intracomunitario di beni ha carattere temporaneo: spedizione di una gru su un cantiere, invio di beni per riparazione, ecc.

(191) L'invio di beni in un altro Stato membro ha carattere temporaneo se dal momento in cui si effettua il trasporto i beni sono destinati a ritornare nello Stato membro di partenza. Se, tuttavia, tale condizione cessa successivamente di sussistere, l'operatore deve regolarizzare a posteriori la sua situazione e dichiarare un trasferimento imponibile. Tali disposizioni sono modellate sui regimi di ammissione temporanea in esenzione dai dazi doganali applicabili ai beni provenienti da paesi terzi.

(192) Se la rilevazione quale operazione imponibile dei trasferimenti diversi da quelli temporanei interviene indipendentemente dalla "natura" dei beni in causa (beni destinati ad essere rivenduti o beni d'investimento), è essenzialmente nel caso di movimenti delle scorte che le imprese hanno dovuto applicare questo regime.

3.2.3. Disposizioni di vastissima applicazione per le pratiche di gestione delle scorte

(193) In qualità di fornitori gli operatori stabiliscono dove localizzare le scorte in modo da soddisfare meglio e più rapidamente le aspettative della clientela: la scelta di un luogo di deposito è fatta sulla base di elementi quali facilitazioni in infrastrutture di trasporto, minori costi di deposito o di inoltro delle merci.

(194) In qualità di clienti gli operatori fissano la soglia di costituzione o di rinnovo delle scorte in funzione del carattere più o meno stagionale della cifra d'affari o delle prospettive di vendita, cercando così di evitare immobilizzazioni di cassa troppo lunghe (gestione a flussi tesi, ad es.). I fornitori rispondono a queste preoccupazioni applicando modalità particolari di approvvigionamento dei loro clienti: "call-off stock", vendite in conto consegna, ecc.

(195) In ognuna di queste circostanze, ormai quotidiane nell'organizzazione economica delle aziende, qualunque sia il settore di attività e l'entità della cifra d'affari, si applica il meccanismo dei trasferimenti.

Intra-Community call-off stock"

(196) Esempio proposto: l'operatore B ricorre regolarmente, per i bisogni della sua azienda nello Stato membro 2, a beni che gli sono forniti dall'operatore A stabilito nello Stato membro 1. Per accelerare il rifornimento del suo cliente, A costituisce nello Stato membro di B - in genere nei locali stessi dell'impresa di B o in depositi da questo indicati - una scorta di beni dalla quale B preleva, in funzione del fabbisogno, le quantità che gli sono necessarie. A tal fine A trasferisce una parte delle scorte dallo Stato membro 1 nello Stato membro 2.

(197) I beni rimangono in piena proprietà dell'impresa A fino al prelievo effettivo da parte di B. In proposito è opportuno ricordare che in materia di IVA è il trasferimento del potere di disporre dei beni che definisce l'esistenza di una cessione:

- se il trasferimento del potere di disporre è avvenuto al momento della costituzione della scorta, l'operazione è considerata come vendita da parte di A;
- se il trasferimento del potere di disporre non avviene, si tratta di un trasferimento imponibile. Le disposizioni proprie ai trasferimenti di beni adottate dal Consiglio intendono infatti evitare che le merci circolino nella Comunità senza che il movimento dei beni riceva "uno status fiscale".

(198) Di conseguenza nel caso sopraindicato, si produce trasferimento imponibile al momento della costituzione della scorta nello Stato membro di A: poiché il luogo della cessione/vendita effettuata da A si trova nello Stato membro 2, i beni cessano di essere destinati alla realizzazione di operazioni imponibili nello Stato membro 1; questo cambiamento di destinazione territoriale deve quindi essere rilevato quale trasferimento intracomunitario.

Vendite in conto consegna, spedizioni in conto visione e con riserva

(199) Esempi proposti: un soggetto passivo A spedisce dei beni destinati alla rivendita presso un operatore B di un altro Stato membro. B diventerà proprietario dei beni soltanto quando avrà egli stesso trovato un acquirente per quei beni (vendita in conto consegna) o se le merci corrispondono alle sue aspettative (vendita in conto a visione o con riserva di prova soddisfacente).

(200) La caratteristica comune di queste spedizioni di beni è di essere destinate ad acquirenti potenziali che diventeranno acquirenti effettivi solo a determinate condizioni: trovare un cliente (vendite in conto consegna) o se la merce ricevuta è conforme alle aspettative (acquisti con riserva).

(201) Nel caso di spedizioni in conto consegna, il soggetto passivo A effettua un trasferimento di beni imponibile. Il venditore A al momento della spedizione, deve farsi identificare nello Stato membro di arrivo, dichiarare il trasferimento che dà luogo ad un acquisto intracomunitario di beni e tassare le sue cessioni a B in corrispondenza delle vendite effettuate da B.

(202) Nel caso di spedizioni in conto visione o con riserva, i beni potrebbero essere posti in regime di ammissione temporanea se venissero da paesi terzi. Al momento della spedizione dei beni il meccanismo dei trasferimenti imponibili è quindi neutralizzato, ma il trasferimento dovrà essere tassato non appena la spedizione non è più temporanea essendo

seguita da una vendita effettiva. Di conseguenza se l'acquirente potenziale diventa acquirente effettivo dei beni ricevuti, il soggetto passivo fornitore deve essere identificato all'IVA nello Stato membro d'arrivo per poterne effettuare l'acquisto intracomunitario e dichiarare la successiva cessione imponibile all'interno del paese.

Vendite di beni in occasioni di fiere, mercati o esposizioni

(203) Esempi proposti: un editore di uno Stato membro trasporta uno stock di libri per presentarli ad una fiera del libro organizzata in un altro Stato membro. Una parte è venduta in loco ed il resto ritorna nello Stato membro di partenza.

(204) La spedizione dei beni non darà luogo ad un trasferimento imponibile in quanto gli stessi beni, se venissero da paesi terzi, sarebbero posti in regime d'ammissione temporanea: il trasferimento dovrà comunque essere tassato non appena la spedizione non sarà più temporanea perchè seguita da una vendita effettiva.

(205) Nel caso particolare di un'esposizione, quando un libro è venduto nello Stato membro dell'esposizione, il trasferimento diventa imponibile non sussistendo più le condizioni di non imposizione. Da quel momento per poter effettuare il trasferimento l'operatore deve essere identificato all'IVA nello Stato e dichiarare le cessioni imponibili all'interno del paese man mano che si realizzano le vendite.

3.2.4. Conseguenze per gli operatori

(206) Questa situazione ha suscitato un certo disappunto negli operatori che si aspettavano dal nuovo regime di essere dispensati, in regime intracomunitario, come in regime interno, dal trattare i movimenti delle loro scorte e dei beni d'investimento alla stregua di operazioni imponibili. Occorre tuttavia ricordare che, indipendentemente dal meccanismo dei trasferimenti, i soggetti passivi hanno comunque l'obbligo di giustificare la destinazione e l'utilizzazione dei beni iscritti in attivo dell'impresa.

(207) Nello Stato membro in cui l'operatore ha esercitato il diritto a deduzione, il meccanismo istituito garantisce il controllo della destinazione dei beni che figurano all'attivo delle imprese (scorte o beni d'investimento) e che hanno dato diritto a deduzione: permette, in particolare, di verificare che è stata mantenuta la destinazione per i bisogni dell'attività assoggettata e, nell'ambito dell'attività assoggettata, la destinazione alla realizzazione di operazioni imponibili che danno diritto a deduzione. Se i beni non sono presenti nell'impresa, i mezzi di prova sono:

- il registro in cui sono registrati i beni inviati temporaneamente in un altro Stato membro,

- il quadro dei beni d'investimento, l'inventario delle scorte, ecc.
- il trasferimento effettuato e contabilizzato come operazione imponibile.

(208) In ognuna delle situazioni sopra descritte l'obbligo del fornitore di farsi identificare all'IVA nello Stato membro d'arrivo del trasporto è spesso presentato come un obbligo nuovo introdotto dal regime transitorio e relativo al solo meccanismo d'imposizione dei trasferimenti. Ma il trasferimento è considerato acquisto intracomunitario di beni semplicemente a causa della realizzazione di operazioni imponibili, occasionali o meno, nello Stato membro d'arrivo del trasporto.

(209) Il trasferimento imponibile non è quindi che lo strumento introdotto dal regime transitorio per accertare che le operazioni effettuate coi beni trasportati rientrano nella competenza fiscale dello Stato membro di destinazione.

(210) Di conseguenza il non equiparare più i trasferimenti ad una cessione e ad un acquisto intracomunitario di beni non porrebbe fine alle difficoltà incontrate dagli operatori che avranno comunque gli stessi obblighi cui sono attualmente tenuti per assicurare l'imposizione, nello Stato di destinazione, delle cessioni di beni ivi effettuate: ogni successiva cessione è infatti considerata come effettuata a partire da questo Stato membro e quindi è ivi imponibile.

(211) Alcuni Stati membri hanno cercato di limitare le conseguenze delle disposizioni relative ai trasferimenti intracomunitari di beni ammettendo - a condizioni e secondo modalità molto diverse - di trattare l'operazione come una vendita intracomunitaria. Così vengono eluse le norme di territorialità dell'imposizione IVA: la vendita diventa infatti imponibile nello Stato membro di partenza del trasporto mentre si tratta di un'operazione interna allo Stato membro di destinazione. A seconda dei casi e delle circostanze tale vendita si considera effettuata sia dal momento dell'invio dei beni per la costituzione della scorta, sia al momento del prelievo da parte dell'acquirente. Alcune amministrazioni inoltre non hanno esitato a subordinare l'applicazione di tali misure a "condizioni di reciprocità" di cui non hanno definito la natura né la portata.

(212) Introdotti senza concertazione fra Stati membri, provvedimenti di questo tipo hanno reso più incomprensibile agli operatori la finalità stessa del meccanismo dei trasferimenti e si sono rivelati più costrittivi della stretta applicazione delle disposizioni previste dal regime transitorio. Inoltre tali disposizioni compromettono il principio stesso di controllo dei beni adottato dal Consiglio e confermato più volte dalle amministrazioni degli Stati membri in occasione di gruppi di lavoro riuniti dalla Commissione.

3.3. IL TRATTAMENTO FISCALE DEI LAVORI SU BENI MOBILI MATERIALI

3.3.1. La qualificazione fiscale dei lavori su beni mobili materiali

(213) In sede di negoziazione del regime transitorio non è stato possibile armonizzare il trattamento fiscale delle operazioni consistenti in lavori su beni mobili materiali. Per questo motivo le distinzioni operate fra lavori per conto terzi ed altri lavori, e soprattutto la qualificazione fiscale di tali operazioni, variano sensibilmente da uno Stato membro all'altro, dando luogo a due conseguenze spiacevoli dal punto di vista del mercato unico:

- disparità di trattamento e distorsioni della concorrenza,
- oneri supplementari per gli operatori che fanno eseguire in un altro Stato membro lavori qualificati come prestazioni di servizi in tale Stato membro ed ivi soggetti all'IVA la quale non è deducibile ma può essere rimborsata secondo la procedura della ottava (o tredicesima) direttiva.

Il principio: i lavori su beni mobili materiali costituiscono prestazioni di servizi

(214) Ogni lavoro eseguito su beni mobili materiali (riparazione, lavorazione, trasformazione, ecc.) costituisce in linea di massima una prestazione di servizi. Tali prestazioni di servizi sono assoggettate ad imposta nel luogo in cui sono materialmente eseguite e beneficiano di una esenzione solo se i beni in questione sono esportati al di fuori della Comunità. Tenuto conto del luogo e delle modalità di esercizio del diritto a deduzione, il committente che fa eseguire lavori in un altro Stato membro può generalmente avvalersi delle procedure di rimborso dell'IVA che gli è fatturata.

L'eccezione: la nozione di lavorazione in base a contratto d'opera

(215) La sesta direttiva offre agli Stati membri la possibilità di qualificare come cessioni di beni le lavorazioni eseguite in base a contratti d'opera. Poiché non tutti gli Stati membri si sono avvalsi di questa facoltà, la coesistenza di qualificazioni differenti avrebbe condotto a situazioni di non imposizione o di doppia imposizione nel caso particolare delle operazioni effettuate fra Stati membri. Per questo motivo sono state introdotte nel quadro del regime transitorio alcune disposizioni particolari.

3.3.2. Il trattamento delle operazioni fra Stati membri

Le lavorazioni in base a contratto d'opera in regime intracomunitario bilaterale

(216) Le operazioni intracomunitarie in base a contratto d'opera sono considerate cessioni di beni qualora i beni ottenuti al termine della lavorazione sono rispediti nello Stato membro di provenienza dei materiali grezzi. Se il committente è identificato all'IVA, il prestatore d'opera è esentato dall'IVA per la lavorazione da lui eseguita e l'operazione è tassata come acquisto intracomunitario nello Stato membro del committente. La spedizione delle merci destinate a subire una lavorazione, anche se non rientra nel meccanismo di controllo dei trasferimenti soggetti ad IVA, deve nondimeno essere annotata nell'elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie.

(217) Tale disposizione riguarda soltanto le operazioni "bilaterali". Negli altri casi, il committente è soggetto all'imposta alle condizioni dello Stato membro del prestatore d'opera, a titolo di una prestazione di servizi o a titolo di una cessione di beni secondo la legislazione in vigore in tale Stato membro. Egli deve inoltre annotare la spedizione dei materiali grezzi come trasferimento intracomunitario imponibile.

(218) In forma quasi parallela ai trasferimenti, le misure particolari riguardanti le lavorazioni in base a contratto d'opera si sono rivelate troppo onerose per gli operatori, come dimostra il numero relativamente ridotto di questo tipo di operazioni in regime bilaterale.

(219) A titolo di esempio, si possono citare tutti i casi in cui il committente rivende i beni - allo stato grezzo o allo stato di prodotto finito - mentre sono in lavorazione presso un prestatore d'opera in un altro Stato membro. Tenuto conto del luogo di tassazione delle cessioni di beni, l'attuale regime IVA non permette al committente di evitare la sua identificazione nello Stato membro del prestatore d'opera: infatti egli vi effettua cessioni di beni e vi è tenuto ad adempiere gli obblighi, in particolare dichiarativi, che ne conseguono.

(220) Un paziente lavoro di analisi ha nondimeno permesso, su iniziativa della Commissione, di pervenire, nell'ambito del Gruppo di lavoro n. I, a soluzioni pratiche che permettono di semplificare un gran numero di operazioni.

Le misure di esenzione delle prestazioni di servizi in regime intracomunitario bilaterale

(221) Il regime transitorio non ha permesso di assicurare che i lavori su beni mobili materiali, diversi da quelli eseguiti in base a contratto d'opera nel quadro di operazioni bilaterali, siano tassati in uno Stato membro in cui il cliente può imputare direttamente l'imposta. Le notevoli difficoltà create da questa situazione hanno indotto il Consiglio ad autorizzare undici Stati membri, su loro richiesta, ad esentare temporaneamente tali prestazioni di servizi purché siano rese a soggetti passivi che non sono stabiliti nello stesso Stato membro e i quali avrebbero comunque diritto al rimborso dell'IVA fatturata, secondo le procedure previste dall'ottava e tredicesima direttiva.

(222) Tali misure di esenzione non saranno pertanto applicate se il committente rivende i beni a partire dallo Stato membro in cui formano oggetto di lavorazione, qualunque siano le circostanze di tale vendita: prima o dopo la conclusione dei lavori di perfezionamento; vendita in regime interno, a destinazione di un altro Stato membro o all'esportazione.

La ricerca di misure complementari di semplificazione

(223) Qualsiasi semplificazione del trattamento fiscale dei lavori su beni mobili materiali presuppone la preventiva armonizzazione della loro qualificazione, potendosi inoltre raggiungere la massima semplicità soltanto se i lavori in base a contratto d'opera cessano di essere regolati da disposizioni particolari.

(224) Parallelamente dovrebbe essere riesaminata la localizzazione di queste operazioni ai fini dell'imposta in modo da rispondere meglio alle esigenze degli operatori e da realizzare meglio gli obiettivi del mercato unico. Al riguardo si potrebbe ipotizzare la tassazione di queste prestazioni di servizi in base al luogo di identificazione IVA del committente, in analogia alle disposizioni in vigore in materia di servizi accessori ad un trasporto intracomunitario di beni (cfr. paragrafo 59).

(225) A prescindere dal fatto che esse mettono fondamentalmente in causa il principio dell'applicazione dell'imposta da parte del prestatore dei servizi, eventuali disposizioni in questo senso risolverebbero inoltre soltanto una parte delle difficoltà che si incontrano attualmente. Per i committenti che rivendono i beni a partire dallo Stato membro in cui i beni formano oggetto di lavorazione, esse non hanno infatti alcuna incidenza:

- sull'obbligo di applicare l'imposta in base alle aliquote e condizioni di tale Stato membro;
- sull'applicazione in conseguenza dei meccanismi di imposizione a titolo di un trasferimento intracomunitario di beni.

3.4. LE OPERAZIONI EFFETTUATE DA SOGGETTI PASSIVI NON STABILITI

(226) Le regole della territorialità delle cessioni di beni delle prestazioni di servizi conducono le imprese ad applicare l'imposta in Stati membri sul cui territorio non sono stabilite. Essenzialmente nel campo dei servizi di trasporto, delle triangolazioni e delle operazioni a catena sono state rilevate le maggiori difficoltà. Per ovviare a questi problemi la Commissione ha presentato proposte di semplificazione di cui alcune sono ancora in discussione al Consiglio alla data di stesura della presente relazione.

3.4.1. Le prestazioni di servizi di trasporto

(227) Le prestazioni di trasporto sono in linea di massima tassate nel luogo in cui si effettua il trasporto, in funzione delle distanze percorse. Tuttavia, poiché la soppressione di ogni controllo alle frontiere interne della Comunità non permette più di verificare le distanze rispettivamente percorse nei vari territori attraversati, si è reso necessario individuare un altro criterio, almeno per i trasporti intracomunitari.

I trasporti intracomunitari di persone

(228) L'attuale situazione in materia di tassazione dei trasporti di persone è piuttosto caotica: la regola della tassazione in funzione delle distanze percorse è particolarmente difficile da applicare e del resto tutti gli Stati membri continuano a fare uso, in maniera più o meno ampia, della facoltà, prevista dalla sesta direttiva, di esentare tali servizi.

(229) Infatti, mentre i trasporti nazionali sono soggetti ad imposizione in una grande maggioranza di Stati membri a prescindere dal modo di trasporto utilizzato, i trasporti internazionali o più precisamente il tratto nazionale di un trasporto internazionale, sono esonerati nella maggioranza degli Stati membri: il trasporto marittimo e aereo è esonerato in tutta la Comunità, mentre il trasporto per vie navigabili, su rotaia e su strada è tassato soltanto in alcuni Stati membri.

(230) Questa situazione non manca di creare delle difficoltà soprattutto per gli autotrasportatori che sono tenuti a rispettare le regole applicabili nei vari Stati membri che attraversano quando eseguono un trasporto intracomunitario di viaggiatori nonché a ripartire il prezzo del trasporto in funzione delle distanze percorse sul territorio di ciascuno di tali Stati. La difficoltà è tanto più grande in quanto i criteri di tassazione o di esenzione della prestazione nonché le aliquote applicabili variano da uno Stato membro all'altro. E' lecito perciò interrogarsi sull'applicazione concreta di queste regole di territorialità, posto che dopo la soppressione dei controlli alle frontiere interne gli Stati membri dispongono di scarsi mezzi per verificare la tassazione delle distanze percorse sul loro territorio.

(231) Per risolvere queste difficoltà la Commissione ha presentato al Consiglio il 5 novembre 1992 una proposta di direttiva relativa alle modalità di imposizione dei trasporti di persone (COM(92)416 def. del 30.9.1992, GU C 307 del 25.11.1992, pag. 11).

(232) La proposta di direttiva prevede per il trasporto di persone effettuato su strada o per vie navigabili la regola della tassazione nel luogo di partenza del trasporto stesso, e mantiene le esenzioni attualmente applicate.

(233) Se il criterio del luogo di partenza è per gli operatori più facilmente applicabile che il principio della tassazione in funzione delle distanze percorse, esso impone nondimeno al trasportatore di essere identificato ai fini dell'IVA in ciascuno degli Stati membri in cui intende iniziare un trasporto e di assolvervi gli adempimenti prescritti, in particolare quelli dichiarativi.

I trasporti di beni

Il trasporto intracomunitario di beni effettuato per conto di privati

(234) Tutte le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni rese a clienti non identificati all'IVA sono tassate nello Stato membro di partenza del trasporto qualunque sia la sede del trasportatore.

(235) Le imprese di traslochi internazionali, in particolare, sono pertanto soggette ad obblighi di identificazione e di dichiarazione in ciascuno degli Stati membri in cui ha inizio l'esecuzione della loro prestazione. Il costo di gestione di tali obblighi ha indotto talune di dette imprese a rinunciare a soddisfare richieste di trasloco in partenza da Stati membri in cui non sono stabilite.

I trasporti interni agli Stati membri

(236) I trasporti di beni che iniziano e si concludono all'interno di uno stesso Stato membro sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato a prescindere dal luogo di stabilimento del trasportatore. Nel caso di cabotaggio interno in Stati membri in cui non è stabilito, il trasportatore è tenuto a farsi attribuire un numero di identificazione IVA da ciascuna delle amministrazioni fiscali competenti e ad adempiere tutti gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta, se del caso dopo aver nominato un rappresentante fiscale.

(237) Per quanto riguarda il destinatario dei servizi che non è stabilito né è soggetto d'imposta nello Stato membro di inizio del trasporto, tali disposizioni gli impongono di ricorrere alle procedure di rimborso dell'imposta così fatturata.

(238) Dette regole si applicano in particolare ai trasporti detti "di avvicinamento" correlati ad un trasporto intracomunitario, ossia i trasporti il cui luogo di partenza e luogo di arrivo sono situati all'interno di uno Stato membro, ma i quali intervengono "a monte" o "a valle" del trasporto intracomunitario propriamente detto. Queste situazioni sono spesso il risultato del subappalto, da parte del trasportatore principale, di talune parti di un trasporto intracomunitario o del ricorso, da parte del committente, a più trasportatori successivi per inoltrare i beni da uno Stato membro all'altro.

(239) Su decisione del Consiglio undici Stati membri sono stati autorizzati a loro richiesta ad adottare misure temporanee di esenzione di tali prestazioni di servizi, qualora il committente sia un soggetto IVA di un altro Stato membro che potrebbe beneficiare del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto previsto dall'ottava e tredicesima direttiva.

(240) La proposta di direttiva presentata il 9 marzo 1994⁽¹⁰⁾ dalla Commissione prevede l'applicazione a questi trasporti "di avvicinamento" delle disposizioni in vigore in materia di trasporti intracomunitari. La proposta riguarda ugualmente le prestazioni accessorie, nonché i servizi resi dagli intermediari che intervengono nella fornitura di queste prestazioni.

(241) Le difficoltà che incontrano oggi sia i prestatori dei trasporti che i loro clienti sono dunque in procinto di essere risolte. La soluzione proposta lascia tuttavia aperto il problema della prova e del controllo del carattere accessorio ad un trasporto intracomunitario.

I trasporti connessi ad una importazione di beni

(242) I trasporti connessi ad una importazione di beni, nella misura in cui sono compresi nella base imponibile dell'IVA all'importazione, beneficiano di un'esenzione nello Stato membro in cui sono effettuati. Dal 1° gennaio 1993 è apparso che taluni di questi trasporti, a motivo delle loro condizioni di esecuzione, non erano inclusi in tale base imponibile e dovevano pertanto essere tassati in funzione delle distanze percorse.

(243) Per rimediare a questa situazione e semplificare quindi le modalità di imposizione dei servizi connessi ad un'importazione di beni, la proposta di direttiva presentata dalla Commissione il 9 marzo 1994⁽¹⁰⁾ prevede di includere nella base imponibile IVA di qualsiasi importazione, l'insieme delle spese accessorie a tale importazione a prescindere dallo Stato membro in cui l'importazione è effettuata e dal luogo di destinazione del trasporto successivo all'importazione.

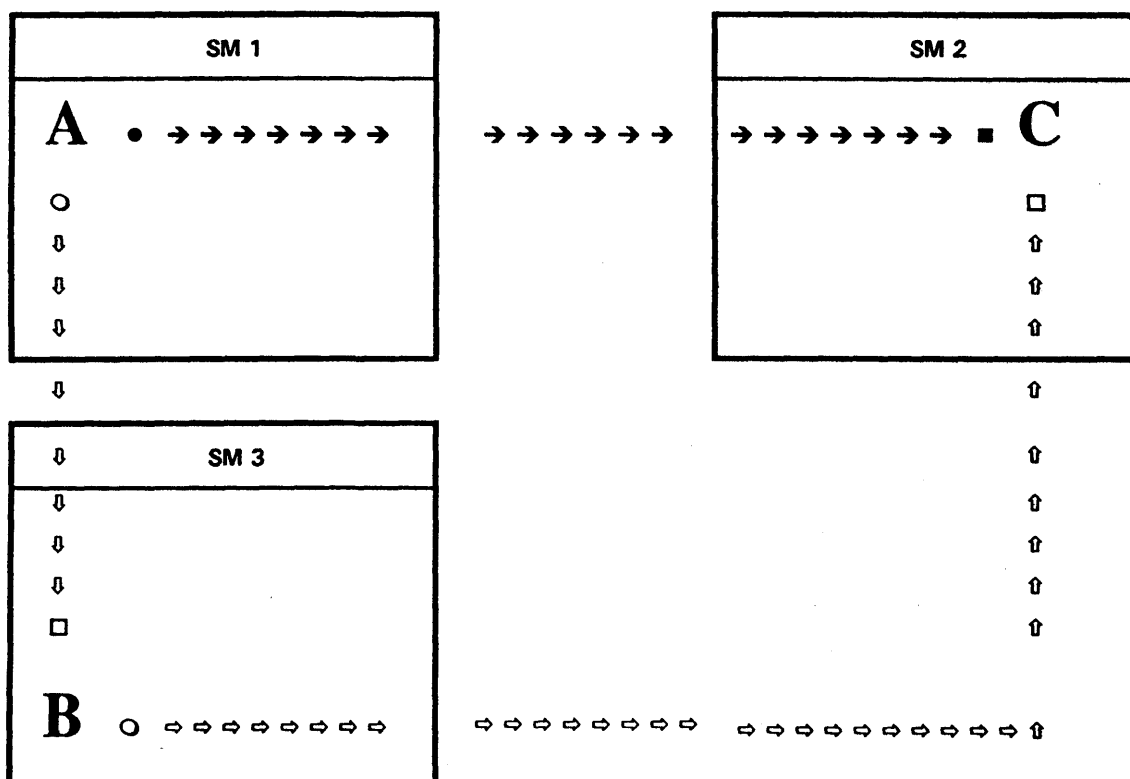
3.4.2. Le operazioni triangolari

(244) La Commissione rileva con grande soddisfazione che la direttiva di semplificazione del dicembre 1992, nonostante la sua tardiva adozione, ha potuto essere messa in atto, almeno per mezzo di disposizioni amministrative, nella maggior parte degli Stati membri fin dal 1° gennaio 1993. Grazie agli sforzi compiuti in questo senso ed alla rapida attuazione da parte degli Stati membri, il problema è stato risolto in maniera soddisfacente sia per le imprese interessate che per le amministrazioni incaricate dell'applicazione e del controllo dell'imposta.

Le triangolazioni in questione

(245) Le misure di semplificazione adottate riguardano le transazioni in cui intervengono:

- tre Stati membri: SM1, SM2 e SM3
- tre operatori:
 - A, identificato all'IVA nell'SM1
 - B, identificato all'IVA nell'SM3
 - C, identificato all'IVA nell'SM2
- due vendite:
 - ⇔⇔⇔⇔⇔
 - venditore
 - acquirente
- un trasporto:
 -
 - luogo di partenza del trasporto
 - luogo di arrivo del trasporto



Principi di imposizione

(246) Se la cessione effettuata da A a B dà luogo alla spedizione o al trasporto dei beni a destinazione dello Stato membro 2, il soggetto passivo B effettua in tale Stato membro un acquisto intracomunitario di beni. E' infatti nello Stato membro 2 che i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto. La successiva cessione da B a C è di conseguenza un'operazione interna allo Stato membro 2 e in quanto tale è ivi assoggettata all'IVA secondo le regole normali applicabili in tale Stato membro.

(247) Se invece B stesso ritira i beni nello Stato membro 1 o se il suo cessionario C provvede, in nome e per conto proprio, al trasporto dei beni verso lo Stato membro di arrivo 2, B effettua un acquisto interno allo Stato membro 1 seguito da una cessione intracomunitaria in partenza da tale Stato membro.

Le misure di semplificazione

(248) Scopo delle misure di semplificazione è di evitare all'operatore B di dover assolvere gli obblighi di identificazione e di dichiarazione nello Stato membro 2: esse trovano pertanto applicazione soltanto nella situazione descritta al paragrafo 246.

(249) Il meccanismo istituito a tal fine consiste nel "disattivare" il principio della imposizione dell'acquisto intracomunitario nello Stato membro 2 e nel trasferire sull'acquirente C l'imposizione della vendita che gli è stata effettuata da B.

(250) Tale semplificazione si basa dunque essenzialmente sull'applicazione di una soluzione comune per quanto riguarda la determinazione del soggetto passivo dell'imposta dovuta sulla cessione effettuata da B nello Stato membro 2.

(251) Per il suo acquisto intracomunitario di beni, B utilizza dunque il numero di identificazione IVA attribuitogli da uno Stato membro diverso da quello di arrivo del trasporto dei beni (numero di identificazione attribuito dallo Stato membro 3). In queste circostanze dovrebbe in linea di massima applicarsi il dispositivo che prevede la imposizione, in tale Stato membro, di qualsiasi acquisto non effettivamente assoggettato all'imposta nel luogo di arrivo del trasporto. Allo scopo di "disattivare" tale imposizione nello Stato membro 3, sono state introdotte le misure necessarie.

Le condizioni attinenti al luogo di identificazione ai fini dell'IVA

(252) Lo scopo delle misure introdotte era di evitare a B l'obbligo di farsi attribuire un numero di identificazione IVA nello Stato membro di arrivo del trasporto. Gli Stati membri hanno pertanto la possibilità di escludere dalla semplificazione gli operatori già identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro di arrivo per il fatto di avervi nominato un rappresentante fiscale. D'altronde, nessuna semplificazione è possibile se B non è identificato all'IVA o se è unicamente identificato all'IVA nello Stato membro di partenza del trasporto.

(253) Per un operatore di paesi terzi che interviene in un'operazione triangolare senza ancora disporre di un numero di identificazione IVA, le misure di semplificazione non possono essere applicate: a seconda delle condizioni in cui l'operatore interviene (cfr. paragrafi 246 e 247), egli dovrà pertanto ottenere l'identificazione IVA o nello Stato membro di partenza o nello Stato membro di arrivo dei beni.

(254) Va considerato tuttavia che l'esecuzione di un'unica operazione imponibile in uno Stato membro non deve servire da pretesto per ottenere un numero di identificazione IVA che verrebbe in seguito utilizzato esclusivamente per partecipare ad operazioni triangolari.

(255) Un problema in questo senso è stato sottoposto in Irlanda al giudizio della "High Court" la quale ha affermato che il numero di identificazione IVA deve essere attribuito qualora un'impresa effettui una operazione, anche solo occasionale, di acquisto-rivendita sul territorio. Se, da un lato, questo principio non può essere rimesso in questione, occorre tuttavia interrogarsi, dall'altro, sulla durata della validità di un tale numero di identificazione: se l'impresa non effettua nessun'altra operazione imponibile nello Stato membro e se essa utilizza il numero di identificazione soltanto per partecipare ad operazioni triangolari ed evitare l'identificazione ai fini dell'IVA in altri Stati membri in cui effettua realmente acquisti-rivendite di beni, dovrebbe essere ipotizzabile l'eventuale cancellazione o revoca del numero di identificazione.

3.4.3. Le transazioni a catena

(256) Quando i beni formano oggetto di transazioni successive, ciascuna di tali cessioni è tassabile nello Stato membro in cui si considera effettuata. Benché le regole di territorialità delle cessioni di beni non siano state in alcun modo modificate dal regime transitorio IVA, le difficoltà incontrate nel trattamento delle transazioni a catena hanno assunto a partire dal 1° gennaio 1993 una nuova dimensione. E' certamente in questo campo che i vincoli imposti dalla definizione del luogo di imposizione sono i meno accettati da parte degli operatori.

(257) Per comprendere meglio le difficoltà che gli operatori incontrano è necessario anzitutto analizzare perché il problema si è posto in termini così acuti a partire dal 1993 ed esaminare poi quali siano le eventuali semplificazioni possibili tenuto conto dei principi enunciati dalla sesta direttiva.

Le transazioni a catena riguardanti beni posti sotto sorveglianza doganale

(258) Fino al 31 dicembre 1992 la maggior parte dei prodotti che formavano oggetto di transazioni a catena erano ammessi al beneficio dei regimi sospensivi dell'imposta sul valore aggiunto a prescindere dalla loro origine (beni comunitari già situati all'interno del paese o provenienti da altri Stati membri, merci non comunitarie) e dalla loro destinazione (prodotti destinati al consumo o utilizzazione all'interno del paese, prodotti destinati ad un altro Stato membro o a un paese terzo). Queste disposizioni riguardavano essenzialmente le merci poste in regimi di deposito doganale o assimilati nell'attesa di ricevere una destinazione definitiva. In linea generale il controllo delle condizioni di applicazione di tali regimi era affidato alle autorità doganali degli Stati membri.

(259) Per gli operatori questi regimi presentavano il vantaggio che tutte le transazioni effettuate sui beni in questione erano esenti da IVA, essendosi gli Stati membri ampiamente avvalsi delle facoltà in questo senso concesse dalla sesta direttiva. Nella maggior parte delle legislazioni degli Stati membri il dispositivo di esenzione era accompagnato dalla dispensa da qualsiasi obbligo di identificazione e di dichiarazione. Queste misure evitavano pertanto agli operatori di ottemperare ad obblighi in Stati membri diversi da quelli in cui erano stabiliti ed esoneravano da qualsiasi obbligo nella Comunità le imprese di paesi terzi le cui operazioni riguardavano soltanto beni posti sotto regime sospensivo. La liquidazione dei diritti dovuti (IVA e, eventualmente, dazi e accise) interveniva soltanto all'uscita dei beni dal regime sotto il quale erano posti, e la base di calcolo di tali tributi era determinata dalla transazione che dava luogo alla consegna effettiva dei beni.

(260) Dal 1° gennaio 1993 soltanto le merci non comunitarie sono ammesse al beneficio dei regimi doganali sospensivi dei prelievi all'importazione. Le misure in vigore fino a quella data e di cui beneficiavano tutte le merci indipendentemente dal loro statuto comunitario o no, hanno visto pertanto restringersi considerevolmente il loro campo di applicazione. Poiché gli Stati membri non hanno introdotto per le merci comunitarie altri regimi di deposito diversi da quello doganale propriamente detto, sono stati applicati in tutto il loro rigore, nei riguardi delle cessioni di beni, i principi della tassazione in base alle aliquote e condizioni dello Stato membro in cui i beni si trovano: ciò significa che gli operatori hanno dovuto applicare l'imposta ad operazioni che fino al 1° gennaio 1993 erano esentate.

Le altre transazioni a catena

(261) Per le transazioni a catena realizzate al di fuori di tali regimi sospensivi, hanno sempre trovato piena applicazione le regole di diritto comune: in particolare, quando un soggetto passivo interviene in scambi a catena interni a Stati membri in cui non è stabilito, esso deve applicare l'imposta in base alle aliquote e alle condizioni di ciascuno Stato membro interessato ed adempiere gli obblighi imposti da ciascuno di essi (cfr. punto 3.5).

(262) Tali disposizioni, che comportano conseguenze onerose per gli operatori, sono nondimeno indispensabili per assicurare la neutralità del luogo di stabilimento delle imprese ai fini dell'imposizione IVA.

Misure proposte dalla Commissione

(263) Fin dall'inizio dell'anno 1992 si è cercato attivamente di trovare una soluzione per rimuovere le difficoltà incontrate dagli operatori. Mentre per le operazioni triangolari (cfr. 3.4.2) hanno potuto essere rapidamente definite alcune misure di semplificazione, nessuna soluzione generale ha potuto essere individuata per le varie categorie di transazioni a catena (operazioni a termine o no, operazioni nelle borse merci o sui mercati liberi, ecc.). In effetti, le differenti misure successivamente ventilate erano fondamentalmente in contrasto con le regole, previste dalla sesta direttiva, sulla determinazione del luogo di fornitura dei beni.

(264) In questa difficile ricerca la Commissione si è preoccupata essenzialmente di assicurare che il trattamento fiscale applicato alle operazioni aventi ad oggetto beni che possono essere immessi in un regime di deposito doganale si applichi ugualmente alle stesse operazioni effettuate in condizioni simili ma aventi ad oggetto merci comunitarie. A tal fine essa ha proposto⁽¹⁰⁾ l'istituzione di un regime di depositi fiscali negli Stati membri in cui le transazioni su beni immessi in depositi doganali sono esentate. Se fosse accolta dal Consiglio, tale soluzione costituirebbe un passo importante verso una maggiore semplificazione: essa permetterebbe infatti di risolvere gran parte delle difficoltà incontrate dagli operatori, in particolare da quelli che acquistano e rivendono materie prime. Inoltre, essa interverrebbe nel rigoroso rispetto delle scelte adottate dal Consiglio per quanto riguarda i principi di imposizione IVA. Alla data di redazione della presente relazione, la proposta presentata dalla Commissione si trova ancora all'esame del Consiglio.

3.5. IL SOGGETTO PASSIVO DELL'IMPOSTA

3.5.1. La problematica generale del soggetto passivo dell'imposta

(265) Le regole che disciplinano il luogo di imposizione delle operazioni, impongono agli operatori di adempiere obblighi di identificazione, dichiarazione e liquidazione dell'imposta in ciascuno degli Stati membri in cui sono effettuate le loro operazioni.

(266) Se i soggetti passivi acquistano o rivendono beni o forniscono prestazioni di servizi in uno Stato membro diverso da quello in cui sono stabiliti, essi sono molto spesso costretti ad avvalersi di un rappresentante fiscale. Tale esigenza è generalmente denunciata dagli operatori come estremamente gravosa, costosa e sproporzionata.

(267) A ciò si aggiungono le considerevoli disparità esistenti fra le legislazioni nazionali: l'operatore si trova pertanto di fronte ad un problema di informazione per quanto riguarda i suoi obblighi in ciascuno Stato membro in cui effettua operazioni.

(268) In sede di negoziazione della direttiva 92/111/CEE, la Commissione aveva proposto la riscrittura completa delle disposizioni riguardanti il soggetto passivo dell'imposta, le quali erano infatti apparse quali una delle cause principali delle difficoltà incontrate dagli operatori nell'assolvimento dei loro obblighi in uno Stato membro in cui non sono stabiliti.

(269) Il Consiglio non ha seguito la proposta della Commissione ed ha deciso di modificare le disposizioni relative ai soggetti passivi soltanto ai fini del trattamento delle operazioni triangolari mantenendo invariate le altre disposizioni in vigore dall'adozione della sesta direttiva.

(270) La Commissione si era comunque impegnata, nel dicembre 1992, a presentare al Consiglio una relazione sulla rappresentanza fiscale. Un esame approfondito delle disposizioni applicate negli Stati membri ha confermato la grande varietà delle modalità adottate, non soltanto in materia di rappresentanza fiscale, ma anche in linea più generale per quanto riguarda la designazione del soggetto debitore dell'imposta.

(271) Le principali difficoltà incontrate dai soggetti passivi quando eseguono operazioni in uno Stato membro sul cui territorio non sono stabiliti, riguardano infatti i seguenti aspetti:

- la determinazione del soggetto debitore dell'imposta. Una stessa categoria di operazioni è disciplinata da disposizioni differenti a seconda dello Stato membro; inoltre, per le operazioni effettuate all'interno di uno stesso Stato membro, il debitore dell'imposta varia secondo la natura di tali operazioni;

- la natura e la portata degli obblighi imposti al debitore dell'imposta. Nei riguardi di uno stesso debitore dell'imposta tali obblighi variano secondo gli Stati membri o, all'interno di uno stesso Stato membro, secondo la natura delle operazioni imponibili effettuate;
- l'accezione estremamente diversa della nozione di rappresentante fiscale, il cui ruolo e i cui obblighi variano considerevolmente da uno Stato membro all'altro;
- l'entità e l'onerosità di tali obblighi, in particolare per le piccole e medie imprese;
- gli elevati costi finanziari imputabili ai termini di rimborso praticati dagli Stati membri in caso di ricorso all'ottava e tredicesima direttive.

3.5.2. Gli orientamenti accolti dalla Commissione

(272) Per risolvere nella maniera più adeguata tali difficoltà, la Commissione ha accolto, nella sua comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo del 13 novembre 1994⁽¹⁴⁾, i seguenti orientamenti:

- assicurare che ad ogni operazione imponibile corrisponda un solo debitore d'imposta;
- generalizzare l'applicazione del principio in base al quale l'imposta è dovuta dal soggetto passivo che esegue l'operazione imponibile e rinunciare di conseguenza all'utilizzazione sistematica della facoltà, offerta dalla sesta direttiva, di designare il rappresentante fiscale o il destinatario come debitore dell'imposta, in luogo del soggetto passivo non residente;
- permettere ai soggetti passivi non residenti di ricorrere ai servizi di un mandatario fiscale alle stesse condizioni di quelle previste per i soggetti passivi residenti;
- infine, assicurare l'applicazione più efficace possibile degli strumenti giuridici comunitari di cooperazione amministrativa e di mutua assistenza.

(273) L'attuazione da parte degli Stati membri di tali misure permetterebbe infatti una notevole semplificazione delle difficoltà attualmente incontrate specie per quanto riguarda la natura degli obblighi dei soggetti d'imposta non residenti. Le attese degli ambienti economici vanno tuttavia al di là della semplice individuazione del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta: la realizzazione del mercato interno è infatti percepita nel senso che esso deve assicurare un trattamento fiscale non differenziato all'insieme delle operazioni che essi effettuano nella Comunità. Questa attesa non può tuttavia essere soddisfatta sulla base dei principi attualmente vigenti nel sistema comune IVA quanto alla determinazione del luogo in cui si considerano effettuate le operazioni imponibili. Soltanto una modifica

fondamentale di queste regole potrebbe apportare una risposta completa ai problemi che incontrano attualmente gli operatori: si tratta di un problema sui cui vanno incentrate le riflessioni nel quadro della elaborazione del regime definitivo IVA.

3.6. LE PICCOLE IMPRESE CHE BENEFICIANO DELLA FRANCHIGIA FISCALE

(274) In materia di imposta sul valore aggiunto, la nozione di "piccola impresa" è riservata agli operatori la cui cifra d'affari è estremamente ridotta (vedere nell'Allegato 1 la tabella che riporta le soglie di fatturato applicate dagli Stati membri ai fini del regime della franchigia fiscale). Per queste imprese le difficoltà generalmente incontrate nell'applicazione delle regole di imposizione IVA si trasformano in veri e propri ostacoli.

3.6.1. Le disposizioni applicabili

(275) Le piccole imprese che beneficiano del regime di franchigia fiscale non applicano l'IVA sulle cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nello Stato membro in cui sono stabilite. Tale franchigia riguarda ugualmente le forniture intracomunitarie di beni effettuate ad acquirenti identificati a fini IVA in un altro Stato membro, per cui le piccole imprese interessate non sono tenute ad adempiere gli obblighi dichiarativi connessi con l'esecuzione di tali operazioni.

(276) Per contro, come tutti gli altri soggetti passivi senza diritto a deduzione, esse sono tenute ad assoggettare all'imposta i loro acquisti intracomunitari di beni se raggiungono la soglia di tassazione prevista dal loro Stato membro (cfr. punto 2.2.1.). In questa ipotesi, le piccole imprese devono ottenere dalla loro amministrazione fiscale un numero di identificazione IVA e sono soggette all'obbligo di dichiarare e di tassare gli acquisti in questione. Tenuto conto tuttavia delle soglie applicate dagli Stati membri, sono poche le imprese beneficiarie della franchigia dall'imposta sulla cifra d'affari a dover tassare i loro acquisti intracomunitari di beni, salvo eventualmente rinnovo dei loro investimenti fissi.

(277) E' perciò soprattutto quando effettuano operazioni imponibili al di fuori del loro Stato membro di stabilimento che queste imprese incontrano delle difficoltà.

3.6.2. Le difficoltà incontrate

(278) L'applicazione del regime della franchigia fiscale è una facoltà concessa agli Stati membri dalla sesta direttiva. Il suo campo di applicazione è dunque necessariamente limitato alle operazioni effettuate sul territorio dello Stato membro che opta per tale regime.

(279) Pertanto le piccole imprese incontrano le stesse difficoltà che incontrano gli altri operatori quando eseguono operazioni sul territorio di un altro Stato membro. Esse sono infatti in quel caso soggette agli obblighi generali di identificazione ai fini dell'IVA e di dichiarazione periodica - eventualmente dopo aver designato un rappresentante fiscale - per le operazioni da esse effettuate in un altro Stato membro, mentre sono generalmente dispensate da ogni obbligo nel luogo in cui sono stabilite.

(280) Questi obblighi, estremamente onerosi, sono imposti alle piccole imprese soprattutto nel caso del regime particolare di tassazione delle vendite a distanza di prodotti soggetti ad accise.

(281) Tali difficoltà potrebbero essere risolte soltanto se gli operatori non residenti fossero ammessi al beneficio della franchigia dall'imposta in ciascuno degli Stati membri in cui intervengono. La definizione attualmente applicata in materia di territorialità delle operazioni si oppone tuttavia a una tale evoluzione: la qualificazione di piccola impresa può infatti essere realmente valutata soltanto nello Stato membro in cui l'operatore è stabilito. In tutti gli altri Stati membri l'ammontare delle operazioni effettuate da un'impresa non residente non può far presumere l'entità del suo fatturato globale.

(282) Di conseguenza soltanto una modifica fondamentale delle regole di territorialità delle operazioni potrebbe consentire di sormontare questa difficoltà senza compromettere il principio essenziale della neutralità delle condizioni di imposizione IVA. Nel quadro del regime applicabile durante il periodo transitorio, non può essere apportata alcuna soluzione soddisfacente.

3.7. VALUTAZIONE DEI PRINCIPI DI IMPOSIZIONE PREVISTI DALLA SESTA DIRETTIVA

(283) Il regime comune IVA si fonda, nella sua struttura attuale, sull'imposizione nel luogo d'origine dei beni o servizi, luogo che è definito in maniera tale da assicurare un trattamento fiscale identico delle vendite qualunque sia la provenienza dei beni (beni importati, acquistati in un altro Stato membro, acquistati all'interno del paese) e qualunque sia l'operatore che le effettua (stabilito o no nello Stato membro della tassazione). La definizione del luogo di imposizione assicura che la tassa sia riscossa nello e dallo Stato membro in cui avrà probabilmente luogo il consumo finale dei beni e servizi. Questo luogo d'origine fiscale non corrisponde necessariamente all'accezione più economica auspicata dagli operatori, coincidente generalmente con il luogo in cui è situato l'operatore che vende i beni o presta i servizi. Le conseguenze di queste scelte di principio sono ben note e si traducono nelle difficoltà evocate nel corso della presente parte 3.

(284) Tali difficoltà assumono un'importanza ancora maggiore quando le norme applicabili in materia di IVA devono essere abbinate a quelle applicabili in materia di diritti d'accisa, doganali o statistici. Così, ogniqualvolta sono stati importati beni nella Comunità da uno Stato membro diverso da quello di destinazione dei beni, la coerenza con le regole doganali ha potuto essere assicurata soltanto mediante la sospensione del fatto generatore dell'imposta all'importazione o mediante la tecnica del trasferimento successivo all'importazione, con i conseguenti adempimenti molto onerosi per gli operatori. Anche la coerenza con le norme in materia di segnalazioni statistiche, benché ampia, non è totale perché il percorso delle transazioni commerciali non corrisponde sempre ai movimenti intracomunitari di beni a cui si riferisce l'informazione statistica. Infine, le regole applicabili in materia di accise non sono sempre in linea con quelle in materia di IVA, il che crea difficoltà non irrilevanti per gli operatori che commercializzano prodotti soggetti ad accise a livello comunitario. Malgrado la ricerca costante di una maggiore coerenza nell'applicazione delle disposizioni doganali, fiscali (IVA e diritti d'accisa) e statistiche, la differente struttura di ciascuno di questi settori non permette tuttavia di raggiungere totalmente tale obiettivo.

(285) Tutte queste difficoltà sono inerenti ai principi attuali di localizzazione delle operazioni di vendita: esse si porrebbero allo stesso modo e con la stessa intensità se le regole specifiche del periodo transitorio fossero soppresse senza che sia modificata la definizione attuale del luogo di imposizione delle vendite di beni o servizi.

CONCLUSIONE

(286) La presente relazione intende, anche se non in maniera esaustiva, analizzare il funzionamento del regime transitorio, presentarne le principali realizzazioni e valutare i problemi essenziali che caratterizzano l'applicazione del sistema comune IVA dopo la soppressione dei controlli alle frontiere interne. Da questa analisi si possono fin d'ora desumere a grandi linee alcune conclusioni.

I. L'ISTITUZIONE DI NUOVE REGOLE DI IMPOSIZIONE

(287) Le misure istituite dal 1° gennaio 1993 hanno permesso di assicurare la soppressione dei controlli alle frontiere interne della Comunità e di realizzare così entro i termini stabiliti i presupposti necessari per l'instaurazione del mercato interno. L'adozione tardiva delle nuove disposizioni ha indubbiamente creato delle difficoltà per la loro trasposizione negli ordinamenti interni degli Stati membri, a volte anche a detrimento dell'informazione destinata agli operatori e ai consumatori.

(288) Il nuovo regime così istituito è giudicato globalmente positivo come dimostrano le inchieste effettuate presso i differenti soggetti interessati e come la Commissione ha potuto constatare in occasione delle riunioni da essa regolarmente organizzate con gli operatori e con le amministrazioni degli Stati membri. Le disposizioni adottate hanno effettivamente permesso la soppressione definitiva dei controlli precedentemente imposti per motivi fiscali all'attraversamento delle frontiere interne ed hanno assicurato nello stesso tempo l'applicazione effettiva della tassazione nel paese di destinazione decisa dal Consiglio.

II. L'ADATTAMENTO ALLE REGOLE DI IMPOSIZIONE PREESISTENTI

(289) Se le disposizioni introdotte nel quadro del regime transitorio funzionano in maniera generalmente soddisfacente, la Commissione non può tuttavia limitare a questa constatazione il suo giudizio sul funzionamento globale del sistema comune IVA. Le difficoltà incontrate dagli operatori indicano, giorno per giorno, che le imprese e i consumatori non beneficiano ancora di tutti i vantaggi attesi da un mercato unico. In particolare, l'attesa degli operatori di usufruire di un trattamento fiscale non differenziato per tutte le operazioni da essi effettuate nella Comunità è ancora lungi dall'essere realizzata.

(290) Tale situazione è determinata dai principi impositivi stessi sui quali si basa il sistema comune IVA, in quanto le disposizioni del regime transitorio sono semplicemente un adattamento di tali principi al caso particolare degli scambi intracomunitari. Il luogo di tassazione delle operazioni continua infatti ad essere definito con riferimento al luogo di consumo dei beni e servizi, mantenendo così la necessità di un controllo "materiale" dei beni e servizi che formano oggetto di transazioni commerciali.

(291) Gli operatori devono di conseguenza continuare a distinguere le operazioni da essi effettuate a destinazione di altri Stati membri. Poiché il carattere intracomunitario di un'operazione è determinato in base a criteri molteplici che variano secondo la natura delle transazioni effettuate, le disposizioni in vigore durante il periodo transitorio sono di applicazione particolarmente complessa. Tali difficoltà, che hanno indotto alcuni operatori, specie le piccole e medie imprese, a rinunciare ad acquistare o a vendere in altri Stati membri, si pongono anche ai privati nel quadro del regime applicabile ai mezzi di trasporto nuovi.

(292) Se il mantenimento, durante il periodo transitorio, del criterio della tassazione nel paese di destinazione assicura la protezione sia degli Stati membri che degli operatori contro i rischi di distorsioni della concorrenza imputabili ad un ravvicinamento insufficiente delle disposizioni in materia di aliquote, ciò avviene solo grazie a meccanismi abbastanza complessi.

III. LE MINACCE AL MECCANISMO DEI PAGAMENTI FRAZIONATI

(293) La recente evoluzione del sistema comune IVA è caratterizzata da un significativo aumento numerico delle operazioni per le quali l'imposta è dovuta dall'acquirente o dal committente. Ciò riguarda non solo gli acquisti intracomunitari di beni ma anche numerose prestazioni di servizi rese da soggetti d'imposta non residenti. In particolare, quando l'imposizione è in funzione del luogo di identificazione ai fini dell'IVA dei clienti, la neutralità delle modalità di applicazione dell'imposta non è più assicurata e ciò tanto meno in quanto gli operatori possono scegliere se comunicare o no il loro numero di identificazione IVA e, in caso di più numeri di identificazione IVA, possono inoltre scegliere il numero sotto il quale sarà effettuata l'operazione.

(294) Questa evoluzione è particolarmente preoccupante perché rimette in causa una delle caratteristiche essenziali dell'IVA. Tra i vantaggi che presenta l'IVA rispetto ad altri sistemi

di imposte sui consumi, la semplicità delle condizioni e dei meccanismi di tassazione è indubbiamente l'elemento più saliente: la tassazione di una determinata operazione dipende unicamente dalla qualifica del fornitore come soggetto passivo e dalla natura fiscale dell'operazione che egli effettua.

(295) Questa "obiettività" nelle condizioni di applicazione dell'imposta dispensa totalmente i fornitori dall'obbligo di verificare la qualifica di soggetti IVA dei loro clienti ed è accompagnata necessariamente dalla chiara divisione delle responsabilità incombenti a ciascuno di essi: la responsabilità della tassazione di una vendita incombe esclusivamente al venditore, mentre l'acquirente deve unicamente fornire la prova del suo eventuale diritto a deduzione dell'imposta che gli è fatturata. Queste disposizioni garantiscono che la responsabilità degli operatori non può essere impegnata per fatto inerente al comportamento fiscale dei loro clienti o fornitori.

(296) Qualsiasi evoluzione in contrasto con questa costruzione generale è fonte di difficoltà: ne sono un esempio i problemi relativi alla prova delle condizioni di esenzione di una fornitura intracomunitaria di beni; lo stesso vale per le prestazioni di servizi soggette ad imposta nel luogo in cui i committenti sono registrati ai fini dell'IVA.

(297) Legata essenzialmente all'impossibilità attuale di dedurre l'IVA fatturata in un altro Stato membro, una evoluzione del genere, qualora dovesse consolidarsi, rischierebbe di modificare fundamentally la natura stessa dell'imposta sul valore aggiunto tanto da trasformarla in un'imposta all'acquisto. In questa ipotesi, dovrebbero pertanto essere riveduti sia il livello delle aliquote che le modalità di controllo dell'applicazione dell'imposta. Mentre il principio attuale della imposizione dal lato del fornitore e della deduzione dal lato dell'acquirente garantisce agli Stati membri la riscossione del gettito fiscale in ogni fase del processo economico e permette l'applicazione di aliquote elevate, nessun sistema di imposizione unico applicato al solo stadio della vendita al consumatore finale garantisce gli stessi risultati.

IV. GLI INSEGNAMENTI DA TRARRE DALL'ESPERIENZA ACQUISITA DOPO IL 1° GENNAIO 1993

(298) L'obiettivo dell'eliminazione dei controlli all'attraversamento delle frontiere interne della Comunità, fissato dall'Atto unico, si ricollega con "l'obiettivo della soppressione della tassazione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi fra Stati membri" stabilito dalla 1a direttiva e raggiunto con l'adozione del regime transitorio.

(299) La prospettiva in cui si collocano l'istituzione e l'evoluzione del sistema comune IVA oltrepassa tuttavia ampiamente questa sola realizzazione. Il processo stesso di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra d'affari è indissociabile da due altri obiettivi:

- assicurare la neutralità dell'imposizione sugli scambi all'interno degli Stati membri e fra gli Stati membri, parallelamente all'evoluzione generale della costruzione comunitaria;
- permettere in tal modo, conformemente al trattato, "l'instaurazione, nel quadro di un'unione economica, di un mercato comune che non falsi le condizioni di concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno"⁽²⁾.

(300) Il perseguimento di ciascuno di questi obiettivi costituisce chiaramente la scelta fondamentale alla quale la Comunità deve ormai apportare una risposta nel quadro dei lavori riguardanti l'istituzione di un regime definitivo di imposizione IVA che assicuri il buon funzionamento del mercato interno.



SOGLIE FISSATE DAGLI STATI MEMBRI

(importi in ECU)

	SOGLIA D'IMPOSIZIONE DELLE ACQUISIZIONI	SOGLIA D'IMPOSIZIONE DELLE VENDITE A DISTANZA	LIMITE D'APPLICAZIONE DELLA FRANCHIGIA D'IMPOSTA (in base)
BELGIQUE/BELGIE	10 000	35 000	5 000
DANEMARK	10 000	35 000	1 200
DEUTSCHLAND	12 255	100 000	12 255
ELLAS	10 000	35 000	6 000 2 000
ESPAÑA	10 000	35 000	---
FRANCE	10 000	100 000	10 000
IRELAND	41 600	35 000	50 000
ITALIA	10 000	35 000	---
LUXEMBOURG	10 000	100 000	10 000
NEDERLAND	10 000	100 000	---
PORTUGAL	10 000	35 000	6 600 9 445
UNITED KINGDOM	59 000	100 000	59 000

**L'ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE
ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI**

- Riferimenti -

**I. L'ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE
IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI**

- (1) **PRIMA DIRETTIVA** del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (67/227/CEE) - G.U. n° 71 del 14.4.67, p. 1301/67
- (2) **SECONDA DIRETTIVA** 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 - (67/228/CEE) - G.U. n° 71 del 14.4.67, p. 1303/67
- (3) **SESTA DIRETTIVA** del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari- Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - (77/388/CEE) - G.U. n° L 145 del 13.6.77, p. 1, così come modificata:

♦ dalle direttive del Consiglio:

- Nona direttiva, del 26 giugno 1978, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari- (78/583/CEE) - G.U. n° L 194 del 19.7.78, p. 16
- Decima direttiva, del 31 luglio 1984, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che modifica la direttiva 77/388/CEE - Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle locazioni di beni mobili materiali (84/386/CEE) - G.U. n° L 208 del 3.8.84, p. 58
- Undicesima direttiva, del 26 marzo 1980, concernente l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Esclusione dei dipartimenti francesi d'oltremare dal campo d'applicazione della direttiva 77/388/CEE - (80/368/CEE) - G.U. n° L 90 del 3.4.80, p. 41

- Quindicesima direttiva, del 19 dicembre 1983, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Proroga del termine per la messa in applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto da parte della Repubblica ellenica - (83/648/CEE) - G.U. n° L 360 del 23.12.83, p. 49
- Diciottesima direttiva, del 18 luglio 1989, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Soppressione di talune deroghe previste dall'articolo 28, paragrafo 3 della sesta direttiva 77/388/CEE - (89/465/CEE) - G.U. n° L 226 del 3.8.89, p. 21
- Ventunesima direttiva, del 16 giugno 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Proroga del termine per l'attuazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto da parte della Repubblica ellenica - (86/247/CEE) - G.U. n° L 164 del 20.6.86, p. 27

♦ dagli atti relativi alle condizioni d'adesione:

- Repubblica Ellenica (G.U. n° L 291 del 19.11.79, pp. 95, 163, 169)
- Regno di Spagna e Repubblica Portoghese (G.U. n° L 302 del 15.11.85, pp. 167 e 168)

- (4) **OTTAVA DIRETTIVA** del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese - (79/1072/CEE) - G.U. n° L 331 del 27.12.79, p. 11
- (5) **TREDICESIMA DIRETTIVA** del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti sul territorio della Comunità - (86/560/CEE) - G.U. n° L 326 del 21.11.86, p. 40

II. L'OBIETTIVO DELL'ABOLIZIONE DELLE FRONTIERE FISCALI TRA GLI STATI MEMBRI

(6) LE PROPOSTE DI DIRETTIVE PRESENTATE DALLA COMMISSIONE:

- Completamento del mercato interno - Ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura - Comunicazione globale della Commissione - COM (87) 320 def.
- Completamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (ravvicinamento delle aliquote IVA) - Proposta presentata dalla Commissione al Consiglio il 7.8.87 - COM (87) 321 def. del 4.8.87 corretta da COM (87) 321 def./2 - G.U. n° C 250 del 18.9.87, p. 2)
- Completamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto - Soppressione delle barriere fiscali - Proposta presentata dalla Commissione al Consiglio il 7.8.1987 - COM (87) 322 def. del 4.8.87 corretta da COM (87) 322 def./2 - (G.U. n° C 252 del 22.9.87, p. 2)
- Documento di lavoro della Commissione - Completamento del mercato interno- Introduzione di un meccanismo di compensazione dell'IVA per le vendite intracomunitarie - Data di trasmissione al Consiglio il 7.8.87 e al P.E. il 19.7.88 - COM (87) 323 def. del 4.8.87 corretta da COM (87) 323 def./2
- Convergenza delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise - Proposta presentata dalla Commissione al Consiglio il 7.8.1987 - COM (87) 324 def. del 4.8.87 corretta da COM (87) 324 def./3 - (G.U. n° C 250 del 18.9.87, p. 3)

(7) LE CONCLUSIONI DEL CONSIGLIO ECOFIN: Segretariato Generale del Consiglio - Comunicazione alla stampa 9850/89 (Presse 206 - G)

III. LE DISPOSIZIONI IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 1993

(8) IL REGIME TRANSITORIO DI TASSAZIONE DEGLI SCAMBI TRA GLI STATI MEMBRI:

- Modifica della proposta di direttiva del Consiglio che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE - Regime transitorio d'imposizione, in vista dell'instaurazione del Mercato interno - presentata dalla Commissione al Consiglio il 17.5.90 e al P.E. il 10.7.90 - COM (90) 182/def. SYN 274 del 19.6.90 corretta da COM (90) 182def./2 - G.U. n° C 176 del 17.7.90, p. 8
- Modifica della proposta di direttiva del Consiglio che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE - Soppressione delle frontiere fiscali (COM 87 322 def.) e regime transitorio d'imposizione (COM (90) 182 def.) in vista dell'instaurazione del Mercato interno, presentata dalla Commissione al Consiglio il 2.5.91 e al P.E. il 14.5.91 - COM (91) 157 def. del 2.5.91 (G.U. n° C 131 del 22.5.91, p. 3)
- Direttiva del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE - 91/680/CEE - G.U. n° L 376 del 31.12.91, p. 1
- Direttiva del Consiglio, del 14 febbraio 1994, che modifica le direttive 69/169/CEE e 77/388/CEE e che aumenta il livello delle franchigie per i viaggiatori provenienti da paesi terzi e dei limiti per gli acquisti in franchigia effettuati da viaggiatori intracomunitari - 94/4/CEE - G.U. n° L 60 del 3.3.94, p. 14
- Direttiva del Consiglio, del 14 febbraio 1994, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE - Regime particolare applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione - 94/5/CEE - G.U. n° L 60 del 3.3.94, p. 16

(9) LE ALIQUOTE D'IMPOSIZIONE DELL'IVA

- COM (87) 321 (vedere punto 6 sopra)
- Modifica alla proposta di direttiva del Consiglio, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE -Ravvicinamento delle aliquote dell'IVA - Presentata dalla Commissione al Consiglio il 24.1.92 e al P.E. il 28.1.92 - COM (92) 005 def. del 23.1.92 - (G.U. n° C 44 del 19.2.92, p. 21)
- Direttiva del Consiglio, del 19 ottobre 1992, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE - Ravvicinamento delle aliquote IVA - 92/77/CEE - G.U. n° L 316 del 31.10.92, p. 1

(10) LE MISURE DI SEMPLIFICAZIONE DEL FUNZIONAMENTO DEL REGIME TRANSITORIO:

- Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE e prevede misure di semplificazione - Presentata dalla Commissione al Consiglio il 4.11.92 e al P.E. il 5.11.92 - COM (92) 448 def. del 4.11.92 - (G.U. n° C 335 del 18.12.92, p. 10)
- Direttiva del Consiglio, del 14 dicembre 1992, che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia d'imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione - 92/111/CEE -G.U. n° L 384 del 30.12.92, p. 47)
- Proposta di direttiva presentata dalla Commissione al Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE e che introduce nuove misure di semplificazione in materia d'imposta sul valore aggiunto - Campo d'applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione presentata dalla Commissione il 2.3.94 - COM (94) 58 - (G.U. n° C 107 del 15.4.94, p. 7)

(11) LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA NEL CAMPO DELLE IMPOSTE INDIRETTE:

- **Proposta di regolamento del Consiglio sulla cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette (IVA) presentata dalla Commissione al Consiglio il 17.5.90 e al P.E. il 10.7.90 - COM (90) 183 def. - SYN 275 del 19.6.90 - (G.U. n° C 187 del 27.7.90, p. 23)**
- **Modifica della proposta di regolamento del Consiglio sulla cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette, presentata dalla Commissione al Consiglio il 7.5.91 e al P.E. il 21.5.91 - COM (91) 115 def. - SYN 275 del 30.4.91 - (G.U. n° C 131 del 22.5.91, p. 112)**
- **Regolamento n° 218/92/CEE del Consiglio, del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette (IVA) - G.U. n° L 24 del 1.2.92, p. 1**

IV. RELAZIONI E COMUNICAZIONI PRESENTATE DALLA COMMISSIONE SUL FUNZIONAMENTO DEL REGIME TRANSITORIO D'IMPOSIZIONE DEGLI SCAMBI TRA GLI STATI MEMBRI

- (12) Intervento di Mme Scrivener al Consiglio ECOFIN del 25.10.93 - Sei mesi di funzionamento dei nuovi regimi di fiscalità indiretta: un primo bilancio largamente positivo**
- (13) Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo - Applicazione del Regolamento (CEE) n° 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992 concernente la cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette (IVA) - COM (94) 262 def. del 23.6.94**
- (14) Comunicazione e relazione della Commissione al Consiglio e al P.E. - Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto: modalità d'imposizione delle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti - COM (94) 471 def. del 3.11.94**

ISSN 0254-1505

COM(94) 515 def.

DOCUMENTI

IT

09 02

N. di catalogo : CB-CO-94-555-IT-C

ISBN 92-77-82720-3

Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee
L-2985 Lussemburgo