

**Parere del Comitato economico e sociale in merito:**

- alla «Proposta di regolamento del Consiglio che modifica il Regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA)» ed
- alla «Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 388/77/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici»

(2001/C 116/14)

Il Consiglio, in data 11 settembre 2000, ha deciso, conformemente al disposto dell'articolo 262 del Trattato che istituisce la Comunità europea, di consultare il Comitato economico e sociale in merito alle proposte di cui sopra.

La Sezione «Unione economica e monetaria, coesione economica e sociale», incaricata di preparare i lavori del Comitato in materia, ha formulato il parere sulla base del rapporto introduttivo del relatore Walker, in data 7 novembre 2000.

Il Comitato economico e sociale ha adottato il 29 novembre 2000, nel corso della 377<sup>a</sup> sessione plenaria del 29 e 30 novembre 2000, con 106 voti favorevoli, 2 voti contrari e 4 astensioni il seguente parere.

**1. Introduzione**

1.1. Il commercio elettronico sta rivoluzionando l'attività commerciale. Per un'azienda, la collocazione fisica delle attività di gestione, delle sue attività principali e dei suoi servizi a valle hanno importanza sempre minore. Dato il suo carattere planetario, il mercato competitivo del commercio elettronico non è limitato dai tradizionali confini geografici, economici o politici e pertanto potrà essere sfruttato da chiunque si trovi nella posizione migliore per beneficiarne. Si tratta d'una sfida di rilievo per il mondo dei sistemi fiscali nazionali, nel quale ciascun paese ritiene di poter fissare imposte sui profitti generati nel suo territorio. Per le amministrazioni fiscali tale sfida è forse il problema principale con il quale sono attualmente confrontate.

1.2. Il commercio elettronico promette di contribuire in misura significativa alla produzione di ricchezza in Europa. È essenziale che l'imposizione fiscale non ne ostacoli la crescita, ma piuttosto promuova il clima adatto a favorirla, tutelando gli interessi di tutte le parti. Imprese e governi considerano la presenza di un quadro normativo chiaro e certo come un presupposto essenziale per creare il clima di fiducia necessario per gli investimenti e l'attività commerciale delle imprese. Se da un lato norme troppo gravose rischiano di soffocare il processo creativo che stimola l'attività economica, dall'altro un quadro normativo incerto può avere effetti altrettanto dannosi.

1.3. Il Consiglio europeo di Lisbona del 23-24 marzo 2000 ha concluso che il pieno sfruttamento del potenziale del commercio elettronico dell'Unione richiede, fra l'altro, regole del commercio elettronico che siano prevedibili e tali da ispirare fiducia a imprese e consumatori. La presente proposta intende contribuire al conseguimento di questo obiettivo.

1.4. In considerazione del fatto che l'ambiente commerciale elettronico emergente — e in particolare la crescita di Internet come veicolo per il commercio internazionale — solleva una serie di questioni in merito al futuro del regime IVA nell'Unione, i servizi della Commissione europea hanno cominciato ad esaminarne le implicazioni fiscali già nel 1997. Lavorando in stretta collaborazione con i rappresentanti delle 15 amministrazioni fiscali nazionali, si è proceduto all'analisi dettagliata dei probabili effetti dello sviluppo del commercio elettronico sul regime fiscale comunitario. Nella relazione provvisoria<sup>(1)</sup> sulle implicazioni del commercio elettronico per l'IVA e le dogane si è riscontrato che in numerosi casi i meccanismi e la base giuridica esistenti sarebbero sufficienti a garantire la riscossione delle imposte, purché le amministrazioni prestino la dovuta attenzione al probabile impatto dei cambiamenti per quanto riguarda struttura e volume delle transazioni.

1.4.1. Una raccomandazione fondamentale della relazione provvisoria afferma pertanto che si può, e si deve, far funzionare il regime fiscale esistente e che di conseguenza non vi è la necessità di prendere in considerazione imposte nuove o speciali per il commercio elettronico. A tale scopo, si rendono necessarie delle modifiche alla struttura legislativa esistente.

1.4.2. Ma è anche evidente che un approccio puramente legislativo alla tassazione del commercio elettronico non è l'unica risposta. Per sua natura, il commercio elettronico è un processo squisitamente mondiale e nessuna giurisdizione fiscale, agendo isolatamente, è in grado di risolvere tutti i problemi che esso solleva. È necessaria la collaborazione a livello internazionale. L'efficacia dell'amministrazione e dell'applicazione delle imposte dipenderà in larga misura, tra l'altro, dal raggiungimento di un consenso internazionale in merito a misure da adottare per evitare la doppia imposizione o la mancata tassazione involontaria, offrendo nel contempo alle imprese sicurezza e certezza in merito ai loro obblighi.

<sup>(1)</sup> Documento XXI/98/0359 del 3 aprile 1998.

1.4.2.1. A tale proposito, nel giugno 1998 la Commissione ha adottato una serie di orientamenti<sup>(1)</sup> come base per il lavoro futuro e, in particolare, per istituire un quadro di riferimento concordato per far procedere il dibattito all'interno della Comunità. Gli orientamenti dovevano fungere anche da base comune per la posizione che l'Unione ed i suoi Stati membri dovevano difendere in materia di imposizione indiretta nell'ambito della conferenza ministeriale OCSE prevista per l'ottobre dello stesso anno a Ottawa. Gli orientamenti riconoscono l'esigenza di pervenire ad un accordo a livello internazionale.

1.4.2.2. Il principio guida degli orientamenti è che l'interfaccia tra il regime comunitario di imposizione indiretta e quelli dei suoi partner commerciali dovrebbe essere neutrale — in effetti tutte le forniture per il consumo all'interno dell'UE dovrebbero essere soggette a IVA, mentre le forniture verso altre giurisdizioni non lo dovrebbero essere. Ciò riflette la natura del regime IVA comunitario, che è un'imposta globale sui consumi di carattere generale.

1.4.3. Gli orientamenti della Commissione sono stati esaminati in occasione del Consiglio ECOFIN del 6 luglio 1998, durante il quale gli Stati membri hanno approvato tre principi fondamentali:

- non è necessario prendere in considerazione imposte nuove o aggiuntive per il commercio elettronico, bensì bisognerebbe adattare le imposte esistenti — nello specifico l'IVA — per applicarle al commercio elettronico;
- per quanto riguarda le imposte sui consumi, le consegne di prodotti sotto forma elettronica non devono essere considerate alla stregua di forniture di beni, nel caso del regime comunitario dell'IVA esse devono essere assimilate alle prestazioni di servizi;
- nell'Unione europea devono essere soggette a imposizione solo le prestazioni dei servizi consumati in Europa.

1.4.3.1. Inoltre, il Consiglio ha sottolineato i seguenti punti:

- la questione del controllo e dell'applicazione dell'IVA nel commercio elettronico;
- l'esigenza di stabilire regole per l'accettazione della fatturazione elettronica priva di supporto cartaceo;
- il fatto che l'adempimento degli obblighi a carico degli operatori del commercio elettronico situati al di fuori dell'Unione dovrebbe essere reso il più semplice e agevole possibile, nel rispetto degli accordi internazionali;
- l'esigenza di prevedere possibilità di adempimento degli obblighi fiscali per via elettronica.

1.4.3.2. A livello internazionale, le condizioni quadro per l'imposizione del commercio elettronico, adottate successivamente a Ottawa dai rappresentanti dei governi e del mondo

imprenditoriale, hanno stabilito che l'attuazione di un regime di imposte sui consumi dev'essere conforme ai tradizionali principi generali in materia di imposizione, tra cui la neutralità, l'efficienza, la certezza e la semplicità. Un tale sistema è effettivamente conforme ai principi adottati dal Consiglio.

1.4.4. Nell'ambito di un ampio processo di consultazioni, oltre 100 rappresentanti di imprese europee (compresi esponenti di PMI) hanno partecipato a una tavola rotonda sulle opzioni esistenti per il regime comunitario dell'IVA e il commercio elettronico, svoltasi a Bruxelles nel gennaio 1999. Il messaggio principale ribadito dalle imprese è che la chiarezza nella normativa fiscale per il commercio elettronico rappresenta una priorità, e che è necessario garantire la certezza in merito alla portata delle norme e alle loro modalità d'applicazione. La Commissione riconosce pienamente l'importanza d'eliminare le incertezze e le distorsioni dell'attuale regime fiscale.

1.5. L'obiettivo è migliorare il funzionamento del mercato interno senza rimettere in discussione l'impegno giuridico e politico sul lungo termine per introdurre un sistema d'imposizione definitivo e garantire il livello d'armonizzazione che ciò comporta. La proposta in esame, relativa alla tassazione di determinati servizi prestati per via elettronica, rappresenta un primo passo per realizzare tale strategia.

## 2. Le proposte della Commissione

### 2.1. *La proposta relativa all'imposizione fiscale per determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*

2.1.1. La presente proposta affronta la questione relativa alle consegne digitali on-line, in particolare quelle destinate a consumatori finali nell'Unione europea, che la relazione provvisoria definiva un potenziale problema fiscale. Si tratta di un nuovo tipo di transazione commerciale, che non era stata prevista al momento della stesura della base legislativa esistente. Inoltre i modelli di cui dispongono attualmente le amministrazioni fiscali per l'adempimento, il controllo e l'applicazione delle leggi si potrebbero dimostrare per certi aspetti inadeguati.

2.1.2. Le consultazioni intraprese dalla Commissione hanno ribadito che le modifiche dovrebbero basarsi il più possibile sul funzionamento dell'attuale regime IVA. L'attuale proposta implica il mantenimento del sistema dell'inversione dell'onere per le transazioni tra operatori registrati, corredato da un obbligo di registrazione per gli operatori extracomunitari che effettuano consegne nell'Unione europea a favore di persone che non sono soggetti passivi.

2.1.3. L'impostazione adottata prevede di modificare l'articolo 9 della sesta direttiva IVA. Le disposizioni attuali dell'articolo 9, in particolare i paragrafi 1 e 2, lettere c) e e), della sesta direttiva, tuttavia prevedono quanto segue:

(1) COM(1998) 374 def.

- le forniture di operatori residenti in paesi terzi a favore di destinatari comunitari che non sono soggetti passivi sono esenti da IVA, mentre gli operatori con sede nell'Unione sono tenuti ad applicare l'IVA su tali servizi, poiché per luogo di prestazione di tali servizi s'intende di norma il luogo dove ha sede il fornitore (tali casi non sono contemplati dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) e rientrano nella norma generale di cui all'articolo 9, paragrafo 1);
- le prestazioni di servizi citati nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), effettuate da operatori residenti nell'Unione a favore di clienti di paesi terzi, ovvero di soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma in un paese diverso da quello del fornitore possono essere assoggettate ad IVA, poiché per luogo di prestazione del servizio s'intende quello in cui le prestazioni sono materialmente eseguite.

2.1.3.1. Quanto precede crea distorsioni della concorrenza a danno degli operatori residenti nell'Unione rispetto a quelli che risiedono altrove. Il rimedio proposto è di introdurre una nuova disposizione (articolo 9, paragrafo 2, lettera f) per trasferire, come norma fondamentale, la prestazione dei servizi coperti dalla proposta nel luogo dove il cliente ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile al quale viene fornito il servizio o, in mancanza di tale sede o attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Nel caso in cui il cliente sia un operatore registrato stabilito in un paese diverso da quello della sede del fornitore, il cliente assume la responsabilità del pagamento dell'imposta. Quando le prestazioni vengono fornite da soggetti passivi (stabiliti nella Comunità o in un paese terzo) a favore di destinatari comunitari che non sono soggetti passivi, la proposta introduce una disposizione specifica che fissa il luogo della prestazione nello Stato membro dove il fornitore è registrato con un numero di identificazione IVA (articolo 9, paragrafo 2, lettera f).

2.1.4. Gli effetti della proposta possono così venir sintetizzati:

- per i servizi prestati da un operatore che risiede in un paese terzo a un cliente nell'Unione il luogo di imposizione è all'interno della Comunità, per cui la transazione s'intende soggetta a IVA;
- qualora i servizi siano forniti da un operatore comunitario a un cliente situato al di fuori dell'Unione, il luogo di imposizione è la sede del cliente, e la transazione non è soggetta a IVA;
- quando un operatore comunitario fornisce i servizi a un operatore registrato in un altro Stato membro, il luogo della prestazione è quello della sede del cliente;

- quando lo stesso operatore fornisce i servizi a un privato all'interno dell'Unione, ovvero a un operatore registrato nel medesimo Stato membro, il luogo della prestazione è quello della sede del fornitore.

2.1.5. La proposta non ha alcun effetto per i servizi a titolo non oneroso, siano essi definiti o meno all'articolo 9, paragrafo 2, lettera f, quali il libero accesso a Internet o le possibilità di scaricare dati gratuitamente. (L'articolo 2 della direttiva chiarisce che sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto solo i servizi prestati a titolo oneroso.) La proposta inoltre non riguarda le transazioni riguardanti la circolazione fisica di merci, anche qualora tali transazioni siano state effettuate per via elettronica. L'ambito della proposta è limitato ai seguenti servizi forniti tramite mezzi elettronici a fronte di un corrispettivo, e comprende anche la cessione dei diritti di utilizzare una serie di servizi:

- attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché prestazioni di servizi accessorie a tali attività (articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino): s'intendono incluse tutte le forme di trasmissione radiotelevisiva, nonché qualsiasi altro suono o immagine trasmessa e diffusa tramite mezzi elettronici;
- software: comprende, ad esempio, i giochi per computer;
- elaborazione dati (articolo 9, paragrafo 2, lettera e), terzo trattino) comprendendo esplicitamente i servizi informatici, tra cui web-hosting, progettazione di siti Web o servizi analoghi;
- la fornitura di informazioni.

2.1.5.1. Per comodità l'assieme dei servizi suelencati verrà citato nel resto del testo come «servizi interessati».

2.1.6. Per agevolare l'iter della legislazione proposta è stato necessario introdurre una serie di misure aggiuntive, i cui effetti possono venir sintetizzati nel seguente modo:

- l'imposta sulle forniture agli operatori registrati s'intende a carico di questi ultimi; la registrazione ai fini fiscali da parte dei fornitori extracomunitari sarà necessaria solo se le forniture sono effettuate a clienti privati;
- la registrazione non sarà necessaria per gli operatori stabiliti al di fuori dell'Unione che abbiano un fatturato annuo — nell'Unione — inferiore a 100 000 euro;

- sarà possibile un unico luogo di registrazione (che in pratica sarà di norma lo Stato membro verso il quale viene effettuata la prima fornitura imponibile); in questo modo l'operatore potrà adempiere a tutti gli obblighi relativi all'IVA comunitaria trattando con un'unica amministrazione fiscale. Questa misura effettivamente pone gli operatori dell'Unione e quelli extracomunitari su di un piano di parità nell'effettuare forniture ai consumatori dell'Unione;
- inoltre sarà possibile espletare elettronicamente tutte le procedure relative alla registrazione e alla presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- le amministrazioni fiscali provvederanno a fornire agli operatori gli strumenti per individuare facilmente la posizione fiscale dei rispettivi clienti (ossia se si tratta o meno di imprese registrate ai fini IVA), consentendo quindi ad un fornitore di stabilire, agendo con tutta la diligenza possibile, se una transazione debba o meno essere assoggettata all'imposta.

2.1.7. Ai sensi delle disposizioni vigenti, per le vendite a consumatori all'interno della Comunità si applica l'aliquota ordinaria dell'IVA dello Stato membro nel quale è registrato il fornitore. A questo proposito, un problema potenziale da affrontare concerne la possibilità di aliquote d'imposta differenti in relazione a beni e servizi manifestamente simili. La Commissione intende affrontare la questione in una futura revisione dell'Allegato H della sesta direttiva sull'IVA, che elenca le forniture di beni e servizi assoggettabili ad aliquote IVA ridotte.

## 2.2. *Scopo e contenuto della proposta che modifica il Regolamento (CEE) n. 218/92*

2.2.1. Le proposte suelencate impongono di modificare la base giuridica attuale onde confermare la validità dei numeri di identificazione IVA.

2.2.1.1. L'attuale articolo 6 del Regolamento (CEE) n. 218/92 consente agli Stati membri di confermare il numero di identificazione IVA di qualsiasi persona specifica, limitando però questa possibilità alle «persone interessate a forniture intracomunitarie di beni o a prestazioni intracomunitarie di servizi».

2.2.1.2. Dato che i servizi prestati tramite mezzi elettronici ai sensi della proposta di modifica della Direttiva 77/388/CEE possono riguardare prestazioni non intracomunitarie di servizi,

occorre modificare il campo di applicazione del regolamento per consentire agli Stati membri di confermare la validità del numero di identificazione IVA ad una persona che presti servizi tramite mezzi elettronici.

2.2.2. I soggetti passivi che prestano servizi ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) della Direttiva 77/388/CEE non sono tenuti per legge a confermare che il loro cliente possiede un numero di identificazione IVA valido. La Commissione ritiene tuttavia che la possibilità di verificare i numeri di identificazione IVA dei clienti debba essere estesa anche a questi prestatori.

2.2.2.1. Per agevolare il commercio, la validità dei numeri di identificazione IVA deve poter essere confermata tramite mezzi elettronici. La presente proposta prevede pertanto questa possibilità mediante l'adozione di una decisione del Consiglio nel quadro dell'esercizio delle competenze di esecuzione conferite alla Commissione. Visto che il Consiglio ha deciso di modificare le procedure di esercizio delle competenze di esecuzione conferite alla Commissione, ci si può avvalere della necessità di modificare il regolamento per aggiornare le procedure di comitatologia.

2.2.2.2. La Commissione presenta la proposta in oggetto a norma dell'articolo 95 del Trattato, in quanto ritiene che le misure proposte non costituiscano disposizioni di armonizzazione fiscale, ma siano destinate a garantire il corretto funzionamento del mercato interno per i servizi prestati tramite mezzi elettronici. La Commissione ha scelto come base giuridica l'articolo 95 CE in linea con la sua proposta di Regolamento (CEE) n. 218/92 del 19 giugno 1990 (COM(90) 813), nella quale suggeriva di adottare come base giuridica l'articolo 100 A del Trattato CE (attuale articolo 95 CE). Il fatto che le informazioni possano essere usate per una corretta valutazione fiscale non significa che l'imposizione in quanto tale sia il principale obiettivo del Regolamento (CEE) n. 218/92 o delle modifiche proposte. La base giuridica per l'armonizzazione dell'imposizione indiretta è l'articolo 93 CE.

## 3. Osservazioni di carattere generale

3.1. Il Comitato esprime soddisfazione per le proposte della Commissione in materia di IVA e commercio elettronico, ritenendo che possano contribuire significativamente all'ottenimento di un «piano di parità» tra operatori comunitari che forniscono servizi per via elettronica a consumatori ed operatori extracomunitari che coprono i medesimi mercati.

3.1.1. In via di principio l'impostazione di forniture destinate ai consumatori finali è corretta, poiché definisce il diritto dell'Unione di tassare consegne digitali fornite ai consumatori europei. Nel caso di consegne che superino il livello di soglia, questo porrebbe fine al vantaggio concorrenziale che al momento hanno i fornitori di consegne digitali extracomunitari, imponendo loro di applicare l'IVA sulle forniture dirette ai cittadini dell'Unione, equiparandone quindi la posizione agli operatori europei per quanto riguarda le vendite all'interno della Comunità.

3.1.2. Analogamente, per gli operatori dell'Unione, la possibilità di fornire prodotti esenti da IVA, quando sono destinati all'utilizzo in paesi terzi, eliminerà un significativo svantaggio concorrenziale.

3.2. Il Comitato ha sempre difeso l'introduzione di un nuovo sistema d'imposizione IVA definitivo basato sulla tassazione nel paese di origine non appena se ne offra l'opportunità, ed ha chiesto più volte agli Stati membri di riconoscere l'importanza di tale misura e di non bloccare ulteriormente le iniziative per una riforma dell'IVA<sup>(1)</sup>. Il Comitato è pertanto lieto che la Commissione garantisca che le recenti proposte non mettono in questione l'impegno legislativo e politico sul lungo termine per giungere ad un sistema definitivo di imposizione IVA.

3.3. Il Comitato approva gli obiettivi volti a garantire alle imprese semplicità, chiarezza e certezza per quanto riguarda gli obblighi legali. Per costoro la mancanza di certezza giuridica rappresenta un rischio maggiore, ed un disincentivo più forte, rispetto a qualsiasi onere noto.

3.3.1. Il Comitato concorda inoltre nel rilevare la necessità di proteggere gli operatori rispettosi della legge rispetto alla concorrenza sleale da parte di commercianti che si sottraggono ai loro obblighi in materia fiscale. È ovviamente ingiusto che gli operatori onesti debbano di fatto sovvenzionare quelli di livello etico inferiore. Il pagamento delle imposte è un obbligo sociale e legale che non è lecito aggirare.

3.3.2. Il Comitato concorda nel ritenere inutili nuove forme di imposizione, dato che le imposte esistenti possono e debbono venir adeguate al commercio elettronico.

3.3.3. Il Comitato sostiene il principio stando al quale le necessarie modifiche dovrebbero basarsi il più possibile sul funzionamento del regime IVA vigente almeno sin quando non sarà possibile introdurre un sistema d'imposizione definitivo.

3.4. La questione prioritaria non è, in questa fase, quella delle entrate. Il volume attuale totale di consegne digitali non supera, nell'insieme dell'Unione, i 35 milioni di euro l'anno. Tuttavia il potenziale di crescita del commercio elettronico ha

carattere esponenziale, e potrebbe causare perdite gravi di entrate, in futuro, se la situazione non verrà regolamentata. Il Comitato approva il principio di adeguare la struttura impositiva prima che il calo di entrate fiscali possa divenire preoccupante.

3.5. È importante che le proposte in esame, che rappresentano un'utile base di partenza per l'adeguamento del sistema IVA al commercio elettronico, non possano mettere a repentaglio o influenzare negativamente il lavoro effettuato dal gruppo di lavoro dell'OCSE che si occupa di imposte sui consumi. Come riconosce la stessa Commissione, il commercio elettronico è un processo veramente globale e le questioni che solleva potranno venir risolte solamente in un contesto di cooperazione internazionale che coinvolga il più ampio numero possibile di partecipanti.

3.6. La questione principale è quella dell'applicabilità delle proposte in esame. Questa dipenderà a sua volta da tre fattori:

- la disponibilità a rispettare la registrazione volontaria da parte degli operatori situati al di fuori dell'Unione;
- la disponibilità delle amministrazioni fiscali dei paesi terzi a cooperare nel contesto delle procedure di applicazione;
- la possibilità di garantire l'applicazione mediante altri strumenti.

3.6.1. L'IVA è un'imposta che impone alle aziende registrate considerevoli oneri amministrativi; un'eventuale mancato rispetto delle disposizioni può dipendere tanto dalla mancata disponibilità a farsi carico dei costi di completamento delle dichiarazioni fiscali quanto dal desiderio di ottenere un illecito vantaggio concorrenziale. L'esistenza di un unico luogo di registrazione semplificherebbe notevolmente il processo per gli operatori extracomunitari e rappresenta, ovviamente, un fattore chiave per assicurare l'adempimento delle disposizioni. È discutibile che una tale misura possa risultare accettabile per la maggioranza degli Stati membri, ma senza di essa verrebbero di molto ridotte le probabilità di persuadere le imprese extracomunitarie ad effettuare la propria registrazione nell'Unione.

3.6.1.1. Il timore da parte di alcuni Stati membri di perdere introiti a favore degli Stati membri le cui aliquote IVA sono inferiori rappresenterà, con ogni probabilità, il problema principale. Infatti la proposta di permettere la registrazione nello Stato membro verso il quale viene effettuata una prima fornitura imponibile si presta chiaramente a manipolazioni, e gli operatori extracomunitari avrebbero di fatto la possibilità di scegliere lo Stato membro nel quale desiderano registrarsi.

<sup>(1)</sup> GU C 82 del 19.3.1996, p. 49, GU C 296 del 29.9.1997, p. 51, GU C 101 del 12.4.1999, p.73, GU C 116 del 28.4.1999, p.14.

3.6.1.2. Si potrebbe risolvere la questione istituendo un sistema di compensazione («clearing house») per ridistribuire le entrate fiscali tra gli Stati membri in base al consumo, ma le esperienze passate hanno dimostrato che tali accordi sono inevitabilmente di una complessità tale da risultare irrealizzabili.

3.6.2. È improbabile che le amministrazioni fiscali degli altri paesi intendano effettuare grandi sforzi per raccogliere introiti fiscali per conto degli Stati membri dell'Unione o per individuare gli evasori fiscali. Il livello di cooperazione in materia risulta insoddisfacente persino tra Stati membri.

3.6.3. È dubbio che le altre misure che potrebbero venir attuate allo scopo di garantire il rispetto delle disposizioni su base non volontaria possano essere efficaci. Come la Commissione fa notare, il mancato adempimento degli obblighi di autoliquidazione non serve a ridurre né a eliminare un debito fiscale, ma si tratta di un'asserzione piuttosto accademica in presenza di un debito irrecuperabile. Visto il volume dell'evasione fiscale in atto nell'Unione a dispetto delle normative esistenti, è chiaro che non ci si può soltanto affidare all'adempimento volontario. Sarà necessario mettere a punto strumenti diretti di coercizione se non si vuole che le dimensioni dell'evasione fiscale facciano cadere in discredito l'intero sistema.

3.6.3.1. Una possibilità è offerta, come suggerito dalla Commissione, dalle carte di credito, ma una tale impostazione comporta una serie di problemi. L'impiego del codice del paese incluso nel numero della carta di credito sarebbe utilizzabile solamente qualora il fornitore situato all'esterno dell'Unione intenda cooperare. Un'impostazione più radicale sarebbe quella di chiedere agli istituti che emettono carte di credito di trattenerne l'IVA sulle transazioni effettuate mediante le carte. Si tratta di un'impostazione che, a parte le difficoltà di realizzazione, si presta a tutta una serie di obiezioni. In primo luogo le banche, che controllano la maggior parte delle questioni riguardanti le carte di credito, potrebbero essere restie a fornire tali informazioni. In taluni casi ciò potrebbe esser loro impedito dalle disposizioni giuridiche dello Stato membro di appartenenza. In secondo luogo è possibile avere carte di credito emesse da banche situate in paesi diversi dal proprio. Se fosse ovvio che è possibile trarre un vantaggio commerciale significativo emettendo carte di credito che non è possibile tassare, ci sarebbero tutta una serie di istituzioni finanziarie, situate nei paradisi fiscali off-shore, che offrirebbero tale possibilità. Infine, come la Commissione fa notare, i pagamenti mediante carte di credito verranno probabilmente soppiantati da altri sistemi di pagamento nelle transazioni del commercio elettronico.

3.6.3.2. Resta inoltre aperta la questione della disponibilità, da parte delle compagnie che emettono le carte di credito, a svolgere il lavoro aggiuntivo che comporta offrire tali informazioni. Considerazioni analoghe valgono per gli intermediari il cui aiuto potrebbe venir richiesto, come i fornitori di servizi Internet (providers), le compagnie telefoniche e le compagnie che offrono servizi televisivi interattivi.

3.6.3.3. Dal testo della Commissione traspare l'implicita minaccia di un eventuale ritiro della protezione dei diritti intellettuali, nell'Unione europea, per gli operatori esterni all'Unione che non rispettino le disposizioni. Si tratta di una forte misura di persuasione, dato che molti dei prodotti interessati dal commercio elettronico sono facilmente «piratabili», ma un'impostazione di tal fatta significherebbe che l'Unione europea viola gli accordi internazionali conclusi in materia, e comporterebbe anche il rischio di infrangere le disposizioni OMC.

3.6.3.4. La Commissione sta cercando nuovi strumenti per garantire l'applicazione delle disposizioni da parte di operatori ed imprese e si aspetta che tali strumenti divengano disponibili grazie all'evoluzione della tecnologia e delle procedure del commercio elettronico. L'esperienza mostra però che la legislazione, soprattutto per quanto riguarda le misure fiscali, tende a perdere contatto con gli sviluppi tecnologici. I vantaggi tecnologici tendono a favorire più gli evasori fiscali che i legislatori.

3.6.3.5. L'efficacia nell'impedire l'evasione fiscale, analogamente a quanto vale per altre aree di attività criminale, dipende anzitutto da un'aspettativa ragionevole e realistica in merito all'individuazione e alla correzione dei casi di mancato adempimento. Nel commercio elettronico è difficile persino sapere che una transazione ha effettivamente avuto luogo. La proliferazione nell'impiego dei computer portatili permette di effettuare transazioni in qualsiasi punto del mondo, del tutto indipendentemente dal domicilio del consumatore.

3.6.3.6. L'impossibilità di garantire l'adempimento, sia essa volontaria o involontaria, da parte della stragrande maggioranza di operatori le cui attività dovrebbero — stando alla proposta in esame — dar luogo ad un'imposizione IVA nell'Unione europea innescherebbe un ciclo di defezioni da parte degli operatori extracomunitari che si erano in precedenza prestati alla registrazione, dato che li porrebbe in una posizione di svantaggio concorrenziale.

3.7. Gli operatori esterni all'Unione europea che decideranno di rispettare gli obblighi di autoliquidazione dovranno ovviamente aver modo di verificare la posizione fiscale dei propri clienti. Si tratta d'un processo che verrebbe facilitato significativamente se le amministrazioni fiscali nazionali pubblicassero degli elenchi degli operatori registrati ai fini IVA nel proprio territorio, analogamente alla pubblicazione di elenchi telefonici o degli aventi diritto al voto. Tali elenchi potrebbero venir aggiornati trimestralmente.

3.8. L'elenco dei servizi coperti dalla proposta è lungi dall'essere esaustivo, il che dà adito a controversie riguardo l'eventualità che un determinato servizio sia o non sia coperto da una delle categorie elencate, ed in tal caso, da quale. Ciò crea in una certa misura proprio quell'incertezza che la Commissione asserisce voler evitare. Un ulteriore problema è la possibilità che tali elenchi vengano resi obsoleti da sviluppi tecnologici che porteranno all'introduzione di nuovi tipi di servizi. Sarebbe preferibile una più generica suddivisione per categorie. Vi sono ottimi motivi per sostituire gli elenchi con una formulazione che si avvalga di termini più generali e più adatti a coprire eventuali sviluppi futuri.

3.9. Le proposte della Commissione rappresentano un'efficace estensione dell'impiego di procedure dell'inversione dell'onere. Ciò contraddice la precedente impostazione della Commissione, che in generale si è mostrata ostile ad un'estensione dell'impiego di procedure dell'inversione dell'onere, dato che questa contribuisce ad allontanare ulteriormente il regime IVA da quello definitivo, basato sul luogo di origine, che la Commissione dice di perseguire.

3.10. Il Comitato apprezza in particolare che la Commissione asserisca di voler «continuare a lavorare per garantire che siano rimossi tutti gli aspetti del regime fiscale comunitario che possono essere interpretati come ostacoli alla crescita del commercio elettronico». A parere del Comitato ciò rappresenta la condizione preliminare indispensabile per poter tassare il commercio elettronico.

3.11. La proposta parla di utilizzare «tutta la diligenza possibile». Si tratta a parere del Comitato di un requisito che potrebbe risultare assai oneroso, se interpretato senza la sufficiente flessibilità. Il Comitato teme inoltre che le differenze tra Stati membri per quanto riguarda l'interpretazione e l'applicazione del passaggio in questione possano comportare un'ulteriore frammentazione del sistema, aumentando le difficoltà per quanti effettuano transazioni transfrontaliere. A parere del Comitato un impegno ad agire «con tutta la diligenza che ci si può attendere» comporterebbe meno rischi.

#### 4. Osservazioni di carattere specifico

4.1. La proposta è la più recente di una serie di modifiche all'articolo 9 della sesta direttiva IVA, il cui effetto cumulato è stato di produrre un livello di complessità che è senz'altro lungi dall'essere auspicabile. Se da un lato può sembrare inutile riformare sostanzialmente la sesta direttiva, nel contesto dell'ormai prossimo nuovo sistema definitivo, bisogna tuttavia riconoscere che tale sistema definitivo si trova in gestazione da un periodo invero lungo. Data la riluttanza degli Stati membri a concordare cambiamenti al regime IVA, va esercitato un qual certo scetticismo circa le probabilità che un nuovo sistema definitivo possa delinearsi nel prossimo futuro. Qualora l'avvento di un tale sistema continuasse ad essere ritardato ancora a lungo, il Comitato ritiene che, senza mettere in questione l'impegno a favore di un nuovo sistema definitivo, né volerne ritardare ulteriormente l'applicazione, sia necessario riformulare significativamente l'articolo 9 come elemento di una completa modernizzazione del sistema esistente.

4.2. Le proposte permettono alcune transazioni transfrontaliere esenti da imposte, che nell'insieme offrono motivo di soddisfazione, ma è necessario porre maggiormente l'accento sull'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), e non solo per il commercio elettronico. Per le consegne transfrontaliere di tutti i servizi e prodotti digitali l'articolo da applicare automaticamente dovrebbe essere l'articolo 9, paragrafo 2, non l'articolo 9, paragrafo 1.

4.3. L'aggiunta dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera f), per coprire consegne digitali, con disposizioni diverse da quelle dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), potrebbe complicare le cose dal punto di vista amministrativo e provocare una distorsione a favore dei fornitori situati al di fuori dell'Unione qualora vengano effettuate consegne «a pacchetto», o composte, i cui elementi siano coperti da sottoparagrafi diversi della normativa.

4.3.1. La trasmissione televisiva non è stata inclusa nell'articolo come elemento specifico nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera f), il che sembra piuttosto strano dato il tenore del preambolo. Le forniture di servizi di trasmissione televisiva che rientrano nell'ambito dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c) verranno ora inclusi nel nuovo articolo 9, paragrafo 2, lettera f). Ciò sembra riguardare alcuni, ma non tutti, gli aspetti della trasmissione televisiva. Il passaggio deve essere riformulato per identificare con chiarezza cosa sia incluso nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera f). Il problema verrebbe in gran parte evitato se le consegne digitali ed i servizi di trasmissione fossero soggetti alla medesima normativa.

4.3.2. L'elaborazione dati continua ad essere coperta dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), ma quando viene fornita per via elettronica diviene un servizio coperto dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera f). Una notevole quota dell'elaborazione dati viene effettuata dai computer (elaboratori elettronici) ed il fatto che entrambi gli articoli coprano la materia non potrà che creare difficoltà.

4.3.2.1. L'articolo 9, paragrafo 2, lettera f), definisce tra i servizi informatici «web-hosting, progettazione di siti Web o servizi analoghi». In mancanza d'una definizione più chiara potranno emergere importanti differenze di interpretazione. Ad esempio il noleggio di elaboratori potrebbe venir coperto da tale articolo o rientrare nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), mentre la manutenzione delle apparecchiature informatiche potrebbe venir coperta da tale articolo o rientrare nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c).

4.4. È possibile che si verifichino situazioni anomale nelle quali un servizio effettuato per via elettronica verrà tassato con un'aliquota diversa da quella applicata al medesimo servizio offerto mediante strumenti tradizionali, perché ad esempio il servizio tradizionale verrà tassato con un'aliquota ridotta, in un determinato Stato membro, mentre per il servizio per via elettronica verrà applicata l'aliquota ordinaria.

4.5. Il Comitato nota che una soglia di fatturato pari a 100 000 euro verrà applicata per gli operatori stabiliti al di fuori dell'Unione, al di sopra della quale la registrazione diverrà necessaria. A parere del Comitato la distorsione della concorrenza tra operatori situati nell'Unione ed operatori extracomunitari verrebbe ulteriormente ridotta se tale soglia venisse armonizzata in tutti gli Stati membri e fatta valere sia per gli operatori nazionali che per quelli stranieri.

4.6. Il Comitato accoglie con particolare favore la proposta che gli operatori siano messi in grado di adempiere a tutti i normali obblighi fiscali, compreso il pagamento delle imposte per via elettronica. Il Comitato ritiene che la verifica della posizione fiscale dei clienti per via elettronica rappresenti una condizione preliminare indispensabile per il commercio elettronico. A parere del Comitato una tale possibilità va estesa a tutti gli operatori registrati e non soltanto a quelli che praticano il commercio elettronico.

4.6.1. Il Comitato rileva che alcuni Stati membri potrebbero chiedere deroghe ad hoc per un periodo transitorio qualora le loro amministrazioni fiscali non siano ancora equipaggiate con le necessarie tecnologie. Un periodo di transizione prolungato, durante il quale una serie di Stati membri non utilizzerebbero sistemi elettronici, creerebbe ancora una volta differenze tra Stati membri che metterebbero a repentaglio la continuità del sistema. Ciò inoltre indurrebbe gli operatori situati al di fuori dell'Unione a non effettuare la registrazione in tali paesi. Il Comitato auspica che la durata delle eventuali deroghe ammesse in tale contesto venga limitata al massimo.

4.7. Il Comitato rileva che la Commissione intende riesaminare l'Allegato H della sesta direttiva sull'IVA, che elenca le forniture di beni e servizi assoggettabili ad aliquote IVA ridotte. Se da un lato ciò risulta palesemente necessario, dall'altro è dubbio che gli Stati membri accettino ulteriori restrizioni alla propria facoltà di applicare aliquote IVA ridotte.

4.8. Il potenziale di espansione esponenziale del commercio elettronico pone problemi per la tassazione delle merci, e non solo dei servizi. Il mero volume assoluto di transazioni transfrontaliere di merci creerà con ogni probabilità gravi difficoltà ai servizi doganali, che debbono imporre l'IVA sulle merci importate alla frontiera. In alcuni Stati membri è già stato necessario aumentare la soglia del valore unitario a partire dal quale l'IVA dev'essere imposta; è probabile che ulteriori aumenti si rendano necessari e può darsi che si debba individuare qualche altro sistema per tassare le transazioni transfrontaliere di merci.

4.9. Per i consumatori europei c'è un rischio di doppia imposizione. Mentre ad un fornitore situato all'esterno dell'Unione viene richiesto di applicare un'imposta sulle vendite destinate all'esportazione nel paese d'origine, e di registrarsi in materia di IVA europea per l'autoliquidazione, non vengono proposti meccanismi di sorta per recuperare o compensare l'imposta corrisposta all'estero, a differenza di quanto avviene per i dividendi all'estero.

4.10. Il Comitato concorda con la decisione della Commissione di utilizzare l'articolo 95 del Trattato come base legale per la proposta di regolamento.

## 5. Conclusioni

5.1. Il commercio elettronico è un'attività commerciale globale, e le sfide fiscali che solleva possono venir risolte efficacemente solamente con una cooperazione internazionale che sia il più ampia possibile.

5.2. Il Comitato concorda con la Commissione sulla necessità di rimuovere gli attuali svantaggi competitivi degli operatori comunitari rispetto agli operatori situati all'esterno dell'Unione; sulla necessità di proteggere le aziende che rispettano le disposizioni contro la concorrenza sleale degli operatori che evadono le proprie responsabilità fiscali e sulla necessità di modificare il regime IVA per rispondere alle nuove sfide che il commercio elettronico comporta.

5.3. Il Comitato sostiene il principio che in materia di imposizione si debbano in generale garantire neutralità, efficienza, certezza e semplicità.

5.4. Il Comitato concorda nel ritenere che non sia necessario prevedere nuove imposte od imposte addizionali, e che le imposte esistenti dovrebbero poter essere adeguate per applicarle al commercio elettronico.

5.5. Il Comitato si rammarica che sia necessario un tempo così lungo per introdurre un nuovo e definitivo regime IVA e si compiace che la Commissione abbia ribadito il proprio impegno a favore di tale progetto.

5.6. Il Comitato approva le proposte volte a permettere agli operatori di procedere per via elettronica nel presentare dichiarazioni IVA, effettuare pagamenti, verificare la posizione fiscale dei propri clienti ed offrire ogni altra informazione richiesta dalle autorità fiscali, ed auspica che le eventuali deroghe concesse agli Stati membri, relativamente all'obbligo di offrire agli operatori tali possibilità sul rispettivo territorio, non siano inutilmente prolungate.

5.7. Il Comitato apprezza che la Commissione asserisca di voler rimuovere tutti gli aspetti del regime fiscale dell'Unione che possono essere interpretati come ostacoli alla crescita del commercio elettronico.



5.8. La proposta della Commissione è pienamente in linea con i principi del regime dell'IVA. Se l'IVA deve rimanere l'imposta standard comunitaria sui consumi, applicabile a tutte le forme di commercio, sarà necessario introdurre misure simili a quelle proposte. Sfortunatamente sussistono numerose

riserve circa la possibilità di applicare realmente le proposte della Commissione, nonché circa l'eventualità che gli Stati membri siano realmente disposti ad accettarle nella loro forma attuale.

Bruxelles, 29 novembre 2000.

*Il Presidente*

*del Comitato economico e sociale*

Göke FRERICHS

**Parere del Comitato economico e sociale in merito alla «Proposta di direttiva del Consiglio che modifica, in relazione alla durata di applicazione dell'aliquota minima in materia di aliquota normale, la Direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto»**

(2001/C 116/15)

Il Consiglio, in data 19 ottobre 2000, ha deciso, conformemente al disposto dell'articolo 262 del Trattato, di consultare il Comitato economico e sociale in merito alla proposta di cui sopra.

La Sezione «Unione economica e monetaria, coesione economica e sociale», incaricata di preparare i lavori del Comitato in materia, ha formulato il parere sulla base del rapporto introduttivo del relatore Walker, in data 7 novembre 2000.

Il Comitato economico e sociale ha adottato il 29 novembre 2000, nel corso della 377<sup>a</sup> sessione plenaria, con 110 voti favorevoli, un voto contrario e 10 astensioni, il seguente parere.

## 1. Introduzione

1.1. L'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), secondo capoverso della Direttiva 77/388/CEE<sup>(1)</sup> statuisce che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Consiglio economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano il livello dell'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto.

1.2. La direttiva che introduce il sistema dell'aliquota minima prevedeva, tra l'altro, che a decorrere dal 1° gennaio 1993 l'aliquota normale non potesse essere inferiore al 15 %. Gli Stati membri erano tuttavia autorizzati ad applicare una o due aliquote ridotte, non inferiori al 5 %, soltanto ad un elenco limitato di beni e servizi. Erano previste anche talune deroghe transitorie per tenere conto di situazioni particolari. La direttiva fissava la data di scadenza al 31 dicembre 2000.

1.2.1. Nel contempo, tuttavia, il Consiglio riaffermava politicamente e giuridicamente l'impegno preso nell'aprile 1967 di istituire un sistema definitivo basato sull'imposizione dei beni e dei servizi nello Stato membro d'origine, fissando al 31 dicembre 1996 la nuova scadenza per il conseguimento di tale obiettivo.

1.3. Il programma adottato dalla Commissione nel luglio 1996 prospettava un passaggio graduale al regime definitivo. La prima tappa doveva consistere nella modernizzazione e nell'applicazione più uniforme del regime esistente da parte degli Stati membri, nonché in una serie di modifiche che dovevano portare al regime definitivo. Come già accaduto nel 1987, tuttavia, è rapidamente apparsa l'impossibilità di realizzare tale livello di armonizzazione tenuto conto della diversità della situazione interna degli Stati membri.

1.4. Di conseguenza, per assicurare, da un lato, il mantenimento del livello ormai raggiunto di armonizzazione delle aliquote e per porsi, dall'altro, nella prospettiva di un regime definitivo IVA basato sul principio dell'imposizione nel paese d'origine, la Commissione ha presentato, conformemente al disposto della direttiva del 1992, una nuova proposta il 20 dicembre 1995<sup>(2)</sup>. Tale proposta prevedeva un'aliquota normale fissata entro una forcella non inferiore al 15 % e non superiore al 25 %. Tenuto conto del carattere transitorio del regime di imposta in vigore, la durata di applicazione delle disposizioni era limitata a due anni, dal 1° gennaio 1997 al 31 dicembre 1998.

<sup>(1)</sup> GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1. Direttiva modificata da ultimo dalla Direttiva 2000/17/CE (GU L 84 del 5.4.2000, pag. 24).

<sup>(2)</sup> COM(95) 731 def. (GU C 73 del 13.3.1996, pag. 22).