



OCSE



Il libro verde dell'IVA

L'autore si è laureato presso l'Università degli Studi di Napoli, facoltà di Economia e Commercio. Vincitore di tre cattedre e relative abilitazioni all'insegnamento: discipline giuridiche ed economiche - aziendali e commerciali - tecniche, turistiche ed alberghiere. Dottore Commercialista e Revisore contabile.

Già Dirigente del Ministero Economia e Finanze, è iscritto nell'elenco dei Giudici Tributari, è CTU in civile e penale presso il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, è revisore dei conti, per nomina del Ministro dell'economia e delle finanze, del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali.

Esperienza quarantennale nell'accertamento fiscale, in indagini di polizia giudiziaria e tributaria e in indagini di polizia valutaria nei settori cosiddetti *sensibili*, a forte rischio di frodi e riciclaggio. Partecipazione attiva ad investigazioni antifrode con incarichi ministeriali, anche come coordinatore del Servizio di vigilanza e antifrode (SVAD) e vari incarichi nell'ambito dello scambio di funzionari dei vari Paesi della Comunità, più volte relatore nell'ambito del programma Mattheus.

Custom Expert, ha collaborato nell'ambito dell'antifrode con le Dogane Americane, settore sicurezza, "U.S. Custom and Border Protection-Airport Jamaica NY" della Columbia Association Of U.S. Customs & Affiliated Government Agencies CIAO / FIAO in qualità di Supervisor anni 2004-2005.

Insignito del premio "San Matteo 2003", conferito dal Direttore Generale dell'Agenzia delle Dogane, che viene rilasciato a dieci funzionari, a livello nazionale, che si sono distinti per capacità professionali, impegno e particolare dedizione al servizio, con motivazione specifica "Il Dr. Campanile ha rivestito incarichi di particolare responsabilità distinguendosi per il profondo impegno e particolare dedizione. Gli è stata sempre riconosciuta una particolare propensione all'approfondimento delle problematiche connesse ai compiti di istituto svolti. Molto significativi risultano gli articoli e le pubblicazioni di cui è stato autore; ha ottenuto riconoscimenti accademici per i suoi studi su tematiche sia giuridiche che economiche".

Esperienza più che ventennale in qualità di docente in corsi di formazione e master: LUISS, Eurosportello della Camera di Commercio, Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, Agenzia Delle Dogane e vari Ordini provinciali di Dottori Commercialisti ed Esperti contabili.

Convegnaista e pubblicista da oltre un ventennio sulle tematiche fiscali, in Diritto Tributario Comunitario, in Diritto Tributario Internazionale, e in Penal-Tributario; competenze professionali specifiche nel Diritto comunitario ed internazionale, nella Fiscalità e Commercio Internazionale, in Revisioni legali, fiscali e societarie.

Sindaco effettivo di varie società, tra cui anche la ex Cassa Rurale di Casagiove; da più di sei anni revisore contabile nel CNSD di Roma.

Articolista da più di un ventennio per riviste specializzate, per il recente passato, *Il Fisco*, il Giornale dei Dottori Commercialisti, le riviste di giurisprudenza tributaria ed, attualmente, scrive per *Il Doganalista* una rivista di commercio e fiscalità internazionale.

Francesco Campanile



Il libro verde dell'IVA: la road map della normativa comunitaria

La rivoluzione della territorialità dell'IVA ha avuto inizio con l'introduzione nel nostro ordinamento giuridico delle Direttive del c.d. VAT PACKAGE 2008, la 2008/8/CE, la 2008/9/CE e la 2008/117/CE, mirate fortemente al contrasto delle frodi comunitarie, che hanno raggiunto cifre astronomiche in modo particolare da quando è iniziato il regime provvisorio degli scambi intracomunitari, a far data dal 1 gennaio 1993.

REGIME PROVVISORIO DEGLI SCAMBI COMUNITARI

Nell'auspicio della brevità del regime, che avrebbe portato alla realizzazione del Mercato Unico, fu introdotto nel nostro ordinamento giuridico, attraverso il D.L. 30 agosto 1993 n. 331, **una disciplina temporanea delle operazioni intracomunitarie e dell'imposta del valore aggiunto**, al fine di armonizzare le disposizioni in materia di IVA ma anche delle accise sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche e sui tabacchi lavorati. Uno dei tentativi sulla strada dell'armonizzazione con scadenza il 31/12/1996.

Tale regime provvisorio, tuttora in corso, mirato a rendere l'Iva neutra nell'ambito comunitario, poggia la sua efficacia:

- sulla qualificazione dell'operazione rilevante ai fini IVA;
- sul luogo di tassazione.

Per essere qualificata operazione intracomunitaria: per quanto riguarda le cessioni, i requisiti sono i seguenti:

- **lo spostamento fisico della merce da un Paese ad un altro, entrambi Stati membri;**
- **lo scambio a titolo oneroso;**
- **i soggetti partecipanti dovevano entrambi essere soggetti passivi d'imposta, identificati nel loro Paese con l'attribuzione del numero di partita IVA;**

per quanto riguarda le prestazioni, ora non più definite intracomunitarie, i requisiti sono:

- **i soggetti appartenenti ai due Stati membri dovevano essere titolari di Partita IVA;**
- **l'operazione doveva essere a titolo oneroso.**

Per un monitoraggio completo delle operazioni era necessario far affluire tutti i dati in un sistema, denominato VIES (Vat Information Exchange System), per gli scambi automatici tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri della UE.

Un sistema che avrebbe consentito agli operatori di conoscere in anticipo ad ogni operazione se il soggetto passivo d'imposta dello Stato membro, con il quale stava scambiando beni o prestazioni di servizio, avesse lo status di soggetto passivo d'imposta in quel Paese.

Inoltre, con detto sistema le amministrazioni finanziarie dei Paesi della UE avrebbero avuto il controllo di tutte le transazioni commerciali dei soggetti passivi avvenute regolarmente con altri soggetti passivi degli altri Stati membri.

Senza questo sistema la voragine del buco nero dell'IVA intracomunitaria avrebbe oltrepassato il sistema solare.

INTRASTAT

In che modo si poteva dialogare con il sistema?

L'obbligo fondamentale era ed è la presentazione del modello **INTRASTAT**, allora cartaceo, ma solo per le cessioni intracomunitarie, i cui dati affluivano direttamente al sistema VIES, che permetteva alla Comunità europea di monitorare gli scambi ed intervenire sui soggetti che non dichiaravano le operazioni e, quindi, frodavano una risorsa, che fu subito battezzata come **risorsa propria della Comunità**.

Nella vigente normativa, il sistema raccoglie anche i dati delle prestazioni di servizi, che avvengono tra due soggetti passivi d'imposta nell'ambito UE, che non danno più luogo a prestazioni intracomunitarie, ma sono state considerate tali ai fini della comunicazione al sistema VIES.

PLAFOND IVA E STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE

Nell'ambito comunitario, sia le cessioni di beni che le prestazioni di servizi, erano operazioni **non imponibili** che concorrevano alla costituzione del **plafond Iva**, di cui agli artt. 1 e segg. del **D.L. 29 dicembre 1983, n. 746**, convertito dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17, che davano diritto a coloro che effettuavano operazioni intracomunitarie, esportazioni, cessioni assimilate alle esportazioni nonché i servizi internazionali, ad acquistare nell'anno successivo senza l'applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art.8, primo comma lett. c) e secondo comma, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni effettuate nell'anno precedente o nei dodici mesi precedenti, a seconda se veniva usato il c.d. plafond solare o fisso oppure mensile o mobile.

Le operazioni comunitarie, sia le cessioni di beni che le prestazioni di servizio, concorrevano allo **status di esportatore abituale**, che si raggiungeva allorquando l'ammontare delle operazioni non imponibili fossero superiori al **10% del volume di affari**, dando la possibilità di acquistare senza applicazione dell'imposta, a condizione che fosse inviata una dichiarazione scritta, la c.d. dichiarazione d'intento, ai cedenti il prodotto o la prestazione da parte di soggetti passivi nazionali.

Attualmente, le prestazioni di servizi tra due Stati membri non contribuiscono a far acquisire lo status di esportatore abituale in quanto le stesse sono state inquadrare come **operazioni fuori campo IVA**, sistemate nella dichiarazione annuale solo ai fini dell'informazione fiscale ma ininfluente ai fini del volume di affari e della costituzione del plafond IVA.

LA SEQUENZA DEGLI INTERVENTI COMUNITARI

L'APRI PISTA: LA VI DIRETTIVA

In materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sugli affari va menzionata la **Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n.**

77/388/CEE, la cosiddetta **VI Direttiva CEE** che ha fissato i concetti basilari **sul sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto**.

In particolare, ha definito:

- **il campo di applicazione**, nel quale sono state ricomprese le cessioni di beni, le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese **da un soggetto passivo** che *agisce in quanto tale* e dalle importazioni;
- **lo status di soggetto passivo**, in chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo le attività economiche, quali le attività di produzione, di commerciante e di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive ed agricole, **indipendente dallo scopo o dai risultati di dette attività**;
- **il luogo delle operazioni, per le cessioni** si considera il luogo di cessione di un bene il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente ma anche il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio in un luogo di uno Stato membro diverso da quello del fornitore; **per le prestazioni di servizi**, si considera 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 o in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della residenza abituale;
- **il fatto generatore e di esigibilità dell'imposta**, si considera:
 - a) **fatto generatore dell'imposta**, il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;
 - b) **esigibilità dell'imposta**, il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta anche se il pagamento può essere differito.

LE DIRETTIVE DEL VAT PACKAGE: LA NUOVA TERRITORIALITÀ

Le modifiche alle prestazioni di servizi, regolate dall'art. 7 e segg. del DPR 633/72, ha subito modifiche profonde con le Direttive del cd. VAT PACKAGE 2008, tra le quali la 2008/8/CE, che è intervenuta già a modifica della Direttiva 2006/112/CE.

A far data dal 1 gennaio 2010 sono entrate in vigore le nuove disposizioni comunitarie, che sono state recepite nel nostro ordinamento giuridico dal D.Lgs. 11.02.2010, n. 18, stravolgendo in particolare le regole del luogo d'imposizione.

RAPPORTI BUSINESS TO BUSINESS E BUSINESS TO CONSUMER

In particolare, al contrario del sistema vigente fino al 31 dicembre 2009, la nuova regola generale, secondo la quale nei rapporti *business to business* **B2B**, tra due soggetti passivi d'imposta residenti in due Stati membri diversi, è quella del **luogo di residenza del committente**, sostanzialmente del cliente; mentre nei rapporti *business to consumer* **B2C**, tra un soggetto passivo d'imposta ed un privato committente residente in un altro Stato membro, la regola è quella del **luogo del prestatore**.

Nell'ambito del rapporto **B2B** assume rilevanza:

- **lo status del committente** che corrisponde a quello del soggetto passivo;

- **la qualifica del committente** che denota l'operatività dello stesso in quanto tale;
- **il luogo di stabilimento del committente** che implica la soggettività al tributo.

Nell'ambito di questo rapporto è ininfluenza sia il luogo di utilizzazione del servizio che il luogo di stabilimento del prestatore.

LE PRESTAZIONI GENERICHE

Le prestazioni che ricadono nella regola generale, B2B, sono del tipo *generiche*, diverse da quelle *specifiche*, regolate a parte, ed hanno le seguenti caratteristiche:

- sono escluse dalla base imponibile, ai fini Iva;
- c'è l'obbligo di fatturazione;
- non concorrono al volume di affari (nella dichiarazione annuale sono state sistemate specificamente al nuovo rigo **VE 39**;
- vanno inserite nei modelli Intrastat (nell' Intra 1-quarter o Intra 2-quarter, a seconda se sono rese o ricevute).

LA DIRETTIVA 2010/45/UE DEL CONSIGLIO DEL 12 LUGLIO 2010

La Direttiva reca le modifiche della Direttiva **2006/112/CE**, la quale ha fissato le condizioni e le norme riguardanti l'IVA con particolare riferimento alla **fatturazione**, al fine di assicurare il corretto funzionamento del mercato interno.

La Direttiva, che entrerà in vigore il **1 gennaio 2013**, si snoda in tre articoli, di cui il primo contiene le numerose modifiche apportate alla Direttiva 2006/112/CE, il secondo da i termini per l'attuazione della stessa ed il terzo dell'entrata in vigore, preceduti da ben 15 *considerando*, ai quali prima la CE e poi la UE ci ha abituati per introdurci sulle norme che costituiscono l'essenza della Direttiva.

Gli obiettivi sono la semplificazione, la modernizzazione e l'armonizzazione delle **norme sulla fatturazione IVA**, le quali non possono essere conseguite sufficientemente dagli Stati membri singolarmente ma solo attraverso l'intervento della UE, in base al principio di sussidiarietà sancito dall'art. 5 del TRATTATO.

IL CONSIDERANDO SULLE REGISTRAZIONI

Le registrazioni sono fondamentali per il monitoraggio dei beni che vengono trasportati nell'ambito comunitario facendo un distinguo che è anche frutto dell'applicazione della Direttiva 2008/8/CE in merito alle prestazioni generiche.

La UE sostiene che bisogna mantenere distinti i trasferimenti dei beni transfrontalieri per cessioni da quelli che avvengono per consentire una perizia sugli stessi.

Le registrazioni, a riguardo, devono includere informazioni dettagliate sulle perizie realizzate sui beni trasportati temporaneamente negli Stati membri in quanto non possono essere considerate cessioni di beni; la relativa perizia sarà qualificata prestazione generica.

La modifica apportata all'art. 17, comma 2, lettera f) è diretta a stralciare dal novero di cessione il trasferimento del bene all'altro Stato membro solo per perizia o lavori da eseguire sul bene, con la conseguenza che al termine della prestazione il bene periziato o lavorato sarà rispedito allo Stato membro originario.

La UE vuole a tutti i costi rendere scevra da IVA solo le cessioni di beni in senso assoluto, per meglio monitorarne i trasferimenti, discernendo dalle stesse quelle operazioni che ne commistionano il contenuto; la perizia, la lavorazione sul bene non può formare un tutt'uno con le cessioni di beni perchè costituiscono non cessione intracomunitaria come ribadisce la Direttiva di cui si parla.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI CONTINUATIVE

Un'altra modifica all'art. 64, comma 2, della Direttiva è stata apportata nel fissare un termine alle prestazioni di servizi continuative sia per quelle che superano un mese di calendario che un anno considerando le prime effettuate alla scadenza di ogni mese e le altre alla scadenza di ogni anno civile, fintanto non si pone fine alla cessione.

RIDUZIONE DEI COSTI AMMINISTRATIVI DELLE IMPRESE

Bisogna far sì che l'emissione delle fatture relative alle cessioni/prestazioni transfrontaliere abbiano **un termine armonizzato** e gli oneri amministrativi sostenuti devono essere ridotti al fine di rendere più competitiva l'impresa attraverso la **fatturazione elettronica**.

Al fine di non alterare l'attuale sistema è necessario che i costi sostenuti per l'emissione elettronica della fattura non siano diversi da quelli sopportati per la fatturazione cartacea.

REGIME DI CONTABILITÀ DI CASSA

Gli Stati membri dovranno introdurre un particolare regime di contabilità di cassa che consenta alle piccole e medie imprese, che hanno problemi per il versamento dell'IVA all'Erario del Paese membro al quale appartengono, di non versare l'IVA non prima di aver ricevuto il pagamento dai loro acquirenti e, contemporaneamente, sorge il diritto a detrarla quando viene pagata una cessione/prestazione.

IL REGIME DI CASSA ATTUALMENTE VIGENTE

L'attuale regime dell'Iva per cassa, di cui all'art. 7 del D.L. 185/2008, convertito con modificazione dalla L. 2/2009, secondo il quale consente di rinviare la **esigibilità dell'imposta** dal momento di effettuazione dell'operazione a quello dell'incasso del corrispettivo a condizione che:

- il volume di affari non sia superiore a 200.000 euro;
- le operazioni attive avvengano tra soggetti passivi d'imposta.

Il che significa che non basta emettere la fattura per pagare l'Iva all'Erario ma il versamento deve coincidere con il pagamento della cessione/prestazione.

Contemporaneamente, per colui che riceve la fattura, il cliente, potrà detrarre l'IVA solo al momento del pagamento. Il suo diritto a detrarre l'Iva sorgerà nel momento in cui avrà pagato la cessione/prestazione.

A tal riguardo è stato ritoccato l'art. 167-bis della Direttiva 2010/112/CE affinché gli Stati membri prevedano **un regime previsionale**, nel quale il diritto a detrarre l'iva sugli acquisti sia posposto al momento del pagamento dell'Iva al suo fornitore/prestatore.

Nell'ambito del regime previsionale gli Stati membri possono fissare una soglia, basata sul fatturato annuo del soggetto passivo, non superiore a 500.000 EUR, ma possono prevedere anche una soglia di 2.000.000 EUR, previa autorizzazione della UE.

La Direttiva si propone di lenire lo stato di flagello dell'evasione del tributo nell'oceano della globalizzazione delle frodi, che ha visto il top nelle frodi *carosello*, derivante dal comune gaudio del non pagamento dell'iva nelle transazioni comunitarie, come avviene in particolare per gli acquisti intracomunitari, le cui incertezze normative hanno creato l'abuso del diritto, derivante anche dalla non uniformità di comportamenti.

Gli Stati membri dovranno adottare e pubblicare, entro il 31 dicembre 2012, le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative al fine di recepire in pieno la Direttiva menzionata avendo cura di informare immediatamente la Commissione Europea.

Questi sono i margini di manovra a disposizione del nostro legislatore domestico per tradurre il nuovo linguaggio della UE che cambierà totalmente l'imposizione dell'imposta sul valore aggiunto.

I NUOVI INTERVENTI SULL'IVA: UNA REVISIONE GENERALE. LA GREEN PAPER

La Commissione UE ha avviato una consultazione pubblica, partita il 1° dicembre 2010 e terminata il 31 maggio 2011, sottoponendo un questionario di 33 domande che riguardano **i principi di tassazione ai fini IVA** delle transazioni comunitarie e questioni che riguardano una specifica attenzione.

Sostanzialmente, la consultazione pubblica metterà in condizione la UE di advenire ad una **revisione generale delle regole IVA comunitarie** spianando la strada all'armonizzazione dell'imposta e creando la road map alla realizzazione del Mercato Unico con lo spostamento dell'imposizione definitivamente nel **Paese di origine**.

Per la verità, l'obiettivo finale è proprio la tassazione all'origine che, secondo l'art. 402 della Direttiva 2006/112/CE, costituisce l'obiettivo primario della UE: *“il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto dalla presente Direttiva è **transitorio** e sarà sostituito da un regime definitivo fondato in linea di massima sul principio d'imposizione, **nello Stato membro di origine**, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi”*.

Ovviamente, l'armonizzazione deve contemperare anche le deroghe concesse temporaneamente ai singoli Stati membri al fine di semplificare la riscossione dell'IVA e per combattere l'evasione del tributo.

Con il questionario è stato chiesto specificamente agli Stati membri in *deregulation* se hanno incontrato difficoltà ed in caso affermativo di descriverle ed, inoltre, se l'attuale procedura per la concessione delle deroghe sia soddisfacente e quali sono i loro suggerimenti per migliorarle.

Le deroghe di cui l'Italia si avvale si riferiscono alla **Direttiva 2006/112/CE** con particolare riferimento:

- all'IVA di gruppo (art. 11);

-
- al regime speciale del margine (artt. 311-343);
 - al regime speciale delle agenzie di viaggio;
 - all'individuazione del debitore dell'IVA tra i cessionari/committenti delle operazioni relative ai rottami ed ai materiali di scarto (art. 199, par. 1 lett. d);
 - all'autorizzazione di concludere con la Svizzera un accordo per non imporre l'IVA sui pedaggi del traforo del Gran San Bernardo. L'accordo è sottoposto alla valutazione annuale dell'incidenza delle perdite a livello IVA allo stadio del consumo finale al fine di procedere ad una eventuale compensazione (art. 5).

Le deroghe incidono sulla stabilità delle regole dell'IVA valevoli per i 27 Paesi della UE e, soprattutto, creano delle forte incertezze negli operatori generando situazioni di abuso del diritto che si allontanano dal principio generale della certezza del diritto stesso.

Sostanzialmente, per una *pulizia* del sistema, le deroghe sovranazionali vanno necessariamente armonizzate con l'introduzione di regole comuni al fine di rendere uniformi le applicazioni per tutte le imprese che operano negli spazi comunitari.

In particolare, **per il regime del margine**, che ha ridotto al lumicino la **risorsa IVA** del bilancio comunitario e che ha cosperso il suolo della UE di erba velenosa alimentando la zizzania dell'evasione facendo naufragare l'allora commissario alla fiscalità Bolkstein, è indispensabile rendere uniforme la normativa in tutti i meandri comunitari.

Il “Libro verde dell'IVA” postula l'unanimità di comportamenti e, pertanto, è necessario intervenire con lo strumento giuridico per eccellenza che è **il regolamento**, il quale non ammette deroghe da parte degli Stati membri, dove le Autorità nazionali non possono porvi mano e né darsi all'interpretazione che si allontani dai principi generali della UE.

In vero, se si vuole evitare che ogni Paese membro adotti le direttive ad uso proprio, il solo veicolo giuridico che ben si attaglia in una *babele*, che tende alle applicazioni elusive da parte di alcuni Stati membri, è **il Regolamento**, anche se ha mostrato delle crepe vulnerative. Il settore dell'IVA intracomunitaria, appetibile per gli architetti delle truffe il cui cavallo di battaglia era fondato sulla non uniformità di applicazione del tributo e sulle interpretazioni giuridiche sballate di alcuni Stati membri, andava disciplinato con lo strumento del Regolamento sin dalla comparsa nel sistema giuridico comunitario della VI Direttiva ed, in modo particolare, quando è stata varata la normativa sul **regime dei beni usati**, che è stata *la goccia che ha fatto traboccare il vaso* dell'evasione.

Secondo la Commissione, per raggiungere l'armonizzazione, la soluzione migliore è l'adozione all'unanimità di decisioni attuative impartite attraverso una sorte di circolare sulle modalità applicative dell'IVA.

Ciò è quanto emerge dalle domande della Green Paper di cui una, in particolare, così formulata: “*quali disposizioni della normativa UE in materia di IVA*”

dovrebbero eventualmente essere stabilite da un Regolamento anziché da una direttiva del Consiglio?” (domanda n. 13).

L'interrogativo che pone la UE che maggiormente denota le preoccupazioni della Commissione sulla strada dell'armonizzazione è la richiesta agli Stati membri di avanzare delle proposte migliorative del processo legislativo al fine di tracciare **una road map dell'IVA** dalla quale nessun Stato membro si può allontanare.

Il *Libro verde dell'IVA* è proiettato al corretto funzionamento del mercato interno che consente la eliminazione della frode dell'imposta sul valore aggiunto per un bilanciamento delle risorse del gettito comunitario e di considerare l'IVA una vera **risorsa propria della UE**.

Francesco Campanile