

Tavola rotonda FEE

SOPRAVVIVRÀ L'IVA NEL VENTUNESIMO SECOLO?



La globalizzazione ed il commercio elettronico richiedono adeguate riforme al modello impositivo. Unificazione europea dell'imposta, tassazione nel paese di origine possono essere le vie per la modernizzazione dell'imposta

di Stefano Marchese

— Il 24 aprile scorso si è tenuta a Bruxelles una tavola rotonda organizzata dalla Fee¹ dal titolo "Potrà sopravvivere l'Iva nel ventunesimo secolo? (O è l'attuale sistema comunitario dell'Iva adatto per le necessità attuali dei governi o delle imprese?)".

All'incontro hanno partecipato rappresentanti del mondo delle imprese, delle professioni, dell'università e delle amministrazioni finanziarie di quattordici paesi europei, nonché alti funzionari della DG Taxud della Commissione Europea.

La tavola rotonda è stata organizzata dal Gruppo di Lavoro fiscalità indiretta della Fee, presieduto dall'inglese Stephen Dale.

Come chi scrive ha avuto modo di evidenziare nella relazione di apertura dell'incontro, il tema discusso è assai stimolante: sopravvivrà l'Iva nel XXI secolo?

La risposta certamente non è facile. Da una parte, l'Iva

è stata definita, nel secolo scorso, da un grande studioso francese, "la plus grande innovation fiscale du XX siècle"², e sarebbe veramente difficile non concordare con tale affermazione.

Nel sistema tributario di molti Paesi, l'Iva rappresenta una delle due maggiori fonti del gettito fiscale ed assicura l'equilibrio tra imposizione diretta e imposizione sui consumi, il cui *mix* costituisce uno dei più importanti strumenti della politica finanziaria di una nazione. Soprattutto, essa è un'imposta generale sui consumi che si è espansa, nella sua versione finale, dalla Francia degli anni '60, per diventare la principale imposta sui consumi del mondo³.

L'Iva è l'unica vera imposta europea, a causa del suo elevato grado di armonizzazione nei diversi Paesi membri, realizzato non soltanto per effetto delle direttive comunitarie, ma anche per effetto dell'attività della Corte di Giustizia, certamente interpretativa ma talvolta persino creatrice del diritto, sulla base di un modello

tipico dei sistemi di *common law*. Le caratteristiche dell'Iva, come la sua neutralità, assicurano la realizzazione di un vero mercato interno in Europa.

Dall'altro lato, vi sono diversi fattori che possono mettere in discussione l'attuale assetto strutturale dell'Iva. Tra gli altri, si possono citare fenomeni come la globalizzazione e il commercio elettronico, che rendono necessario lo sviluppo di adeguate riforme al modello impositivo. Di conseguenza l'Iva, così come molte cose del mutevole ambiente dei giorni nostri, ha bisogno di una modernizzazione, tale da assicurare che il principio di neutralità fiscale, riferito alla concorrenza e alle scelte economiche, sia sempre più rispettato.

Una risposta, ad avviso di chi scrive, può essere il passaggio dall'armonizzazione alla unificazione dell'imposta, a livello europeo; può essere finalmente la realizzazione del principio di tassazione nel Paese di origine, anziché in quello di destinazione; si tratta cioè di riforme che dovranno prima o poi essere adottate, per assicurare che l'Iva sopravviva ancora nel secolo appena iniziato.

L'intervento di Stephen Dale, della DG Taxud della Commissione Europea, ha messo in luce alcuni aspetti politici che oggi paiono limitare i processi di riforma dell'imposta: la regola dell'unanimità nelle decisioni a livello di Consiglio costituisce un grosso ostacolo per l'adozione di direttive; vi sono ancora molte difficoltà affinché il principio di tassazione nel Paese d'origine possa trovare applicazione; e fino ad oggi ci si è troppo concentrati sul mercato interno e si sono poco considerate le necessità del mondo imprenditoriale.

Se osserviamo l'Iva in una prospettiva storica, vediamo che essa nasce in Francia per effetto della sua legge istitutiva, datata 10 aprile 1954, riformata con la legge francese del 6 gennaio 1966, n. 10, entrata in vigore il 1° gennaio 1968.

La Commissione Neumann la prese in considerazione

nel 1963 come possibile modello per un tributo comunitario sui consumi, tant'è che la prima e la seconda direttiva sull'Iva sono dell'11 aprile 1967, mentre la sua generale riforma a livello comunitario è riconducibile alla sesta direttiva Iva del 17 maggio 1977.

A tali provvedimenti comunitari ne hanno fatto seguito molti altri, tra i quali vanno ricordati la direttiva n. 91/680 sul mercato unico, la n. 92/111 sulla semplificazione, la n. 1999/59/CE sulle telecomunicazioni. I progetti di riforma in cantiere sono molti, a partire dalle idee espresse nel documento della Commissione europea del giugno 1996⁴, fino ai vari progetti di direttiva in corso di approvazione, quali l'ottava direttiva sul diritto alla detrazione⁵, quella sul commercio elettronico⁶, quella sulla fatturazione⁷.

La Tavola rotonda è stata suddivisa in quattro sessioni. La prima ha avuto per oggetto la domanda: i costi per l'amministrazione dell'Iva, per le imprese e gli Stati, sono sopportabili? La relazione effettuata da W.A.P. Nieuwenhuijzen ha messo in luce non pochi problemi. Oggi i costi di adempimento per le imprese in relazione all'Iva non sono di poco conto. Alcune proposte di modifica, come la fatturazione per via elettronica, l'abolizione del rappresentante fiscale, la presentazione telematica delle dichiarazioni, certamente contribuiranno ad abbassarne il costo.

Ma non va infatti trascurato che la stessa Commissione europea, nella sua comunicazione del 1996⁸ sul possibile futuro dell'Iva, evidenziava come erano tuttora allarmanti i casi di frode internazionale, ed emergevano molteplici difficoltà nella gestione del sistema Iva, anche a causa di regole assai differenti quanto all'individuazione del luogo di consegna dei beni e dell'evoluzione tecnologica. La risposta, quindi, non può che essere, anche per la Commissione, armonizzazione e semplificazione.

A tale riguardo, le attuali proposte di direttive non paiono andare nella giusta direzione. Così, la proposta di direttiva sulla fatturazione elettronica richiede qua-

NOTE

1 Non pare inutile ricordare che la Fee - Fédération des Experts Comptables Européens - è l'organizzazione che rappresenta la professione contabile in Europa. Di essa fanno parte 38 consigli nazionali di 26 paesi europei, compresi i quindici Stati membri della Ue e i tre principali Paesi membri dell'Efta. Essa rappresenta quindi circa 400.000 professionisti, di cui circa il 95% appartiene a paesi Ue. Il 45% di

loro esercita la libera professione, mentre il restante 55% svolge la sua attività nelle imprese, nel settore pubblico, nella formazione. La Fee coopera altresì con le organizzazioni professionali dei Paesi del centro e dell'Est europeo, alcune delle quali sono altresì "observer member" della Fee.

2 Cfr. P. Beltrame, *La fiscalité en France*, Parigi, 1995, 83, citando G. Egret.

3 Cfr. A.A. Tait, *Value Added Tax. International Practice and Problems*, Washington, 1988, 38.

4 Su cui si veda *infra*, testo e note.

5 COM 377 finale del 17 giugno 1988.

6 COM 349 finale del 7 giugno 2000.

7 COM 650 finale del 17 novembre 2000, in GUCE 2001 C/06 E/07.

8 COM 328 (96).

li elementi obbligatori da indicare in fattura: la data, il numero di fattura, la partita Iva in specifiche situazioni, il nome e indirizzo del fornitore e del cliente, la descrizione dei beni venduti, la loro quantità, la data di consegna, il luogo di consegna, l'imponibile, l'aliquota d'imposta, l'ammontare dell'imposta, il totale da pagare, l'articolo della legislazione nazionale di esenzione⁹, specifiche indicazioni in caso di commercio di autovetture nuove, altre indicazioni in caso di operazioni "margin-scheme", e così via. La fatturazione elettronica, poi, parrebbe ammessa soltanto in caso di applicazione della firma elettronica, che allo stato attuale appare ancora poco diffusa e rappresenta una garanzia tutto sommato sovrabbondante rispetto al rischio di frodi, che ben possono essere compiute utilizzando i metodi "cartacei" tradizionali.

La seconda tavola rotonda, coordinata da K.D. Steinfelds, ha avuto ad oggetto il tema del diritto alla detrazione. Si è messo in luce come il sistema Iva si basi, quale principio generale, sul principio di neutralità, ossia di detrazione per gli operatori economici dell'imposta a monte dall'imposta a valle. Il soggetto passivo, dunque, non è giammai, in termini generali, inciso dal tributo. Il diritto alla detrazione è assicurato per gli acquisti effettuati da soggetti passivi in relazione ad operazioni imponibili o "a tasso zero", mentre è escluso per le operazioni esenti, per i soggetti non imprenditori, nonché per quei soggetti economici cui viene negata la soggettività passiva, come alcune società *holding* e certi enti pubblici. Vi è poi da rimarcare come i metodi di computo dell'imposta detraibile *ex pro-rata* siano differenti in una panoramica comunitaria, e come vi siano ancora differenze tra Paesi sulle regole di indetraibilità oggettiva dell'Iva su taluni acquisti (auto, prestazioni alberghiere, spese di rappresentanza, ecc.). Tutto ciò crea seri ostacoli alla concorrenza, e porta in taluni Paesi a conflitti con l'amministrazione fiscale di non poco conto¹⁰.

La proposta di direttiva sul commercio elettronico ha formato oggetto di esame nel corso della terza sessione dei lavori, coordinata da C. Roy-Chowdhury. La direttiva disciplina soltanto i prodotti "digitali" o digitalizzabili, quali file contenenti immagini, *software* e musica, che possono essere "scaricati" da Internet, fissando il principio, per i fornitori residenti in paesi terzi, dell'obbligo di registrazione ai fini Iva in un qualsiasi Paese della comunità. E' di tutta evidenza, *in apicibus*, che la scelta del Paese dipenderà in primo luogo dall'aliquota Iva applicata, privilegiandosi la

scelta di quei paesi ad aliquota più moderata. Parallelamente, l'applicazione di detta aliquota per tutti i Paesi della comunità è suscettibile di creare distorsioni nella concorrenza.

Tali problematiche hanno dato luogo a proposte alternative, tra cui meritano di essere ricordate quella francese, quella belga e quella svedese. La prima è orientata nell'imporre ad un operatore extracomunitario di registrarsi a fini Iva in tutti i paesi Ue nei quali intende operare, e verosimilmente presta il fianco all'obiezione secondo cui un simile obbligo sarebbe in contrasto con le regole di commercio internazionale fissate a livello di WTO. La seconda postula la tassazione nel Paese di origine, l'unicità di registrazione Iva dell'operatore comunitario e un criterio di ripartizione del gettito Iva fra gli Stati interessati. La terza, ossia quella svedese, che è già stata respinta, prevedeva l'applicazione di un'unica aliquota Iva all'interno della comunità per le operazioni di commercio elettronico.

La quarta ed ultima sessione, infine, coordinata da S. Dale, ha avuto ad oggetto il tema della globalizzazione in rapporto alla sopravvivenza dell'Iva. La posizione di Dale è chiara: egli prefigura la fine dell'Iva e una sua sostituzione con un'imposta sulle vendite sul modello americano (*sales tax*). La sua relazione, dunque, è stata quindi un atto di accusa all'attuale sistema Iva: vi sono oltre venti diverse regole per individuare la territorialità delle prestazioni di servizi, e oltre quattro per quella delle cessioni di beni, con mancanza di totale armonizzazione e quindi differenze fra Stato e Stato. E' pure diverso, da Paese a Paese, il trattamento dei contratti di *leasing*, delle vendite rateizzate, dei noleggi con opzione di acquisto: tutti questi contratti oscillano pericolosamente tra la definizione di cessione di bene e quella di prestazione di servizi. Le norme sui rimborsi Iva dei soggetti non residenti e quelle sulle vendite a distanza sono farraginose e costituiscono un limite alle operazioni transfrontaliere. Diverse decisioni della Corte di Giustizia appaiono condurre a risultati assurdi, che modificano a posteriori le regole del gioco.

Cionondimeno, i risultati di un questionario distribuito ai partecipanti all'incontro hanno fornito indicazioni interessanti.

La netta maggioranza ha infatti escluso che sia ipotizzabile la sostituzione dell'Iva con un'imposta sulle vendite al dettaglio o con un tributo su specifici servizi. Tra i temi di principale importanza da affrontare e

risolvere per garantire efficienza al sistema Iva, sono stati individuati quelli del commercio elettronico, della fatturazione elettronica, dell'armonizzazione del diritto alla detrazione nei diversi Paesi, della possibilità di trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Da quest'ultimo punto di vista, e conclusivamente, emerge chiaramente come il nostro Paese, che da que-

st'anno vede la trasmissione telematica delle dichiarazioni periodiche e annuali ai fini Iva come la regola generale di adempimento, si collochi all'avanguardia rispetto agli auspici di riforma presenti nel panorama europeo. Il che, senza dimenticare le inevitabili difficoltà tecniche ed operative che un siffatto sistema comporta, soprattutto nella fase iniziale, non ci può che far piacere.

NOTE

7 Intendendosi il termine "esenzione" in modo tecnico, ossia come causa di inapplicabilità dell'imposta.

10 Si consideri il caso in cui non è stato ricono-

sciuto il diritto alla detrazione sulle spese sostenute da una società azionaria in relazione alla sua quotazione in borsa (IPO), in relazione al fatto che dette spese erano afferenti attività

esenti (trasferimento di azioni) o comunque non erano legate alla effettuazione di operazioni imponibili.

NOTIZIE DALL'EUROPA

COMMERCIO ELETTRONICO

In un comunicato del 27 luglio 2001 sulla giurisdizione e la legge applicabile nel commercio elettronico, la ICC (International Chamber of Commerce, organismo di diritto privato la cui Assemblea riunisce direttori generali di imprese di tutto il mondo e che conta numerose commissioni che esprimono il parere dell'associazione ai principali organismi nazionali ed internazionali) si dichiara contraria all'orientamento dell'UE che, nell'ambito delle controversie relative al commercio elettronico, vorrebbe l'applicazione della legge del paese

del consumatore. Secondo la ICC, invece, per i beni e i servizi venduti *on line* andrebbe applicata la legislazione del paese di origine, in quanto l'applicazione della legislazione del paese del consumatore rischia di frenare le transazioni transfrontaliere via Internet e di scoraggiare le imprese, ed in particolare modo le PMI, dall'operare nel mercato del commercio elettronico (le imprese, infatti, non intendono né sopportare spese di eventuali indagini né conformarsi alle leggi dei singoli paesi perché questo potrebbe esporle a rischio di

sanzioni). L'ICC ha reso noto il suo punto di vista al Commissario europeo alla Giustizia e agli Affari interni, Antonio Vittorino, nell'ambito della consultazione delle parti interessate alla controversia proposta relativa alla legge applicabile al commercio su Internet transfrontaliero in Europa.

Il testo del comunicato della ICC è consultabile al sito: www.iccwbo.org.

Fonte: Bulletin Quotidien Europe n. 8016 del 28 luglio 2001