

SCHEDA DI LETTURA n. 92
dei progetti di atti legislativi trasmessi ai sensi del protocollo
sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e proporzionalità

TITOLO:	Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda una dichiarazione IVA standard.		
NUMERO ATTO	COM(2013) 721		
NUMERO PROCEDURA	2013/0343 (CNS)		
AUTORE	Commissione europea		
DATA DELL'ATTO	23/10/2013		
DATA DI TRASMISSIONE	07/11/2013		
SCADENZA SETTIMANE	OTTO	02/01/2014	
ASSEGNATO IL	18/11/2013		
COMM.NE DI MERITO	6 ^a	Parere motivato entro	17/12/2013
COMM.NI CONSULTATE	3 ^a , 14 ^a	Oss.ni e proposte entro	10/12/2013
OGGETTO	Standardizzazione delle procedure relative alla presentazione della dichiarazione IVA con riferimento al contenuto, le modalità, i termini di presentazione e le correzioni.		
BASE GIURIDICA	Art. 113 del TFUE , ai sensi del quale " <i>Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza</i> ".		
PRINCIPI DI SUSSIDIARIETÀ E PROPORZIONALITÀ	La Commissione europea giustifica il rispetto del principio di sussidiarietà in termini di: <u>necessità dell'intervento delle istituzioni dell'Unione</u> : dal punto di vista della tecnica legislativa la modifica della vigente direttiva sull'IVA può avere luogo solo con un nuovo atto dell'Unione, pariordinato gerarchicamente e successivo cronologicamente. Del resto, l'obiettivo dell'armonizzazione è per definizione precluso ai singoli Stati membri, essendo necessario a tal fine l'intervento delle istituzioni dell'UE;		

valore aggiunto per l'Unione in virtù della semplificazione degli obblighi gravanti sulle imprese e del migliore funzionamento del mercato interno. La standardizzazione dovrebbe, altresì, facilitare il controllo delle dichiarazioni IVA da parte degli Stati membri.

In merito al principio di proporzionalità, il provvedimento è affermato congruo agli obiettivi che intende perseguire.

Rileva, ai fini della valutazione del principio di sussidiarietà, la circostanza per cui il controllo della dichiarazione IVA e dei suoi contenuti resteranno di competenza degli Stati membri.

ANNOTAZIONI:

Il Ministero dell'economia e delle finanze ha inviato il 14 novembre 2013, tramite la Presidenza del Consiglio dei ministri, la relazione prevista dall'art. 6, c. 4, della legge n. 234/2012, recante "Partecipazione del Parlamento al processo di formazione degli atti dell'Unione europea".

1) Contesto normativo

Il sistema comune di imposta sul valore aggiunto è regolato dalla [direttiva 2006/112/CE](#) del Consiglio, del 28 novembre 2006. Già nel 2010, con il libro verde sul futuro dell'IVA ([COM\(2010\) 695](#)), è stata avviata una riflessione sull'opportunità di migliorare questo strumento, "*al fine di rafforzarne la coerenza con il mercato unico e la capacità di incrementare le entrate migliorandone l'efficienza economica, la solidità e il contributo ad altre politiche e riducendo nel contempo i costi di conformità alle norme e di riscossione*" (pag. 4). Già in quella sede si ipotizzava di "*elaborare un modulo UE standard di dichiarazione IVA disponibile in tutte le lingue, che le imprese potrebbero scegliere di utilizzare ma che tutti gli Stati membri sarebbero tenuti ad accettare*" (pag. 17).

Nel 2011 la Comunicazione sul futuro dell'IVA ([COM\(2011\) 851](#)) preannunciava l'intenzione della Commissione europea di presentare, nel 2013, una proposta per una dichiarazione IVA normalizzata in tutte le lingue, che potesse "*essere utilizzata facoltativamente da tutte le imprese dell'Unione*" (pag. 9). Tale impegno è stato ribadito nell'Atto per il mercato unico II ([COM\(2012\) 573](#)): "*la Commissione (...) proporrà l'introduzione di una dichiarazione IVA standard in modo che le imprese che lo desiderano possano compilare una dichiarazione IVA standard piuttosto che un modello IVA diverso in ogni Stato membro*" (pag. 13).

Differentemente da quanto preannunciato, il documento in esame propone una dichiarazione *standard* obbligatoria sia per gli Stati che per le imprese, con flessibilità limitata, per gli Stati membri, di stabilire le informazioni in base ad un elenco standardizzato. Le ragioni di questa scelta sono illustrate nell'analisi della valutazione di impatto, una sintesi della quale è disponibile in lingua italiana nel documento [SWD\(2013\) 426](#).

Si segnala che la proposta in oggetto risulta costituire una priorità per la Commissione europea, tanto che la sua discussione potrebbe avere luogo nel corso della Presidenza italiana del Consiglio dell'Unione, nel secondo semestre 2014. Se ne auspica, infatti, l'entrata in vigore entro il 1° gennaio 2017, con un possibile periodo di transizione fino a dicembre 2019. Per contro, la relazione del Governo inviata ai sensi della legge 24 dicembre 2012, n. 234 (si veda, per maggiori dettagli, il paragrafo n. 5) riporta che il negoziato potrebbe prospettarsi non facile in virtù delle perplessità, già espresse da alcuni Stati membri, connesse ad affermate ingerenze nella competenza nazionale e negli alti costi di attuazione (par. B 3); circostanza che trova riscontro nelle posizioni critiche già espresse da alcune Camere europee.

Nella relazione programmatica "[La partecipazione dell'Italia all'Unione europea, 2014](#)" il Governo ha riconosciuto la centralità del dibattito relativo alla riforma dell'IVA e preannunciato l'intenzione di "*valorizzare le discussioni, cercando di finalizzare i negoziati per le proposte relative all' (...) armonizzazione degli adempimenti IVA*".

2) Consultazioni

La comunicazione "Legiferare con intelligenza nell'Unione europea. Rispondere alle esigenze delle piccole e medie imprese" ([COM\(2013\) 122](#)) riferisce in merito ad una consultazione on-line svolta tra l'ottobre ed il dicembre 2012, in cui alle piccole e medie imprese europee è stato chiesto di indicare i dieci settori o atti legislativi dell'UE considerati più gravosi. Tra questi è stata segnalata la normativa sull'IVA. Il documento di lavoro dei servizi della Commissione [SWD\(2013\) 60](#), disponibile in lingua inglese, riassume, in forma anonima, le risposte pervenute. Si segnala che un gran numero di PMI hanno partecipato con un loro contributo.

3) Normativa proposta

Il testo in esame introduce la dichiarazione IVA *standard* mediante l'introduzione di novelle alla [direttiva 2006/112/CE](#), le principali delle quali sono proposte di modifica al Titolo IX, Capo 5 (artt. 250-261).

Nella versione attualmente in vigore, l'art. 250 stabilisce l'obbligo generico, per ogni soggetto passivo, di "*presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare*".

Il documento in oggetto propone, invece, una dichiarazione *standard* (così si intitola, del resto, la nuova Sezione 1 del Capo 5), il cui contenuto è pre-determinato. Gli elementi necessari di tale dichiarazione sono elencati nella nuova versione dell'art. 250; gli elementi eventuali, introducibili ad opera degli Stati membri, sono invece descritti nell'art. 251 (paragrafo 1: operazioni per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso del periodo d'imposta; paragrafo 2: operazioni per le quali è effettuata una detrazione dell'IVA nel corso del periodo d'imposta; paragrafo 3: operazioni effettuate in provenienza o a destinazione di una regione o di un territorio specifici in cui vigono norme speciali o coperte da un regime speciale al di fuori di quello IVA).

La relazione del Governo calcola che ne deriverebbe una dichiarazione di sole cinque voci, ampliabili a 26 da parte degli Stati membri.

Si segnala che, ai sensi del par. 2 dell'art. 250, il termine per la correzione alla dichiarazione IVA *standard* è fissata dagli Stati membri in quanto i periodi della correzione "*sono strettamente connessi alle procedure nazionali di audit*" (relazione introduttiva al documento in oggetto, pag. 6).

L'art. 252 disciplina i termini di presentazione. Per quanto in materia permanga la competenza degli Stati membri, pure si specifica che "*tale termine non può essere inferiore a un mese né superiore a due mesi a decorrere dalla scadenza di ogni periodo di imposta*" (par. 1), laddove quest'ultimo di norma "*è fissato a un mese di calendario*" (par. 2, c. 1). Per i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo, o controvalore in moneta nazionale, non superi i due milioni di euro è prevista la possibilità di autorizzare periodi d'imposta trimestrali, salvo casi specifici in cui sia necessario prevenire l'evasione o la frode fiscali (par. 2, c. 2). Il pagamento deve avvenire, in omaggio all'art. 206 novellato, "*in ogni caso alla scadenza del termine entro cui la dichiarazione IVA standard deve essere presentata*". Viene eliminata la possibilità, prevista dalla versione attualmente in vigore dell'art. 206, di "*stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori*". La coesistenza di diverse scadenze di pagamento, infatti, eliminerebbe parzialmente i benefici della standardizzazione.

Si sottolinea che per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi non è stata ritenuta opportuna l'introduzione della dichiarazione IVA *standard*. Così prevede l'art. 257-bis, il cui contenuto è analogo a quello dell'art. 254 della direttiva 2006/112/CE attualmente in vigore. La sua traslazione

alla nuova sez. 2 del Capo 5 ("Altre dichiarazioni ed informazioni"), è finalizzata appunto a sottrarre tali acquisti alla dichiarazione IVA standard, a cui è dedicata la Sezione 1, Capo V. Nella medesima sezione 2, e per gli stessi motivi, sono state inserite norme relative agli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi e di prodotti soggetti ad accisa, le modalità della cui dichiarazione IVA spettano dunque agli Stati membri (nuovi artt. 258 e 259).

Con l'art. 252-*bis* la Commissione europea intende incoraggiare la modalità elettronica di trasferimento dei dati. Così gli Stati membri non solo autorizzano ma "*possono esigere*" che la dichiarazione IVA standard sia presentata per via elettronica ed "*è possibile ricorrere al trasferimento elettronico di file*" (par. 1). Al fine di assicurare metodi sicuri di trasmissione, è previsto il ricorso a esclusivo a una "*firma elettronica avanzata (...) basata su un certificato qualificato e realizzata da un dispositivo per la creazione di una firma sicura*" ai sensi della direttiva [1999/93/CE](#)¹ (par. 2).

Le modifiche proposte agli artt. 272 e 273 confermano l'ottica di standardizzazione in cui si muove la Commissione europea, limitando i casi di possibile esonero dalla dichiarazione IVA *standard* (art. 272) e privando gli Stati membri della possibilità di imporre alle imprese obblighi in materia di dichiarazione IVA ulteriori rispetto a quelli menzionati (art. 273).

4) Attività di comitato

I nuovi artt. 255-*bis* e 255-*ter* prevedono la possibilità, per la Commissione europea, di adottare atti di esecuzione ai sensi dell'art. 291 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea² per la definizione di alcuni dettagli tecnici. L'art. 255-*bis*, par. 1, lett. a-d, elenca gli elementi relativi alla dichiarazione IVA *standard* che verranno precisati con atti di esecuzione:

- 1) i dettagli tecnici, compreso un messaggio elettronico comune, per la trasmissione delle informazioni, sia necessarie che eventuali;
- 2) un insieme comune di definizioni e procedure per la trasmissione delle informazioni;
- 3) procedure comuni per la correzione;
- 4) metodi elettronici comuni che offrono un livello di sicurezza sufficiente per la presentazione.

A questo fine l'art. 255-*ter*, par. 1, stabilisce che la Commissione possa avvalersi dell'assistenza del Comitato permanente per la cooperazione amministrativa³, istituito dall'art. 58 del [regolamento \(UE\) n. 904/2010](#)⁴. È previsto (art. 255-*ter*, par. 2) che questo operi secondo la "procedura d'esame" (art. 5 del regolamento (UE) n. 182/2011): l'atto posto all'attenzione del Comitato può essere adottato qualora quest'ultimo adotti parere positivo o non si esprima. In caso di parere negativo, invece, il presidente può sottoporre una versione modificata del progetto di atto di esecuzione allo stesso comitato entro due mesi dalla presentazione del parere negativo, ovvero presentare il progetto entro un mese al comitato di appello, per una nuova delibera.

¹ Direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche.

² Si ricorda che ai sensi del TFUE le competenze di esecuzione sono accordate alla Commissione "*allorché sono necessarie condizioni uniformi di esecuzione degli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione*" (art. 291, par. 2). Le regole ed i principi generali relativi alle modalità di controllo da parte degli Stati membri dell'esercizio delle competenze di esecuzione attribuite alla Commissione sono stabilite dal [regolamento \(UE\) n. 182/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio](#) del 16 febbraio 2011. Questo prevede che "*Per quegli atti di base che richiedono il controllo degli Stati membri per l'adozione di atti di esecuzione da parte della Commissione è opportuno, ai fini di un tale controllo, istituire comitati composti da rappresentanti degli Stati membri e presieduti dalla Commissione*" (punto n. 6 delle Premesse). Le modalità di funzionamento dei Comitati medesimi è disciplinata dagli artt. 4-11.

³ Si sottolinea che il medesimo Comitato dovrà, ai sensi della nuova versione dell'art. 251, par. 4, ricevere informativa da parte degli Stati membri riguardo al contenuto eventuale della dichiarazione IVA *standard*, quale stabilito dagli Stati medesimi.

⁴ Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.

Si segnalano le perplessità, da parte del *Bundesrat* (si veda, per maggiori dettagli, il successivo par. 6), sulla legittimità di atti di esecuzione che precisino procedure comuni per la correzione, nella misura in cui queste ultime possano presentare implicazioni di natura penale.

5) Posizione del Governo italiano

Preliminarmente si fornisce una valutazione positiva dell'atto in esame ("*In principio sono condivisi gli obiettivi della proposta che può contribuire alla riduzione degli oneri amministrativi a carico degli operatori economici nonché ad un maggiore adempimento spontaneo a beneficio delle esigenze di bilancio nazionali*").

Per contro, però, vengono altresì evidenziate alcune criticità dal profilo tecnico, ovvero:

- 1) un potenziale effetto finanziario negativo per il primo anno di applicazione in virtù dell'eliminazione degli acconti, considerato che il documento in esame fa coincidere il momento del versamento dell'IVA con quello della dichiarazione *standard* - sia essa mensile, trimestrale o annuale. Tale effetto, pur al momento non quantificabile, è definito dal Ministero dell'economia e delle finanze "*di ragguardevole entità*";
- 2) l'impossibilità di abbinamento della dichiarazione IVA al modello unico;
- 3) l'assorbimento della comunicazione dati IVA da parte dei nuovi adempimenti;
- 4) necessità di rivedere la disciplina relativa ai versamenti periodici di imposta, con effetti potenzialmente negativi in termini di cassa;
- 5) impossibilità di richiedere il versamento dell'acconto IVA per l'anno successivo.

Di fatto - si afferma - "*l'introduzione del progetto (...) avrà un forte impatto sull'attività dell'Agenzia delle entrate*", le cui attività dovranno essere riorganizzate in funzione delle attività riguardanti la gestione della dichiarazione IVA *standard*.

Relativamente ai benefici per cittadini ed imprese derivanti dall'eventuale adozione del documento in oggetto, l'introduzione della dichiarazione *standard* rappresenterebbe invero una semplificazione degli adempimenti richiesti ai contribuenti IVA, potendo comportare - secondo lo studio elaborato su richiesta della stessa Commissione europea - un risparmio complessivo di 15 miliardi di euro per tutta l'Unione. Inoltre, con la dichiarazione *standard* verrebbe meno l'obbligo di presentazione della Comunicazione annuale dati IVA con riduzione dei costi oggi sostenuti, mentre lo stesso adempimento dichiarativo risulterebbe notevolmente semplificato attesa la limitata quantità di informazioni individuate dal modello standardizzato a livello europeo.

6) Posizione degli altri Parlamenti nazionali

Il documento COM(2013) 721 risulta, al momento della stesura della presente *scheda*, all'attenzione di diciotto Parlamenti nazionali. Due di questi (*Bundesrat* tedesco e Senato francese) hanno adottato un parere motivato sul mancato rispetto del principio di sussidiarietà.

In particolare, il *Bundesrat* ha approvato, il 29 novembre 2013, un parere ([testo in lingua inglese](#)) così motivato:

- 1) inadeguatezza della base giuridica in quanto l'art. 113 del TFEU sarebbe abilitato solo ad adottare disposizioni sull'armonizzazione delle legislazioni relative all'IVA in senso sostanziale (al fine di rendere equo il peso delle imposte che grava su tutti gli imprenditori dell'Unione), ma non procedurale;
- 2) manca del requisito della necessità dell'azione comunitaria: nello specifico dell'esperienza tedesca - si afferma - la proposta di direttiva esacerberebbe problemi già esistenti. Per giunta, si discute l'intento di armonizzazione della proposta in virtù delle opzioni lasciate agli Stati membri dall'art. 251 della direttiva 2006/112/CE, che renderebbero "*inadeguato il termine 'dichiarazione IVA standard'*";
- 3) manca del requisito del valore aggiunto per l'Unione, contestandosi che l'introduzione delle nuove regole ridurrebbe la diminuzione delle distorsioni nella competitività

determinate da elusione ed evasione dell'imposta, soprattutto nel caso della Germania che dispone già di una procedura definita del tutto soddisfacente;

- 4) violazione del principio di proporzionalità in virtù di un *vulnus* sproporzionale all'autonomia tedesca, che si sostanzia nella sottrazione da un lato al legislatore della possibilità di introdurre nuovi elementi nella dichiarazione e, dall'altro, all'amministrazione di utilizzare la modulistica ritenuta opportuna. Infine, si segnala che "*la proposta di direttiva rende impossibile l'utilizzo degli strumenti finora utilizzati per combattere la frode ma non fornisce alcuna alternativa valida per sostituirli*".

Anche il Senato francese ha adottato un parere motivato il 24 dicembre 2013. Le motivazioni di questo atto sono rinvenibili nella proposta, elaborata dalla Commissione affari europei (è disponibile il testo in lingua francese). In tale documento si esprimevano dubbi sull'opportunità dell'adozione del testo in esame in quanto "*la normalizzazione proposta rischia di pregiudicare l'efficacia della lotta contro la frode all'Iva in quanto le amministrazioni fiscali disporranno di meno informazioni*". Si disapprovavano anche l'armonizzazione dei termini di pagamento e l'abolizione degli acconti. Dal punto di vista strettamente giuridico, la proposta di parere motivato contesta:

- 1) inadeguatezza della base giuridica in quanto l'art. 113 del TFEU "*conferisce competenza all'Unione solo per le regole di base dell'IVA e non per le procedure di incasso dell'imposta*";
- 2) manca del requisito del valore aggiunto per l'Unione in quanto l'armonizzazione rimarrebbe limitata, comporterebbe una riduzione della capacità di adattamento alle singole situazioni nazionali, rischiando altresì di ostacolare i controlli in un campo in cui la frode è importante e la situazione specifica delle piccole imprese non è sufficientemente tenuta in considerazione.

Si sottolinea che la prevalenza di voci opzionali rispetto a quelle obbligatorie nella dichiarazione ha fatto concludere al *Bundesrat* tedesco che la proposta in oggetto non comporterebbe una standardizzazione effettiva in virtù del fatto che "*i moduli pre-stampati continuerebbero a non essere uniformi*" (parere motivato del *Bundesrat* del 29 novembre 2013, si veda il paragrafo 6 per ulteriori dettagli). Analoga valutazione è contenuta nella proposta di parere motivato elaborata dalla Commissione affari europei del Senato francese.

7) Valutazione d'impatto

La proposta di direttiva in oggetto è accompagnata da due documenti in lingua inglese che ne analizzano la valutazione d'impatto (SWD(2013) 427 e SWD(2013) 428), una sintesi del quale è disponibile anche in lingua italiana (SWD(2013) 426).

Secondo tale ultimo documento, per quanto concerne i problemi a livello transfrontaliero, la principale difficoltà che le imprese devono affrontare nel compilare dichiarazioni IVA in diversi Stati membri risiede nella complessità intrinseca delle dichiarazioni e nella diversità dei regimi linguistici: occorre fornire informazioni diverse, le informazioni stesse non sono coerenti nelle definizioni, mancano orientamenti utili su come compilare la dichiarazione IVA, le norme e le procedure per la presentazione sono diverse, e il tutto deve essere compilato nella lingua nazionale. Complesso anche il livello di informazioni richiesto, che in vari Stati membri è molto impegnativo.

Tutto questo crea due problemi principali: riduce il commercio transfrontaliero e aumenta la difficoltà delle attività commerciali oltre frontiera.

Per le PMI che esercitano un'attività transfrontaliera, il problema è amplificato per due ragioni ovvie. In primo luogo, vi è meno capacità finanziaria di creare imprese locali con personale locale che presentino dichiarazioni IVA in un altro Stato membro. In secondo luogo, vi è meno capacità finanziaria di assumere personale specializzato o retribuire consulenti esterni che conoscono le norme e le lingue straniere necessarie a compilare la dichiarazione IVA in un altro Stato membro.

Il risultato è uno specifico ostacolo agli scambi e molte PMI semplicemente non si spingono oltre frontiera per questi motivi.

Per quanto concerne invece i problemi a livello nazionale, il costo delle dichiarazioni IVA (ad esempio il tempo necessario per registrare e raccogliere informazioni, compilare le caselle del modulo, trasmettere la dichiarazione, ecc.), sebbene considerevole per le grandi imprese in termini assoluti, dato il maggiore numero di operazioni, la maggiore complessità delle questioni IVA e controlli interni più capillari, è, in percentuale del fatturato annuo, nettamente più elevato per le PMI.

Nella comunicazione sulla regolamentazione intelligente — rispondere alle esigenze delle piccole e medie imprese, i risultati mostrano che la normativa IVA è considerata dalle singole PMI il settore più oneroso della legislazione dell'UE. Pertanto, nel quadro dell'iniziativa «Pensare anzitutto in piccolo», è chiaro che una misura di riduzione degli oneri dell'IVA dovrebbe avere un impatto significativo soprattutto sulle PMI e le microimprese.

21 febbraio 2014

A cura di Laura Lo Prato

Per informazioni: Ufficio dei rapporti con le istituzioni dell'Unione europea (affeuropei@senato.it)