



CONFINDUSTRIA

Commissione VI Finanze e Tesoro

Senato della Repubblica

Audizione di Silvia Cavallo, Direttore Area Politiche Fiscali di Confindustria

**nell'ambito dell'esame dell'atto comunitario COM(2013) 721
(Dichiarazione IVA standard)**

9 aprile 2014

Ringrazio la Commissione per l'audizione di oggi, che offre a Confindustria l'occasione per esprimere alcune considerazioni in merito alla proposta della Commissione Europea del 23 ottobre 2013¹ di modifica della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, sull'introduzione di una dichiarazione IVA standard per tutti gli Stati membri dell'Unione Europea.

Premessa: la genesi della proposta

La gestione degli adempimenti in materia di IVA è ritenuta sempre più complessa ed onerosa dalle imprese che operano nei diversi Stati membri dell'Unione Europea. Secondo stime realizzate dalla Commissione Europea il costo degli adempimenti IVA nell'Unione Europea nell'anno 2009 ha raggiunto la cifra di circa 79 miliardi di euro.

Da diversi anni la Commissione Europea è quindi concentrata a analizzare e proporre soluzioni per ridurre il costo degli adempimenti burocratici. A tal fine, già nel 2007, la Commissione Europea era stata delegata a sviluppare un apposito piano attuativo, nel quale, tra le altre, è stata identificata come area di intervento quella relativa all'imposta sul valore aggiunto². A seguito di tale iniziativa nel 2009 era stato presentato dalla Commissione Europea un documento³ nel quale, con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, erano stati individuati una serie di ambiti in cui intervenire per semplificare il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (quali, ad esempio, la semplificazione dell'utilizzo e la diffusione della fatturazione elettronica; l'istituzione del c.d. "one stop shop", o sportello unico, relativo all'introduzione di un unico punto di riferimento ove assolvere, nel solo Stato membro di registrazione ed intrattenendo rapporti con una sola Amministrazione Finanziaria, tutti gli obblighi IVA comunitari; la diffusione dell'utilizzo del sistema relativo all'IVA di gruppo; la riduzione della frequenza relativa alla presentazione della dichiarazione periodica IVA necessaria alla liquidazione dell'imposta).

Alcune di queste proposte sono state tradotte in direttive comunitarie e, quindi, recepite in legge negli ordinamenti interni, mentre altre sono state successivamente ripresentate in altra sede.

E' il caso, in particolare, della proposta in materia di semplificazione della dichiarazione IVA.

Nel dicembre 2010, infatti, la Commissione Europea ha indetto una consultazione pubblica⁴ in cui ha invitato tutte le parti interessate ad esaminare in modo critico gli aspetti del sistema europeo dell'IVA, in vigore ormai da oltre 40 anni.

Avendo una portata molto ampia su tutti i principali problemi che caratterizzano il sistema comunitario dell'imposta, la Consultazione ha affrontato anche il tema della riduzione degli adempimenti.

In occasione di tale consultazione, la Commissione Europea aveva osservato che, sebbene la direttiva IVA stabilisca un insieme comune di obblighi, gli Stati membri dispongono di una certa libertà nel decidere come rispettarli e come tale situazione porti ad una varietà di obblighi nazionali in materia di IVA e, in particolare, a dichiarazioni IVA che richiedono tipi e quantità di informazioni diversi nei vari Stati membri.

¹ Si veda il documento della Commissione europea COM(2013) 721 del 23 ottobre 2013.

² Si veda il documento della Commissione europea COM(2007) 23 del 24 gennaio 2007, "Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union".

³ Si veda il documento della Commissione europea COM(2009) 544 del 22 ottobre 2009.

⁴ Si veda il documento della Commissione europea COM(2010) 695 del 1° dicembre 2010, "Libro Verde sul futuro dell'IVA - Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente".

Per tale motivo la Commissione ipotizzava come possibile soluzione per ridurre i costi di conformità, l'elaborazione di *"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"*.

Nel rispondere alla consultazione, molti interlocutori si sono dimostrati interessati ed aperti alla proposta ventilata dalla Commissione Europea. Anche Confindustria aveva condiviso l'auspicio di cercare di perseguire un'effettiva armonizzazione degli obblighi IVA (e, quindi, di adottare eventualmente anche una dichiarazione IVA comune per tutti i soggetti passivi comunitari) rilevando, tuttavia, che una tale armonizzazione, per essere efficace e praticabile, non può prescindere da una generale armonizzazione delle regole (e della loro interpretazione ed applicazione) che sovrintendono al funzionamento dell'imposta: solo a regole uniformi potranno corrispondere adempimenti uniformi.

Le risposte positive ricevute dagli interlocutori interessati hanno spinto la Commissione dapprima ad inserire nella comunicazione sul futuro dell'IVA⁵ l'impegno a presentare una proposta di dichiarazione IVA standard entro la fine del 2013 e, successivamente, a presentare effettivamente la proposta.

La proposta è stata preceduta da uno studio comparato che la Commissione Europea ha affidato alla società di consulenza PricewaterhouseCoopers (Pwc), la cui relazione conclusiva è stata pubblicata nel febbraio 2013⁶. La società di consulenza ha analizzato diverse possibilità di intervento; in particolare, accanto all'ipotesi di mantenere il sistema attuale, basato sull'assenza di una dichiarazione armonizzata, le alternative delineate sono state:

- l'introduzione di una dichiarazione standard per tutti i Paesi membri, disponibile in tutte le lingue, in sostituzione delle previgenti dichiarazioni richieste dalla normativa nazionale;
- l'introduzione di una dichiarazione standard europea da adottare in via opzionale, ferma restando la possibilità per gli operatori di continuare ad adottare il modello dichiarativo nazionale;
- la possibilità di adottare un modello standard europeo solo per certi settori, con particolare riferimento alle imprese operanti in diversi Stati membri.

Tenendo conto dell'analisi costi/benefici effettuata da Pwc e a seguito della consultazione degli Stati membri e degli interlocutori interessati, la Commissione Europea ha impostato la propria proposta sulla base della prima ipotesi alternativa al vigente sistema.

La proposta della Commissione europea

Il quadro normativo comunitario di riferimento dell'imposta sul valore aggiunto (recato dalla direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE, testo di rifusione della Sesta direttiva IVA – in seguito, direttiva IVA) prevede attualmente che i soggetti passivi IVA presentino periodicamente dichiarazioni IVA in base alla specifica disciplina nazionale dello Stato membro in cui hanno aperto una partita IVA. La direttiva IVA lascia ampia discrezione agli Stati membri circa la periodicità di presentazione, il contenuto informativo e le modalità di presentazione della dichiarazione stessa.

⁵ Si veda il documento della Commissione europea COM(2011) 851 del 6 dicembre 2011 "Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'IVA - Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico".

⁶ Si veda, il documento PwC, Study on the feasibility and impact of a common EU standard VAT return, TAXUD/2011/DE/329.

La proposta di modifica della direttiva IVA presentata dalla Commissione il 23 ottobre 2013 concerne l'adozione da parte di tutti gli Stati membri di una dichiarazione IVA "standard", da presentare obbligatoriamente in tutti gli Stati membri da parte dei soggetti passivi IVA, che contenga un numero limitato di informazioni obbligatorie, in sostituzione dei diversi modelli presenti a livello nazionale. La Commissione europea, mediante tale proposta, si pone ambiziosi obiettivi di risparmio e di semplificazione: (I) la riduzione dei costi amministrativi, per un ammontare stimato in 15 miliardi di euro all'anno; (II) la diminuzione degli oneri burocratici; (III) il rispetto più agevole degli obblighi fiscali; (IV) l'efficientamento delle amministrazioni fiscali in tutta l'Unione.

Secondo la Commissione, il modello IVA europeo sostituirà le singole dichiarazioni nazionali permettendo alle imprese di uniformare nel nuovo schema le stesse informazioni di base da trasmettere entro le stesse scadenze in tutto il territorio comunitario, superando i rilevanti problemi di lingua presenti nelle attuali versioni nazionali.

La proposta verte sul contenuto, sulle modalità, sui termini di presentazione e di versamento nonché sulle correzioni della dichiarazione IVA standard.

In estrema sintesi, la proposta prevede quanto segue:

- **Periodo d'imposta.** È previsto che il periodo di imposta debba essere mensile per la generalità dei contribuenti (art. 252). Per le microimprese (cioè quelle con un fatturato fino a due milioni di euro), è stabilito un periodo d'imposta trimestrale. La proposta prevede anche una norma residuale in base alla quale gli Stati membri possono autorizzare periodi d'imposta più lunghi, in altri casi, purché la durata non sia superiore ad un anno.
- **Termine di presentazione della dichiarazione.** È stabilito come termine ultimo di presentazione quello del mese successivo al periodo di imposta, fatta salva la facoltà di proroga di un ulteriore mese.
- **Termini di versamento.** I termini di versamento dell'imposta devono coincidere con il momento della presentazione della dichiarazione, ovvero con il termine ultimo stabilito per la sua presentazione: al fine di armonizzare anche i termini di versamento dell'IVA, è soppressa la facoltà per gli Stati membri di prevedere termini di versamento differenti ovvero di richiedere acconti provvisori (art. 206).
- **Contenuto della dichiarazione.** La dichiarazione IVA standard, oggetto di proposta, semplifica le informazioni che le imprese devono fornire alle proprie amministrazioni finanziarie. È previsto, in particolare, che i contribuenti debbano obbligatoriamente compilare soltanto cinque caselle ed, in particolare:
 1. l'importo dell'imposta esigibile;
 2. l'importo della detrazione operata;
 3. l'importo netto dell'IVA da versare o da rimborsare;
 4. l'importo totale, al netto dell'IVA, delle operazioni per cui l'imposta è divenuta esigibile, compreso l'importo delle operazioni esenti;
 5. l'importo totale, al netto dell'IVA, delle operazioni in relazione alle quali si è operata la detrazione.

Accanto alle cinque caselle obbligatorie, la proposta stabilisce l'obbligo di compilazione anche di altre due voci, ma solo per un periodo transitorio che terminerà il 31 dicembre 2019:

1. l'importo totale delle cessioni di beni di cui all'articolo 138 (cessioni intracomunitarie di beni);

2. l'importo totale, al netto dell'IVA, degli acquisti intracomunitari di beni o delle operazioni assimilate.

Oltre a questo contenuto minimo obbligatorio, la proposta prevede che gli Stati membri abbiano un margine di discrezionalità per richiedere un numero di informazioni aggiuntive predefinite (paragrafi 1, 2 e 3 dell'art. 251), fino ad un massimo di ventuno⁷; in tal caso, gli Stati membri avranno, contestualmente, l'obbligo di informare il comitato istituito ai sensi dell'art. 58 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio⁸ in merito alle misure legislative nazionali adottate per gli elementi aggiuntivi inseriti nella propria dichiarazione IVA standard. E' inoltre conferita discrezionalità agli Stati membri nell'inserire informazioni necessarie per calcolare l'IVA esigibile e/o l'IVA detraibile afferente operazioni che rientrano in regimi speciali IVA, diversi da quello ordinario, ovvero in presenza di regimi IVA particolari, specifici di singoli territori o regioni. Anche in tale ipotesi, è necessaria la preventiva informazione del comitato di cui sopra.

Pertanto, a regime, la dichiarazione IVA standard potrebbe contenere un massimo di 26 voci, più le eventuali due voci afferenti i regimi speciali.

⁷ In particolare, ai sensi del proposto nuovo art. 251 della direttiva IVA, le ulteriori informazioni che gli Stati membri possono esigere sono di seguito elencate.

- In relazione alle operazioni attive:

- a) l'imposta e l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi per ciascuna aliquota;
- b) l'importo totale delle cessioni di beni di cui all'articolo 138 per i periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2019;
- c) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle prestazioni di servizi, diversi dai servizi esenti da IVA nello Stato membro in cui l'operazione è imponibile, il cui destinatario è debitore dell'imposta a norma dell'articolo 196;
- d) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi non comprese alla lettera c) il cui destinatario è debitore dell'imposta;
- e) l'importo totale delle cessioni di beni di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b);
- f) l'importo totale di qualsiasi altra operazione non compresa nelle lettere da b) a e);
- g) l'imposta
 - i) sugli acquisti intracomunitari di beni, o sulle operazioni assimilate, a norma dell'articolo 21 o 22;
 - ii) sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi il cui destinatario è debitore dell'imposta;
 - iii) sull'importazione di beni qualora lo Stato membro si avvalga della facoltà di cui all'articolo 211, secondo comma.

- In relazione alle operazioni passive:

- a) l'imposta e l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi ricevute diverse da quelle di cui alle lettere da b) a g);
- b) l'importo totale, al netto dell'IVA, degli acquisti intracomunitari di beni o delle operazioni assimilate per i periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2019;
- c) l'imposta sugli acquisti intracomunitari di beni o sulle operazioni assimilate;
- d) l'imposta e l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi ricevute il cui destinatario è debitore dell'imposta a norma dell'articolo 199 o 199 bis o di una misura nazionale autorizzata in virtù dell'articolo 119 ter o 395;
- e) l'imposta e l'importo totale, al netto dell'IVA, delle prestazioni di servizi ricevute, diversi dai servizi esenti da IVA nello Stato membro in cui l'operazione è imponibile, il cui destinatario è debitore dell'imposta a norma dell'articolo 196;
- f) l'imposta e l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi non comprese nelle lettere c) e d) il cui destinatario è debitore dell'imposta;
- g) l'imposta e l'importo totale, al netto dell'IVA, delle importazioni di beni;
- h) eventuali rettifiche delle detrazioni secondo quanto previsto all'articolo 184.

⁸ Si tratta del Comitato permanente per la cooperazione amministrativa.

La proposta, inoltre, lascia massima discrezione agli Stati membri sulle modalità di dichiarazione delle operazioni degli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi e degli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa.

E', infine, prevista l'abrogazione dell'art. 261 della direttiva IVA, norma che attualmente consente agli Stati membri di istituire una dichiarazione IVA riepilogativa di tutte le operazioni effettuate nell'anno precedente.

Considerazioni generali

E' di tutta evidenza, ad una prima analisi superficiale, che la dichiarazione IVA standard, così come configurata dalla Commissione Europea rappresenterebbe potenzialmente una riforma sensazionale: si passerebbe, infatti, teoricamente, da una dichiarazione annuale IVA domestica, che conta centinaia di caselle, ad una dichiarazione che includerebbe un minimo di cinque fino ad un massimo di ventisei elementi informativi.

Un intervento di tale portata, di per sé, non può che riscuotere consenso, specie da parte delle imprese che operano in diversi Stati membri dell'Unione Europea, che potenzialmente dovrebbero essere più agevolate nelle intenzioni della Commissione Europea.

Si reputa tuttavia opportuno avanzare anche qualche osservazione, considerando il tema sotto altri punti di vista, non solo quella del mero contenuto informativo della dichiarazione IVA.

Un contenuto informativo ridotto all'osso potrebbe, paradossalmente, non fornire la semplificazione auspicabile, tenendo conto che i contribuenti devono effettuare tutti i necessari calcoli per liquidare correttamente l'imposta. Si pensi, ad esempio, al fatto che la dichiarazione IVA standard nella sua versione "base" limitata alle sole cinque caselle non contiene neppure la distinzione per aliquota delle operazioni attive e passive (tali informazioni possono, tuttavia, essere richieste dagli Stati membri nell'ambito delle ulteriori ventuno): c'è da chiedersi se questa sia davvero una semplificazione per le imprese, considerato che resta ferma comunque la necessità di tenere conto di detta distinzione per determinare l'imposta dovuta o a credito?

E ancora: se la legge istituisce un "regime premiale" subordinatamente alla circostanza che i contribuenti pongano in essere determinati comportamenti, fra cui l'indicazione degli estremi dei rapporti finanziari nella dichiarazione annuale dell'IVA, l'Amministrazione finanziaria non è forse obbligata a tenerne conto nel predisporre il modello? Sfrattare queste informazioni dalla dichiarazione annuale IVA e domiciliarle altrove sarebbe davvero semplificatorio?

La proposta pone quindi alcune serie questioni circa i possibili effetti che l'introduzione della dichiarazione standard avrebbe per l'ordinamento italiano, che di seguito cercherò di affrontare.

Nuova periodicità e suoi presumibili effetti

Attualmente, in Italia, la dichiarazione IVA è presentata una volta all'anno ed ha natura non solo di "riepilogo" delle informazioni contabili che hanno condotto a determinare l'entità dei versamenti d'imposta periodici effettuati nel corso dell'anno di riferimento ovvero delle eccedenze di credito, ma ha anche una

finalità di controllo (si pensi, ad esempio, ai quadri relativi alla liquidazione IVA di gruppo oppure a quello sulle opzioni e revoche). A fronte di ciò, l'IVA è invece liquidata dai contribuenti con cadenza mensile o trimestrale, in base al volume d'affari realizzato. Il quadro degli adempimenti IVA italiano si caratterizza, quindi, per l'assenza della dichiarazione collegata al periodo di liquidazione dell'imposta.

Merita ricordare che, sebbene la direttiva IVA non fornisca espressamente la definizione di "periodo d'imposta", dalle sue disposizioni si desume che tale nozione designa l'arco temporale con riferimento al quale il soggetto passivo esegue la liquidazione dell'imposta, sulla base delle operazioni imputabili al periodo, effettua il relativo pagamento, se dovuto, e presenta la corrispondente dichiarazione. In base a ciò, la pressoché totalità degli Stati membri, con l'eccezione dell'Italia, richiede ai soggetti passivi la presentazione della dichiarazione IVA "periodica", con frequenza corrispondente al periodo d'imposta, generalmente variabile fra uno, due o tre mesi, in qualche caso sei mesi, in genere in funzione dell'entità del fatturato del contribuente, nonché l'esecuzione del pagamento dell'imposta che risulta dovuta da tale dichiarazione.

In Italia, invece, la dichiarazione periodica - mensile, trimestrale o semestrale - è stata soppressa nel 1979 e sostituita, per tutti i contribuenti, dalla (sola) dichiarazione annuale. Reintrodotta nel 1999, la dichiarazione periodica è stata nuovamente soppressa dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, che ha però contestualmente istituito l'obbligo della comunicazione annuale dati, da presentare entro la fine del mese di febbraio dell'anno successivo.

Considerato l'attuale assetto degli obblighi dichiarativi, la proposta della Commissione Europea inciderebbe in modo molto profondo: in sostanza, infatti, la dichiarazione IVA con cadenza annuale non sarebbe più presentabile; i contribuenti sarebbero, invece, obbligati a presentare dichiarazioni mensili e trimestrali (per i soggetti con volume d'affari fino a 2 milioni di euro).

Merita osservare che la proposta consente ancora agli Stati membri di definire periodi d'imposta più lunghi, purché di durata non superiore a un anno; tale possibilità è però prevista "in altri casi". Si tratta quindi di una ipotesi solo residuale e non generalizzata, come attualmente avviene in Italia; va inoltre rilevato che la proposta fa venir meno la possibilità per gli Stati membri di prevedere versamenti dell'imposta in acconto provvisori rispetto al momento in cui si presenta la dichiarazione IVA; giocoforza, pertanto, lo Stato italiano non potrà prevedere molti casi in cui il contribuente sarà autorizzato a presentare la dichiarazione IVA standard annualmente, per non compromettere i propri flussi di cassa e ridurre le ipotesi in cui potrà incassare la relativa imposta entro il termine del mese di gennaio o di febbraio successivo a quello a cui si riferisce la dichiarazione.

Va infine considerato che una maggiore frequenza di presentazione della dichiarazione IVA potrebbe avere, tuttavia, il pregio di favorire l'Amministrazione finanziaria nell'eseguire un più rapido riscontro tra i dati dichiarati e l'ammontare dei versamenti d'imposta eseguiti.

Contenuto informativo limitato e possibili conseguenze

Si è già detto, con riferimento al contenuto della dichiarazione IVA standard, che questa conterrà un numero limitato di richieste informative, da un minimo di cinque ad un massimo di ventisei, più un paio di eventuali ulteriori campi, in presenza di regimi speciali.

La dichiarazione IVA standard assume quindi i connotati di dichiarazione essenzialmente riepilogativa dei dati contabili utilizzati in sede di liquidazione dell'imposta. Tale dichiarazione, perde, invece la funzione di riepilogare le ulteriori informazioni utili ai fini del controllo – in senso molto lato - del contribuente, profilo che oggi connota la dichiarazione annuale IVA nazionale. Si tratta di dati essenziali, ai fini sia della applicazione di determinati regimi opzionali o consequenziali al compimento di determinate categorie di operazioni (ad. es. il pro rata), sia del monitoraggio del contribuente.

Se, pertanto, la proposta conduce alla scomparsa della dichiarazione IVA nella veste attuale e alla sua sostituzione con quattro o dodici dichiarazioni standard periodiche dal contenuto "leggero", è comunque da ritenere molto probabile che il contribuente sarà chiamato a fornire una serie di informazioni in grado di sostituire l'apparato informativo che verrebbe meno, non fosse altro per risolvere taluni problemi applicativi connessi alle peculiarità della legislazione italiana.

Invero va osservato come la proposta cerchi di ridimensionare questo rischio, introducendo una modifica del secondo paragrafo dell'articolo 273 della direttiva IVA, finalizzato ad evitare che gli Stati membri impongano obblighi in materia di dichiarazione IVA standard supplementari⁹; tale modifica normativa, la cui interpretazione e portata andrebbe meglio chiarita, ad una analisi letterale sembrerebbe tuttavia in grado di lasciare margini agli Stati membri, circa la facoltà di "stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera¹⁰".

Gli Stati membri rimangono quindi legittimati ad introdurre obblighi informativi ritenuti necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni.

E' questo pertanto il profilo maggiormente controverso della proposta: il rischio di redigere e comunicare documenti periodici - ulteriori rispetto alle singole dichiarazioni standard - potrebbe determinare un aggravio per le imprese in termini di adempimenti, tutto ciò a discapito dell'obiettivo stesso della proposta che, invece, è proprio quello della semplificazione. Tale considerazione induce ad una valutazione prudente non tanto della proposta della Commissione, le cui finalità Confindustria sposa appieno, quanto soprattutto di come questa potrà essere concretamente attuata nel nostro ordinamento.

Al fine di pervenire ad una vera e tangibile semplificazione degli adempimenti è quindi indispensabile che, qualora la proposta in esame trovi accoglimento, eventuali ulteriori obblighi ulteriori e diversi rispetto a quello della dichiarazione annuale, abbiano un contenuto il più possibile semplificato.

Ulteriori effetti tecnico/operativi della proposta

La presentazione periodica della dichiarazione in luogo di quella annuale genera rilevanti effetti di ordine tecnico/applicativo legati alla fisionomia di alcune regole presenti nel nostro ordinamento IVA.

⁹ In particolare, il nuovo secondo paragrafo dell'art. 273, prevede che "Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi in materia di fatturazione e di dichiarazione IVA standard supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3 e al capo 5, sezione 1."

¹⁰ Si tratta del primo paragrafo dell'art. 273 della direttiva IVA, per il quale la proposta non prevede modifiche.

Un esempio eclatante è quello relativo al calcolo del pro rata che l'art. 19-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) prevede su base annuale e per il quale la dichiarazione IVA annuale assume ruolo cruciale

Per i contribuenti che effettuano sia operazioni imponibili, che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività esenti, per le quali tale diritto è escluso, l'art. 19 del decreto IVA prevede un diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti in termini proporzionali. In tale ipotesi, dunque, la percentuale di detrazione è determinata con periodicità annuale e dunque in sede di dichiarazione, quando il contribuente conosce l'esatto ammontare delle operazioni poste in essere nell'anno precedente, in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti. Tale meccanismo, tuttavia, deve essere provvisoriamente applicato anche nelle liquidazioni periodiche dove, poiché il soggetto passivo non conosce l'importo delle operazioni imponibili e di quelle esenti relative all'anno in corso e, quindi, non può calcolare l'esatta percentuale di detraibilità secondo le modalità sopra descritte, applica quest'ultima in via provvisoria in base ai dati relativi all'anno precedente. Con la dichiarazione annuale, infine, quando è noto l'esatto ammontare di operazioni imponibili ed esenti realizzate, gli importi provvisori vengono rettificati.

Il sistema ipotizzato nella proposta, caratterizzato dalla presenza di molteplici dichiarazioni periodiche, sembra rendere più complesso questo meccanismo.

Analoghe considerazioni valgono per gli istituti connessi alla rettifica della detrazione che assumono quale parametro di riferimento l'anno solare. Appare intuitivo che non si possa richiedere alle imprese, periodicamente (ovvero nell'ambito dei singoli periodi d'imposta), una revisione delle percentuali di detraibilità dell'imposta. D'altra parte è la stessa direttiva IVA (art. 184 e ss.) ad indicare l'anno solare come periodo di "tutela fiscale" di riferimento per la rettifica della detrazione.

Questioni operative si pongono anche con riferimento al controllo dei soggetti che effettuano la liquidazione IVA di gruppo, di cui all'art. 73, commi 3 e 4 del decreto IVA, in quanto l'adeguamento della dichiarazione IVA standard ai tratti peculiari di tale istituto appare tutt'altro che facile.

Il modello dichiarativo relativo al regime della liquidazione IVA di gruppo ha la duplice funzione di rendere manifesta la volontà delle controllate di aderire alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo e di attestare la sussistenza dei requisiti richiesti alle società che partecipano alla compensazione dell'imposta dovuta. Tale modello deve essere presentato anche dagli enti e dalle società controllanti al fine di comunicare le variazioni intervenute e quelle relative ai dati da rendere noti in occasione della presentazione della dichiarazione di adesione.

Appare del tutto evidente, quindi, come sia complicato far confluire tutte queste informazioni in una dichiarazione caratterizzata da uno spazio ridotto, dal contenuto fortemente standardizzato e incapace di accogliere dati che eccedono i riquadri a disposizione.

Anche questi problemi di coordinamento tra normativa nazionale e proposta comunitaria, inducono a ritenere che accanto alle dichiarazioni IVA standard, l'amministrazione fiscale italiana sia indotta a richiedere ulteriori informazioni, istituendo specifici ed ulteriori obblighi.

In chiave comunitaria è presumibile che problemi simili possano riguardare anche l'istituto del gruppo IVA (art. 11 della direttiva IVA), i cui principi generali per il suo recepimento anche nell'ordinamento domestico sono stati dettati dalla recente legge delega di riforma fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23).

Merita osservare inoltre che la proposta presenta anche delle prospettive interessanti sul lato della possibilità di richiedere con più facilità il rimborso dei crediti IVA, che sarebbe correlato alla presentazione della dichiarazione mensile (o trimestrale) e non più alla dichiarazione annuale (o all'istanza trimestrale); sotto questo profilo, la proposta di direttiva stabilisce che *"qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite"*.

Sul piano sistematico, infine, la previsione della presentazione della dichiarazione IVA standard con frequenza mensile o trimestrale comporta la necessità di effettuare alcune riflessioni sugli effetti legati alle procedure di accertamento e ai termini decadenziali. Si osserva, per inciso, che ai termini di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo al momento in cui l'operazione viene effettuata, è ancorato altresì il termine entro cui il contribuente può esercitare il diritto di detrazione dell'imposta; con il proposto assetto dichiarativo, il Legislatore dovrà considerare anche questo elemento.

Problemi analoghi si pongono con riferimento alla possibilità di emendare la dichiarazione e sarà, pertanto, necessario un coordinamento normativo tra le eventuali nuove tempistiche sulla presentazione della dichiarazione IVA standard e le regole sulla presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, commi 8 e 8-bis del DPR 22 luglio 1998, n. 322¹¹, richiamato dall'art. 8, comma 6 del medesimo DPR n. 322 del 1998.

Sempre con riferimento alle problematiche connesse all'accertamento e alla possibilità di correggere i versamenti d'imposta e le dichiarazioni presentate, non può non trascurarsi il tema del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472¹².

A nostro avviso, qualora dovesse essere recepita la proposta, è necessario garantire un periodo per effettuare il ravvedimento che sia uguale a quello ad oggi in vigore.

Problemi simili a quelli dell'accertamento, si pongono anche con riferimento alle norme penali tributarie, disciplinate dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Anche in tal caso (a prescindere dai reati di emissione od

¹¹ Per effetto di queste norme, la dichiarazione IVA annuale può essere integrata o rettificata per correggere errori od omissioni mediante una successiva dichiarazione da presentare: I) entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, se a favore del contribuente; II) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria, se a favore dell'amministrazione finanziaria.

¹² Tale disposizione stabilisce che *"1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:*

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione".

utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, così come da quelli “svincolati” dai versamenti e dalla dichiarazione), la fattispecie tipica è incentrata sulle dichiarazioni annuali, così come le soglie quantitative assumono rilevanza con riferimento a “ciascun periodo d’imposta”.

Appare evidente, che, nel momento in cui la dichiarazione non sarà più annuale, così come il periodo d’imposta diverrà il mese o il trimestre, occorrerà una radicale modifica delle norme contenute nel menzionato decreto.

Conseguentemente, qualora la proposta di direttiva fosse accolta, la disciplina nazionale in materia di accertamento e di reati tributari andrebbe rivisitata.

Conclusioni

La proposta della Commissione Europea è finalizzata a realizzare un’ambiziosa semplificazione e applicazione uniforme dell’obbligo di presentazione della dichiarazione IVA; questo obiettivo non può non trovare il favore di Confindustria, che è costantemente impegnata per promuovere la semplificazione delle procedure burocratiche a tutti i livelli e quindi in particolar modo nell’ambito fiscale.

E’ evidente, tuttavia, che la previsione di una dichiarazione IVA standard non può che essere accompagnata da una parallela armonizzazione degli altri obblighi comunitari relativi all’imposta (es. adempimenti in materia di elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, comunicazioni periodiche all’amministrazione finanziaria, quali elenchi clienti e fornitori, ecc), altrimenti si rischierebbe di vanificare gran parte delle finalità cui la proposta mira.

La spinta alla razionalizzazione e applicazione uniforme degli adempimenti fiscali non può però prescindere da una semplificazione delle regole - sia comunitarie sia nazionali - che presiedono al funzionamento dell’imposta. Ed infatti la numerosità delle informazioni richieste dall’attuale dichiarazione è una conseguenza del complesso quadro normativo di riferimento: dunque, in mancanza di una razionalizzazione della normativa applicabile, la diminuzione delle informazioni richieste può determinare addirittura un effetto negativo laddove venga imposto l’obbligo di accorpare più dati in un documento dal contenuto limitato, con la conseguenza, da un lato, di vedere vanificate le esigenze di semplificazione per i contribuenti e, dall’altro, di una maggiore difficoltà di controllo per l’Amministrazione finanziaria.

Pertanto, pur nella consapevolezza di tutte le implicazioni e le problematiche tecniche che la proposta comporta per essere adattata alle peculiarità dell’ordinamento nazionale – sulle quali, come detto, molteplici sono le riflessioni da condurre - la proposta e la sua eventuale adozione possono rappresentare un utile momento di confronto con l’Amministrazione finanziaria italiana e con tutti gli interlocutori istituzionali per una revisione complessiva degli assetti dichiarativi e comunicativi (e, quindi, degli adempimenti che connotano la *compliance* IVA) attualmente vigenti, per ridefinirli, una volta per tutte, in modo stabile e con chiarezza di obiettivi.