

COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE

COM(94) 471 def.

Bruxelles, 03.11.1994

COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO E AL PARLAMENTO EUROPEO

**Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto:
modalità d'imposizione delle operazioni effettuate
da soggetti passivi non residenti**

RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO E AL PARLAMENTO EUROPEO.

**SISTEMA COMUNE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO :
MODALITÀ D'IMPOSIZIONE DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE
DA SOGGETTI PASSIVI NON RESIDENTI.**

I. Introduzione

1. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in vigore dall'adozione della sesta direttiva¹, è stato modificato dal 1° gennaio 1993 per assicurare l'abolizione dei controlli alle frontiere interne della Comunità. Con l'introduzione del regime transitorio d'imposizione degli scambi fra Stati membri², le operazioni intracomunitarie non sono più trattate alla stregua di importazioni/esportazioni. Questo cambiamento fondamentale delle modalità d'imposizione degli scambi intracomunitari è intervenuto nel quadro dei principi generali stabiliti dalla sesta direttiva in materia di luogo d'imposizione delle operazioni.
2. I criteri che permettono di determinare il luogo delle operazioni imponibili e quindi il luogo dove devono essere assolti gli obblighi di dichiarazione e il pagamento dell'imposta, prendono raramente in considerazione il luogo di stabilimento del fornitore. È quindi possibile che gli operatori debbano assolvere tali obblighi in Stati membri nei quali non sono stabiliti: essi devono in particolare iscriversi all'IVA e presentarvi le dichiarazioni periodiche. Spesso questi obblighi devono essere assolti tramite un rappresentante fiscale, e gli operatori considerano questa procedura una difficoltà seria ed eccessivamente onerosa.
3. La diversità delle modalità d'imposizione adottate dagli Stati membri per le operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti è stata denunciata come fonte di grande complessità per gli operatori soltanto alla vigilia dell'instaurazione del regime transitorio dell'IVA; tali difficoltà non sono tuttavia nuove né derivano dai principi stabiliti per l'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni.

¹ Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, GU L 145, del 13.6.1977, pag. 1, modificata da ultimo dalla direttiva 94/5/CE del 14 febbraio 1994, GU L 60 del 3.3.1994, pag. 16.

² Direttiva 91/680/CEE del 16 dicembre 1991, GU L 376 del 31.12.1991, pag. 1.

4. Per apportare soluzioni adeguate, al momento dell'adozione della direttiva 92/111/CEE³ la Commissione si è impegnata a presentare al Consiglio, sulla base delle informazioni comunicate dagli Stati membri, una relazione sulle modalità di attuazione della nozione di rappresentante fiscale e, se necessario, proposte per armonizzare le normative in materia. Gli Stati membri da parte loro erano tenuti, fino alla presentazione della relazione e delle eventuali proposte, a prendere tutti i provvedimenti necessari per garantire un'applicazione semplice e corretta delle disposizioni relative alla designazione di un rappresentante fiscale.
5. I lavori preparatori all'elaborazione della relazione hanno presto confermato che la rappresentanza fiscale non era che un aspetto del problema più generale della determinazione del debitore dell'imposta, e che soltanto uno studio particolareggiato di questa nozione avrebbe permesso di trovare soluzioni veramente rispondenti alle preoccupazioni degli operatori.
6. Alla luce delle disposizioni comunitarie in vigore (sesta direttiva IVA: articoli 21 e 22 sul debitore dell'imposta e i suoi obblighi), sono state quindi esaminate le modalità d'imposizione previste dalle legislazioni degli Stati membri per circoscrivere meglio l'origine e la portata delle difficoltà lamentate dagli operatori e trovare così gli strumenti di risposta più adeguati.
7. L'esito di questi lavori figura in dettaglio nella relazione allegata alla presente comunicazione. Inoltre la sintesi dell'analisi delle legislazioni nazionali, premessa necessaria all'elaborazione della relazione, è disponibile sotto forma di documento di lavoro dei servizi della Commissione (XXI/1803/94).

³ Direttiva 92/111/CEE del 14 dicembre 1992, GU L 384 del 30.12.1992, pag. 47.

II. Le difficoltà degli operatori non residenti

8. Le principali difficoltà riscontrate dai soggetti passivi nell'effettuare operazioni in uno Stato membro nel quale non sono residenti, riguardano:

- la determinazione del debitore dell'imposta. Una stessa categoria di operazioni è disciplinata da disposizioni che differiscono secondo gli Stati membri; inoltre per le operazioni effettuate all'interno di uno Stato membro, il debitore dell'imposta varia secondo il tipo d'operazione;
- la natura e la portata degli obblighi del debitore d'imposta. Lo stesso debitore ha obblighi diversi secondo lo Stato membro o, in uno stesso Stato membro, secondo il tipo d'operazione imponibile effettuata;
- la grande diversità di accezione della nozione di rappresentante fiscale, il cui ruolo ed obblighi variano notevolmente da uno Stato membro ad un altro;
- l'onere e il costo di tali obblighi, in particolare per le piccole e medie imprese.

9. Tali difficoltà dipendono dal fatto che gli Stati membri fanno largo uso delle opzioni loro offerte dalla sesta direttiva per determinare il debitore dell'imposta, senza però che le scelte così operate garantiscano ai soggetti passivi non residenti un trattamento semplice e coerente di tutte le operazioni da essi effettuate.

III. Il quadro giuridico comunitario

10. Le disposizioni della sesta direttiva sono costruite sui seguenti meccanismi:

- una sola persona ha qualità di debitore dell'imposta dovuta per una determinata operazione imponibile;
- gli obblighi dichiarativi connessi alla realizzazione dell'operazione imponibile sono unicamente a carico della persona che ha la qualità di debitore dell'imposta;

- l'obbligo di pagamento è, di regola, a carico del debitore d'imposta. Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di prevedere che un'altra persona sia responsabile in solido con il debitore d'imposta del pagamento dell'imposta dovuta: l'obbligo a carico del codebitore solidale è esclusivamente quello di pagare l'imposta dovuta, gli altri obblighi rimangono a carico del debitore.
11. Il debitore dell'imposta è di regola il soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile, sia esso residente o no nel paese. Non vi sono eccezioni alla regola generale se non per le operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti: può essere debitore dell'imposta in luogo e vece del soggetto passivo non residente un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione (destinatario di una cessione di beni o di una prestazione di servizi).
12. La sesta direttiva elenca tassativamente i casi e le condizioni alle quali il debitore dell'imposta è il destinatario (operazioni triangolari, servizi immateriali, trasporti intracomunitari di beni e relativi servizi accessori, servizi degli intermediari). Tali deroghe evitano agli operatori l'obbligo di registrarsi ai fini dell'IVA e di assolvere obblighi dichiarativi in Stati membri in cui non sono residenti. Inoltre non devono far fronte al principale inconveniente della designazione del destinatario come debitore d'imposta, non devono cioè ricorrere alle procedure di rimborso previste dall'ottava⁴ e dalla tredicesima⁵ direttiva. Per realizzare tali operazioni, infatti, i soggetti passivi non effettuano, in generale, nessun acquisto gravato da imposta nello Stato membro in cui le loro operazioni sono assoggettate all'imposta.
13. Per tutte le altre operazioni, la designazione come debitore d'imposta di una persona diversa dal soggetto passivo non residente, segnatamente l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale, risulta unicamente dall'esercizio, da parte degli Stati membri, di una facoltà riconosciuta dalla sesta direttiva.

⁴ Direttiva 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979, GU L 331 del 27.12.1979, pag. 11.

⁵ Direttiva 86/560/CEE del 17 novembre 1986, GU L 326 del 26.11.1986, pag. 40.

IV. Il malinteso sulla nozione di debitore d'imposta

14. Quando il debitore dell'imposta dovuta sulle operazioni imponibili effettuate è lo stesso soggetto passivo, questi è tenuto ad assolvere gli obblighi di dichiarazione e di pagamento connessi alla realizzazione di dette operazioni. Pertanto, il controllo della corretta applicazione dell'imposta è esercitato direttamente presso la persona che detiene tutti i dati relativi allo svolgimento dell'operazione. Il fatto di nominare come debitore d'imposta (rappresentante fiscale o destinatario dell'operazione) una persona diversa dal soggetto passivo non residente cambia notevolmente non solo la situazione degli operatori quanto ai loro obblighi dichiarativi, ma anche gli strumenti di controllo a disposizione delle amministrazioni degli Stati membri.
15. La designazione come debitore dell'imposta di una persona diversa dal soggetto passivo per gli operatori ha le seguenti conseguenze:
- la qualità di debitore d'imposta è completamente "trasferita" dal soggetto passivo a quest'altra persona;
 - gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta sono unicamente a carico di quest'altra persona;
 - se è prevista un'obbligazione in solido per il pagamento dell'imposta dovuta, tale obbligazione può essere posta unicamente a carico di una persona diversa dal soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile.
16. Inoltre, il ricorso ad una persona diversa dal soggetto passivo non residente quale debitore dell'imposta non necessariamente garantisce, come si vorrebbe, alle amministrazioni nazionali il controllo e il recupero dell'imposta. La designazione di un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta, ad esempio, ha i seguenti limiti:
- il rappresentante fiscale dipende necessariamente dalle informazioni che gli sono fornite dal soggetto passivo non residente. L'estendere la sua responsabilità a tutte le operazioni effettuate dal soggetto passivo non residente ha un'efficacia molto limitata sotto il profilo del controllo, ma aumenta notevolmente il costo a carico del soggetto passivo non residente: il rappresentante ripercuote finanziariamente sul cliente il rischio di una sua eventuale responsabilità;

- per di più, la contabilità tenuta dal rappresentante fiscale per le operazioni effettuate dal soggetto passivo non residente è parziale e non offre tutti i dati necessari all'esercizio del controllo. I dati complementari sono disponibili unicamente presso il soggetto passivo che ha effettuato l'operazione;
- infine, poiché il ricorso ad un rappresentante fiscale toglie al soggetto passivo la qualità di debitore d'imposta, l'amministrazione si priva dei mezzi di cooperazione amministrativa in materia di assistenza al recupero.

V. La rappresentanza fiscale: una risposta inadeguata

17. Le amministrazioni tributarie giustificano il ricorso alla rappresentanza fiscale adducendo motivi di efficacia del controllo e di certezza del recupero dell'imposta. Esse ritengono infatti di riuscire così ad avere gli strumenti, giuridici e pratici, di cui non potrebbero disporre se si rivolgessero direttamente all'operatore non residente.
18. Il diritto comunitario offre degli strumenti giuridici che permettono appunto di rispondere alle preoccupazioni espresse dagli Stati membri:
 - la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto⁶,
 - il regolamento (CEE) n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette⁷,
 - la direttiva 76/308/CEE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti⁸.
19. Data l'importanza che occorre attribuire al recupero dell'imposta, la Commissione presta particolare attenzione al corretto funzionamento di dette disposizioni onde garantirne, o rafforzarne, l'efficacia.

⁶ Direttiva del 19 dicembre 1977, GU L 336 del 27.12.1977, pag. 15, modificata da ultimo dagli atti relativi all'adesione del Regno di Spagna e della Repubblica portoghese alle Comunità europee, GU L 302 del 15.11.1985, pag. 1.

⁷ Regolamento del 27 gennaio 1992, GU L 24 del 1° febbraio 1992, pag. 1.

⁸ Direttiva del 15 marzo 1976, GU L 73 del 19.3.1976, pag. 18, modificata da ultimo dalla direttiva 92/108/CEE, GU L 390 del 31.12.1992, pag. 124.

20. Questi strumenti comunitari di cooperazione amministrativa e di reciproca assistenza fra Stati membri offrono una risposta appropriata alle condizioni particolari del controllo e del recupero dell'imposta dovuta da un operatore non residente. L'obbligo dei soggetti passivi non residenti di nominare un rappresentante fiscale non è quindi sistematicamente giustificato. Al contrario, l'abolizione di quest'obbligo non riduce le possibilità del controllo delle operazioni effettuate da un soggetto passivo non residente.
21. Per gli operatori l'abolizione dell'obbligo di designare un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta in luogo e vece loro permette di ridurre il costo delle operazioni da essi effettuate in Stati membri in cui non sono stabiliti. Questa abolizione inoltre non osta alla possibilità di ricorrere ad un mandatario fiscale, che mette a disposizione dei soggetti passivi non residenti la propria esperienza delle strutture e delle procedure amministrative locali evitando loro i problemi linguistici, ma che non è tenuto, a proprio nome, di pronte all'amministrazione, agli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta, da doche non possiede la qualità di debitore d'imposta.
22. Infatti gli Stati membri permettono ai soggetti passivi residenti nel loro territorio di ricorrere ad un mandatario per l'adempimento dei loro obblighi fiscali. Tale facoltà dev'essere accordata alle stesse condizioni ai soggetti passivi non residenti. In tal modo, quando effettua operazioni imponibili in uno Stato membro in cui non è residente, il soggetto passivo può optare per una delle seguenti soluzioni:
- assolvere egli stesso gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta dovuta,
 - affidare l'adempimento di tali obblighi ad un mandatario che agisce per conto del mandante nei confronti dell'amministrazione tributaria.

VI. Prospettive

23. Le difficoltà riscontrate dagli operatori non residenti hanno origine fondamentalmente nella diversità delle disposizioni adottate dagli Stati membri per la determinazione del debitore dell'IVA. Tale diversità dipende soprattutto da un'ampia utilizzazione, da parte degli Stati membri, delle opzioni loro offerte dalla sesta direttiva. In tale contesto, un'applicazione più sistematica del principio secondo cui il debitore dell'imposta è il soggetto passivo stesso costituisce, di per sé, un mezzo di semplificazione.
24. Ogni estensione della designazione del destinatario quale debitore d'imposta, oltre ai casi tassativamente previsti dalla direttiva (operazioni triangolari, prestazioni di servizi immateriali, trasporti intracomunitari di beni e relative prestazioni accessorie, servizi degli intermediari), dev'essere evitata in quanto:
- obbligherebbe i soggetti passivi a ricorrere alle procedure di rimborso per esercitare i loro diritti a deduzione,
 - infrangerebbe il principio di neutralità dell'imposizione applicando l'imposta in modo diverso a seconda che il fornitore sia o non sia stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta: i meccanismi per cui l'imposta è fatturata dal fornitore e poi dedotta dal cliente si applicherebbero unicamente alle operazioni effettuate da un soggetto passivo residente.
25. Il ricorso ad un rappresentante fiscale come debitore in luogo di un soggetto passivo non residente può costituire una soluzione soltanto se l'amministrazione tributaria non dispone di altri mezzi per il controllo ed il recupero dell'IVA. Ora il quadro giuridico comunitario in materia di cooperazione amministrativa e di assistenza reciproca offre agli Stati membri gli strumenti necessari al controllo e al recupero dell'imposta. La Commissione richiama l'attenzione degli Stati membri sul fatto che, con la designazione di una persona diversa dal soggetto passivo non residente quale debitore dell'imposta, si privano della possibilità di utilizzare gli strumenti giuridici comunitari in materia di cooperazione amministrativa e di assistenza reciproca.

26. La Commissione rileva che potranno derivare importanti semplificazioni dall'applicazione dei seguenti principi:

- provvedere a che vi sia un solo debitore d'imposta per operazione imponibile;
- applicare il più possibile il principio secondo cui l'imposta è dovuta dal soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile;
- di conseguenza, rinunciare a valersi sistematicamente della facoltà, offerta dall'articolo 21 della sesta direttiva, di designare il rappresentante fiscale o il destinatario come debitore dell'imposta, in luogo e vece del soggetto passivo non residente;
- permettere ai soggetti passivi non residenti di ricorrere ai servizi di un mandatario fiscale, alle stesse condizioni di quelle previste per i soggetti passivi residenti,
- infine impiegare tutte le misure in grado di garantire l'applicazione, più efficace possibile, degli strumenti giuridici comunitari di cooperazione amministrativa e d'assistenza reciproca.

Un'applicazione di tali orientamenti da parte di tutti gli Stati membri può ridurre l'eccessiva disparità delle modalità d'imposizione delle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti e risolvere le principali difficoltà riscontrate. Inoltre offre agli Stati membri le garanzie necessarie per il recupero e il controllo dell'imposta.

27. La Commissione sottolinea tuttavia che le aspettative degli operatori vanno al di là della sola questione del debitore dell'imposta: la realizzazione del mercato interno, ai loro occhi, deve assicurare un trattamento fiscale non differenziato a tutte le operazioni effettuate nella Comunità. Questa aspettativa non può però essere soddisfatta dati i principi su cui si basa l'attuale sistema comune dell'IVA per quanto riguarda la determinazione del luogo delle operazioni imponibili. Soltanto una sostanziale modifica di tali norme potrebbe dare una risposta completa ai problemi oggi incontrati dagli operatori: tale questione è al centro delle riflessioni da farsi nel contesto della preparazione del regime definitivo dell'IVA.

**RELAZIONE DELLA COMMISSIONE
AL CONSIGLIO E AL PARLAMENTO EUROPEO.**

**SISTEMA COMUNE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO :
MODALITÀ D'IMPOSIZIONE DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE
DA SOGGETTI PASSIVI NON RESIDENTI.**

INTRODUZIONE

Il mercato interno non è altro che l'attuazione del principio di libera circolazione dei beni, dei servizi, delle persone e dei capitali all'interno della Comunità. Per realizzarlo al 1° gennaio 1993 era necessario abolire le procedure amministrative applicate fino ad allora, per motivi essenzialmente fiscali, al passaggio di una frontiera interna. In materia di IVA, l'adozione del regime transitorio di imposizione degli scambi fra Stati membri ha permesso la definitiva abolizione di detti controlli e procedure, mantenendo per un periodo transitorio le norme di imposizione di dette operazioni all'aliquota e alle condizioni dello Stato membro di destinazione.

Per gli operatori economici la realizzazione dello spazio senza frontiere interne non soltanto deve assicurare agli scambi intracomunitari un trattamento fiscale equivalente a quello applicato alle transazioni interne in uno stesso Stato membro, ma deve anche ravvicinare il trattamento fiscale delle operazioni da essi effettuate in luoghi diversi del territorio comunitario.

Mentre per acquisti e vendite intracomunitari gli operatori hanno beneficiato delle opportunità offerte dall'abolizione dei controlli alle frontiere interne, sussistono ancora delle difficoltà per le operazioni soggette ad IVA che essi effettuano in uno Stato membro in cui non sono residenti. Tali difficoltà, di natura disparata, dipendono tutte dalla diversità delle disposizioni vigenti negli Stati membri: regime applicabile (aliquota d'imposta, condizioni e casi di esenzione, regimi particolari, ecc.); natura e portata degli obblighi di dichiarazione; persone soggette a tali obblighi; ecc.

Tali difficoltà non sono nuove: non dipendono infatti dal principio d'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni, ma sono la diretta conseguenza della realizzazione di operazioni di vendite imponibili in uno Stato membro in cui il fornitore non è stabilito. La questione della dichiarazione e del pagamento dell'imposta dovuta per operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti esisteva già prima del 1° gennaio 1993, ma per gli operatori sono sempre più gravosi gli obblighi e le procedure connessi alla realizzazione di operazioni imponibili in uno Stato membro in cui non sono residenti: le loro aspettative in questo campo sono all'altezza delle speranze che avevano posto nella realizzazione del mercato interno.

Soltanto nel corso del 1992 la diversità delle modalità di imposizione delle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti è stata denunciata come fonte di complessità per gli operatori. In particolare, le modalità di attuazione del concetto di rappresentanza fiscale sono state descritte in quell'occasione come molto onerose e particolarmente difficili da applicare, non trovandosi per alcuni operatori o per determinate operazioni una persona che ne accettasse la rappresentanza fiscale.

Poiché il Consiglio non ha accolto le proposte di modifica delle disposizioni della 6a direttiva⁽¹⁾ relative al debitore d'imposta, quando è stata adottata la direttiva 92/111/CEE ⁽²⁾, del Consiglio del 14 dicembre 1992, la Commissione si è impegnata a studiare la nozione di rappresentante fiscale e la sua applicazione da parte degli Stati membri. Ben presto si è constatato che la rappresentanza fiscale era soltanto un aspetto del problema più generale della determinazione del debitore dell'imposta, e che soltanto attraverso uno studio dettagliato del problema generale si sarebbe riusciti a cogliere veramente le preoccupazioni degli operatori.

Per tener fede all'impegno assunto, la Commissione ha preparato la presente relazione, che analizza in due tappe le disposizioni relative all'imposizione delle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti:

- studio delle disposizioni comunitarie per la determinazione del debitore d'imposta e degli obblighi a suo carico (titolo I);

(1) Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, g.u. n° L 145 del 13 giugno 1977, così come modificata da ultimo dalla direttiva 91/680/CEE del consiglio del 16 dicembre 1991, G.U.C.E. n° L 376 del 31 dicembre 1991.

(2) G. U. n° L 384 del 30 dicembre 1992

- identificazione delle difficoltà incontrate dagli operatori e presentazione dei mezzi con cui può essere semplificato il trattamento delle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti (titolo II).

Per la preparazione di questa relazione si è rivelata necessaria un'analisi delle legislazioni degli stati membri. La sintesi di questi lavori è disponibile sotto forma di un documento di lavoro dei servizi della Commissione.

Infine si osservi che alcune questioni non sono affrontate in relazione: così la questa nozione di IVA del luogo della sede di un soggetto passivo e gli sviluppi che seguono riguardano unicamente il debitore dell'imposta dovuta in regime interno (artt. 21, punto 1 e 22 della 6a direttiva) e non il debitore dell'imposta all'importazione (artt. 21, punto 2 e 23).

TITOLO I. IL QUADRO GIURIDICO COMUNITARIO

(1) Gli operatori economici che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili in uno Stato membro nel quale non sono residenti devono affrontare la questione della determinazione del soggetto che dovrà assolvere l'IVA e gli obblighi dichiarativi inerenti a tali operazioni.

(2) Nella 6a direttiva IVA la questione non è affrontata in quanto tale, ma trattata nel quadro generale delle disposizioni relative al luogo d'imposizione delle operazioni, al debitore d'imposta e agli obblighi dichiarativi di quest'ultimo. È nel presente titolo che vengono analizzate le suddette disposizioni, nella loro applicazione ai soggetti passivi che effettuano operazioni imponibili in Stati membri in cui non sono residenti.

(3) La determinazione del quadro giuridico comunitario in cui si iscrive la questione del debitore d'imposta è infatti la premessa necessaria per identificare la natura e l'origine delle difficoltà incontrate dagli operatori e dalle amministrazioni degli Stati membri.

(4) Il soggetto passivo che effettua operazioni imponibili in uno Stato membro in cui non è residente deve assolvervi gli obblighi ivi prescritti, sia esso residente in un solo altro Stato membro sia che disponga di un centro di attività in più altri Stati membri o che non abbia alcuna sede nella Comunità. Per scrupolo di semplificazione, alcuni degli esempi sotto illustrati richiamano unicamente il primo di questi tre casi, il che tuttavia non limita ad esso solo la portata delle conclusioni tratte.

(5) Inoltre, e sia esso residente o non residente all'interno della Comunità qualsiasi soggetto passivo ai sensi della 6a direttiva può dover far fronte alle disposizioni vigenti in territori terzi rispetto al sistema comune IVA, dal momento che effettua transazioni imponibili ai sensi delle legislazioni di detti territori terzi. Il solo riferimento fatto in questa sede ad operazioni effettuate fuori della Comunità⁽¹⁾ interviene ai fini della portata del diritto a deduzione di cui può beneficiare qualunque soggetto passivo ai fini dell'IVA all'interno della Comunità.

(1) La nozione di operazioni è qui intesa nel senso dato dalla 6a direttiva, ossia cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

CAPITOLO 1.

OPERAZIONI IMPONIBILI, DEBITORE D'IMPOSTA E OBBLIGHI DICHIARATIVI

(6) Per circoscrivere il problema del debitore d'imposta quando le operazioni imponibili sono effettuate da un soggetto passivo non residente nello Stato membro in cui le operazioni devono essere assoggettate all'imposta, occorre innanzitutto determinare:

- i casi in cui operazioni effettuate da un soggetto passivo sono imponibili in uno Stato membro in cui il soggetto passivo non è residente (parte 1);
- se un soggetto passivo che effettua operazioni in uno Stato membro in cui non è residente è necessariamente debitore d'imposta per dette operazioni, quali obblighi dichiarativi conseguono alla realizzazione, da parte di un soggetto passivo, di operazioni imponibili in uno Stato membro in cui questi non sia residente, ed eventualmente come si ripartiscono i diversi obblighi fra il soggetto passivo che effettua l'operazione e il debitore dell'imposta (parte 2);
- in quale misura la qualità di debitore d'imposta incide sulle modalità di esercizio del diritto a deduzione da parte del soggetto passivo (parte 3).

Parte 1. Operazioni imponibili e luogo delle operazioni imponibili

Operazioni imponibili

(7) Il campo d'applicazione dell'IVA è definito dall'articolo 2 della 6a direttiva: oltre alle importazioni di beni, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

(8) L'articolo 4 dà una definizione molto ampia di soggetto passivo. Infatti si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Lo stesso articolo indica che sono considerate attività economiche "tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate".

(9) La questione del luogo delle operazioni è richiamata nella definizione stessa dei concetti di base dell'IVA. La semplice lettura degli articoli 2 e 4 permette infatti di individuare le tre condizioni necessarie all'applicazione dell'imposta:

- l'attività esercitata, all'interno o all'esterno della Comunità, deve costituire un'attività economica che conferisce all'operatore la qualità di soggetto passivo;
- soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, nel quadro dell'attività economica che conferisce la qualità di soggetto passivo, entrano nel campo d'applicazione "materiale" dell'imposta;
- solo le operazioni effettuate all'interno di uno degli Stati membri costituiscono operazioni che entrano nel campo d'applicazione "territoriale" dell'imposta.

(10) Pertanto, un soggetto passivo è debitore d'imposta sulle operazioni effettuate soltanto nel limite del luogo di dette operazioni.

(11) I criteri per determinare il luogo delle operazioni sono enunciati dagli articoli 8 e 9 della direttiva. La nozione comune alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi è l'origine dei beni forniti e dei servizi resi. La nozione di origine è tuttavia definita in modo diverso per le due categorie di operazioni imponibili.

Luogo d'imposizione delle cessioni di beni

(12) Per quanto riguarda le cessioni di beni, il criterio con cui l'articolo 8 definisce l'origine dell'operazione è quello del luogo in cui si trovano i beni: il criterio della localizzazione IVA delle cessioni di beni non rimanda assolutamente al luogo di stabilimento del fornitore.

Luogo d'imposizione delle prestazioni di servizi

13) Per le prestazioni di servizi, l'origine del servizio coincide con il luogo di esecuzione della prestazione. Infatti il principio di localizzazione definito all'articolo 9, paragrafo 1 applica il criterio del luogo di stabilimento del prestatore, definito come "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 dei servizi viene resa". Quindi, se ci si attiene al principio, i casi nei quali un soggetto passivo prestatore di servizi dovrebbe applicare l'IVA in uno Stato membro in cui non è stabilito, dovrebbero essere eccezionali.

14) Il principio dettato all'articolo 9, paragrafo 1 ha però numerose eccezioni: luogo dove è situato un immobile (art. 9, par. 2, lettera a)), luogo di inizio del trasporto (art. 9, par. 2, lettera b)), luogo di esecuzione materiale (art. 9, par. 2, lettera c)) o luogo della sede del destinatario (art. 9, par. 2, lettera e)).

(15) Tutte queste eccezioni riducono la portata del principio di imposizione nel luogo di stabilimento del prestatore, fino a lasciarne soltanto un'applicazione minima e moltiplicare di conseguenza i casi in cui un soggetto passivo deve assoggettare all'imposta le sue prestazioni di servizi in uno Stato membro in cui non è stabilito.

Luogo d'imposizione e luogo di stabilimento

(16) La struttura attuale della 6a direttiva si basa sul principio della localizzazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nel luogo d'origine dei beni ceduti e dei servizi prestati. L'accezione che oggi si dà alla nozione di luogo d'origine non si confonde se non marginalmente con il luogo di stabilimento del soggetto passivo. Indipendentemente dagli altri motivi per cui sono state approvate dal Consiglio (imposizione nel luogo di consumo/utilizzazione effettiva per evitare i ricorsi a procedure di rimborso dell'imposta, necessità di controllo delle operazioni, principio applicato in materia di attribuzione del gettito dell'imposta, ecc.), queste disposizioni hanno come finalità principale quella di far sì che due operazioni, effettuate in condizioni identiche, siano soggette alle condizioni e all'aliquota d'imposta di un solo e stesso Stato membro indipendentemente dal fatto che il fornitore vi sia o non vi sia stabilito: vengono così neutralizzati i rischi di distorsione della concorrenza fra Stati membri e fra operatori, inerenti sia alle differenze fra aliquote IVA applicate, sia alle differenze di valutazione delle operazioni e delle spese che danno diritto a deduzione.

(17) I meccanismi d'imposizione previsti dal regime transitorio per gli scambi fra Stati membri non sono che un'estensione di queste norme per la neutralità delle condizioni di imposizione:

- la nozione di acquisto intracomunitario di beni corrisponde alla nozione di cessione di beni all'interno di uno Stato membro;
- il luogo d'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni conferisce il potere d'imposizione allo Stato membro che assoggetterebbe all'imposta lo stesso "acquisto" effettuato in regime interno;

- le due disposizioni non sono che mezzi per garantire l'imposizione all'aliquota e alle condizioni dello Stato membro di consumo/utilizzazione dei beni, conformemente alle scelte operate dal Consiglio. Esse producono tutti i loro effetti nel caso di acquisti effettuati da compratori che non hanno diritto a deduzione o che hanno diritto solo a deduzione parziale, e nel caso di acquisti di beni d'investimento o strumentali;
- infine, l'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni nel luogo d'arrivo del trasporto degli stessi non determina un luogo d'imposizione supplementare. Nel caso di acquisti destinati alla rivendita, il luogo d'arrivo del trasporto dei beni acquistati è necessariamente il luogo d'imposizione della cessione-rivendita dei beni (cfr. par. 12). Nel caso di acquisti di beni d'investimento, il luogo d'imposizione dell'acquisto è quello della loro utilizzazione.

(18) Se il luogo d'imposizione delle operazioni è indipendente da quello di stabilimento del fornitore soggetto passivo che esegue le operazioni, l'esecuzione di operazioni imponibili in uno Stato membro in cui il soggetto passivo non sia stabilito non gli conferisce sistematicamente la qualità di debitore dell'imposta: il nesso fra la natura dell'operazione eseguita, il soggetto debitore dell'imposta e gli obblighi connessi all'esecuzione di operazioni imponibili è esaminato nella parte seguente.

Parte 2. Operazioni imponibili, imposta dovuta e obblighi dichiarativi

Operazioni imponibili e soggetti debitori dell'imposta

(19) Un soggetto passivo è debitore di un'imposta sulle operazioni da esso effettuate nel limite del luogo di dette operazioni: infatti, è in funzione del luogo d'imposizione che occorre sapere:

- se il soggetto passivo è o non è stabilito nello Stato membro d'imposizione,
- quando il soggetto passivo non è stabilito nello Stato membro d'imposizione, chi è il debitore dell'imposta dovuta per tali operazioni.

(20) Pertanto, la determinazione del debitore dell'imposta avverrà in modo diverso a seconda che l'operatore che effettua l'operazione sia o non sia stabilito nello Stato membro d'imposizione dell'operazione. Il nesso fra il luogo di stabilimento e l'eventuale qualità di debitore d'imposta dell'operatore soggetto passivo è illustrato nello schema seguente.

IL SOGGETTO PASSIVO NON HA FISSATO:

- NÉ LA SEDE DELLA SUA ATTIVITÀ ECONOMICA,
- NÉ UN CENTRO DI ATTIVITÀ STABILE



IL SOGGETTO PASSIVO È CONSIDERATO STABILITO NEL PAESE IN CUI SI TROVA IL SUO DOMICILIO O LA SUA RESIDENZA ABITUALE



IL SOGGETTO PASSIVO HA FISSATO

- :- LA SEDE DELLA SUA ATTIVITÀ ECONOMICA,
- MA NON UN CENTRO DI ATTIVITÀ STABILE



IL SOGGETTO PASSIVO È STABILITO UNICAMENTE NEL PAESE DOVE SI TROVA LA SEDE DELLA SUA ATTIVITÀ ECONOMICA



IL SOGGETTO PASSIVO HA FISSATO:

- LA SEDE DELLA SUA ATTIVITÀ ECONOMICA,
- E CENTRI DI ATTIVITÀ STABILI



IL SOGGETTO PASSIVO È STABILITO:

- NEL PAESE DOVE SI TROVA LA SEDE DELLA SUA ATTIVITÀ ECONOMICA
- IN OGNUNO DEI PAESI DOVE SI TROVANO I SUOI CENTRI DI ATTIVITÀ STABILI



QUANDO EFFETTUA OPERAZIONI IMPONIBILI IN UNO STATO MEMBRO:

- SUL CUI TERRITORIO È STABILITO, IL SOGGETTO PASSIVO È IL DEBITORE D'IMPOSTA
- SUL CUI TERRITORIO NON È STABILITO, IL SOGGETTO PASSIVO È DI REGOLA IL DEBITORE D'IMPOSTA, TUTTAVIA PUÒ ESSERE DESIGNATA, COME DEBITORE D'IMPOSTA, UN'ALTRA PERSONA

(21) La qualità di debitore dell'imposta è determinata dall'articolo 21 della 6a direttiva. Questo articolo dà agli Stati membri alcune facoltà, in funzione della natura dell'operazione effettuata dal soggetto passivo non residente: dal ricorso a queste diverse facoltà risulta che un soggetto passivo che effettua operazioni in uno Stato membro nel quale non è stabilito, non è necessariamente debitore dell'imposta in quello Stato. I possibili debitori d'imposta, per categorie di operazioni effettuate da un soggetto passivo non residente, sono presentati nello schema che segue:

DEBITORE D'IMPOSTA	OPERAZIONI
SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE	- cessioni di beni⁽¹⁾ - prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 21, punto 1, lettera b) - acquisti intracomunitari di beni
RAPPRESENTANTE FISCALE DEL SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE	- cessioni di beni - prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 21, punto 1, lettera b) - acquisti intracomunitari di beni
DESTINATARIO DELL'OPERAZIONE	- prestazioni di servizi di cui all'art. 21, punto 1, lettera b) - cessioni di beni effettuate nel contesto di operazioni triangolari⁽¹⁾ - altre cessioni di beni - prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 21, punto 1, lettera b)

⁽¹⁾ Fatto salvo l'ultimo comma dell'art. 21, punto 1, lettera a).

Operazioni assoggettate all'imposta, operazioni esenti e qualità di debitore dell'imposta

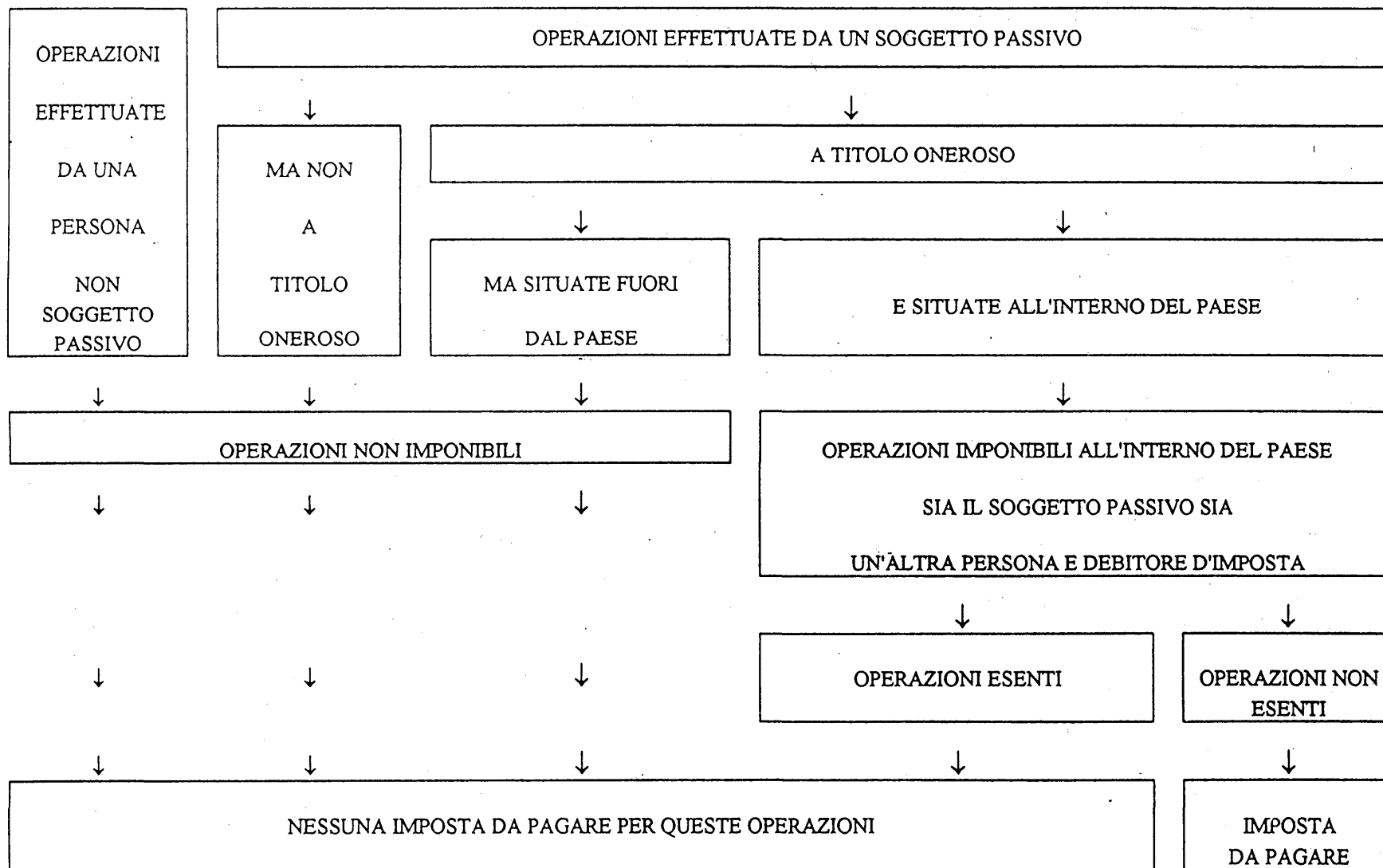
(22) L'articolo 2 della 6a direttiva definisce molto ampiamente le operazioni che rientrano nel campo d'applicazione dell'imposta, ma solo alcune di esse sono effettivamente assoggettate all'imposta e le altre beneficiano di esenzioni previste in particolare agli articoli da 13 a 16 e all'articolo 28 quater:

- per le operazioni non esenti è dovuta un'imposta di cui verrà richiesto il pagamento;
- per le operazioni esenti non è dovuta alcuna imposta, quindi non sarà richiesto nessun pagamento se l'esenzione è correttamente applicata.

(23) Ogni operazione imponibile, soggetta all'imposta o esente, ha necessariamente, se effettuata, un soggetto debitore, responsabile:

- della liquidazione dell'imposta dovuta per le operazioni non esenti,
- della prova delle condizioni dell'esenzione eventualmente applicata.

(24) Quanto precede è illustrato nello schema che segue.



Operazioni imponibili, debitore d'imposta e diritto a deduzione

(25) Il soggetto passivo che effettua operazioni imponibili ha diritto a dedurre l'imposta che grava sulle spese sostenute per la loro esecuzione, purché tali operazioni siano assoggettate all'imposta o esenti in applicazione degli articoli 15, 16 o 28 quater. Il diritto a deduzione interviene indipendentemente dal luogo di stabilimento del soggetto passivo, dal luogo delle operazioni e dal soggetto debitore d'imposta (il soggetto passivo stesso, un suo rappresentante fiscale o il destinatario).

(26) Viceversa, le modalità secondo le quali il soggetto passivo esercita il diritto a deduzione dipendono dal fatto che quest'ultimo sia stabilito o sia debitore di un'imposta nello Stato membro in cui deve essere operata la deduzione:

- il soggetto passivo che è stabilito o che è debitore d'imposta nello Stato membro in cui gli è fatturata l'IVA, può recuperarla imputandola direttamente sulle sue dichiarazioni periodiche IVA,
- il soggetto passivo che non è stabilito né debitore d'imposta nello Stato membro in cui gli è fatturata l'IVA può recuperarla unicamente chiedendone il rimborso.

Operazioni imponibili e obblighi dichiarativi

(27) Un soggetto passivo che ha obblighi dichiarativi in uno Stato membro dove non è stabilito soltanto se vi è debitore d'imposta resta, in qualsiasi caso, tenuto ai medesimi obblighi nello Stato membro in cui è stabilito per tutte le sue operazioni imponibili qualunque ne sia il luogo e il soggetto debitore d'imposta: tali obblighi gli consentono infatti di esercitare il suo diritto a deduzione nel luogo dove è stabilito.

(28) Per capire meglio la questione del luogo degli obblighi dichiarativi, si prenda il seguente esempio:

- un soggetto passivo A è stabilito nello Stato membro 1 (SM 1) e non stabilito nello Stato membro 2 (SM 2)
- un soggetto passivo B è stabilito in SM 2
- il soggetto passivo A effettua una prestazione di servizi imponibile in SM 2 di cui B è il destinatario.

1° CASO

A è il debitore dell'imposta in SM2 e la prestazione non è esente.

Quale debitore dell'imposta, A dovrà dichiarare l'operazione e liquidare l'IVA in SM 2. Dovrà inoltre dichiarare in SM1 che effettua operazioni imponibili in SM2.

2° CASO

A è il debitore dell'imposta in SM 2 e la prestazione è esente.

A deve dichiarare in SM 2 che effettua un'operazione esente a meno che non sia dispensato da dichiarazione quale soggetto passivo che esegue soltanto operazioni esenti.

Dovrà ugualmente dichiarare in SM 1 che egli ha effettivamente un'operazione imponibile ma esente in SM 2.

3° CASO

B è il debitore dell'imposta in SM 2 e la prestazione non è esente.

B dovrà dichiarare l'operazione per la quale è debitore d'imposta, liquidare l'IVA versandone l'importo all'Erario. A tal fine, menzionerà l'operazione nella dichiarazione periodica e adempirà ogni altro obbligo di legge per accertare l'ammontare dell'imposta esigibile e quello delle deduzioni da operare. È pertanto tenuto al pagamento e alle dichiarazioni. A non ha nessun obbligo dichiarativo in SM 2, ma dovrà dichiarare in SM 1 che effettua operazioni imponibili in SM 2.

4° CASO

B è debitore dell'imposta in SM 2 e la prestazione è esente.

Se B conserva un obbligo di dichiarazione dell'operazione, non deve assolvere l'IVA nella misura in cui, essendo l'operazione esente, non esiste debitore tenuto al pagamento (salvo beneficiare di una dispensa di dichiarazione se egli effettua soltanto operazioni esenti).

A deve dichiarare in SM 1 che egli effettua operazioni imponibili ma esenti in SM 2.

(29) Questo esempio illustra la necessità di operare un'attribuzione degli obblighi dichiarativi di cui all'articolo 22:

- nello Stato membro d'imposizione in funzione del soggetto debitore d'imposta,
- e, secondo i casi, fra lo Stato membro di stabilimento del soggetto passivo e lo Stato membro presso il quale egli è debitore d'imposta senza esservi residente.

Parte 3. Operazioni imponibili e diritto a deduzione o a rimborso

(30) La realizzazione di operazioni imponibili da parte di un soggetto passivo non residente giustifica il fatto che si debbano imporre obblighi dichiarativi:

- ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro, per le operazioni che essi vi effettuano,
- ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro, per le operazioni che essi effettuano fuori da detto Stato membro, siano o non siano essi stessi debitori dell'imposta per queste altre operazioni,
- ai debitori dell'imposta in uno Stato membro, per operazioni effettuate da un soggetto passivo che non vi è residente, indipendentemente dal fatto che il debitore d'imposta sia il soggetto passivo non residente o un'altra persona.

(31) Si osservi che obblighi dichiarativi rimangono sia a carico del soggetto passivo che effettua l'operazione per la quale un'altra persona è stata designata come debitore d'imposta sia a carico del soggetto passivo che effettua un'operazione esente per la quale non è dovuta alcuna imposta. Tali obblighi sono imposti per permettere di controllare l'ammontare delle deduzioni che il soggetto passivo può operare.

(32) Infatti, gli obblighi dichiarativi non hanno come unico scopo quello di permettere la liquidazione dell'imposta dovuta: essi permettono anche al soggetto passivo di accertare l'ammontare delle sue deduzioni. A questo stadio è opportuno precisare la portata e le modalità di esercizio del diritto a deduzione in particolare quelle relative alla deduzione dell'imposta a carico di soggetti passivi che effettuano operazioni in Stati membri in cui non sono stabiliti.

Accesso al diritto a deduzione e obblighi dichiarativi

(33) La portata del diritto a deduzione è determinata dall'articolo 17, paragrafi 2 a) e 3 a) della 6a direttiva.

(34) Nella redazione della proposta di direttiva COM(94)58 def.⁽¹⁾ del 2 marzo 1994, l'articolo 17, paragrafo 2 precisa che "Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

"a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o versata all'interno del paese per i beni che gli

[...]."

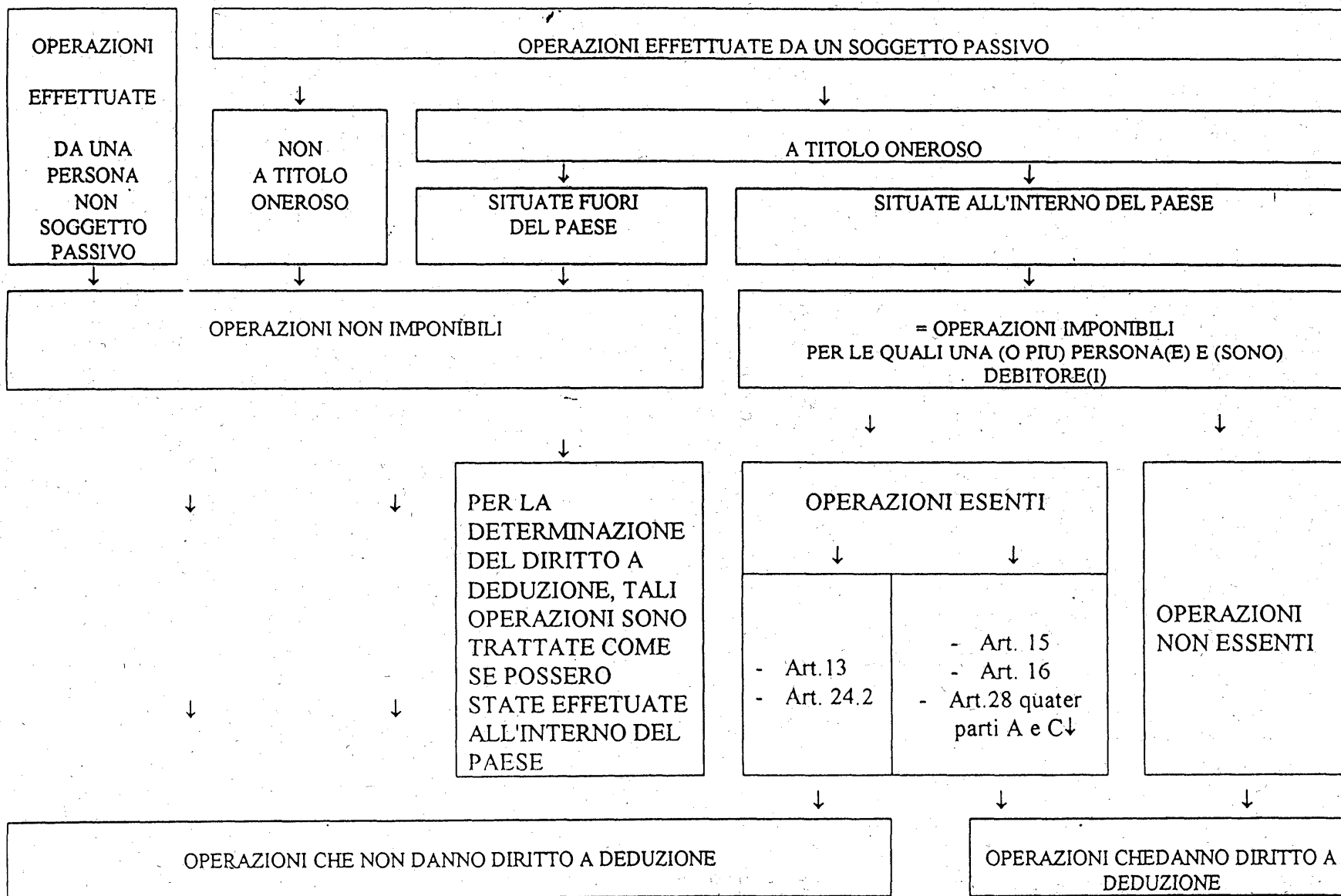
(35) L'articolo 17, paragrafo 3 completa il dispositivo e prevede che "Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, di cui al paragrafo 2, nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

"a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;

[...]."

(36) Queste due disposizioni determinano la portata del diritto a deduzione di un soggetto passivo che effettua unicamente operazioni nello Stato membro in cui è residente, ma riguardano ugualmente il soggetto passivo che effettua operazioni all'estero, indipendentemente dal fatto che sia o non sia il debitore dell'imposta nel paese in cui si situano le operazioni. Lo schema che segue illustra i diversi casi.

(1) GU n° C 107 del 15.04.1994, pag. 7.



(37) Pertanto, la portata del diritto a deduzione dipende:

- nello Stato membro in cui il soggetto passivo è residente: dalle operazioni ivi effettuate, ma anche dalle operazioni effettuate fuori di detto Stato membro (all'interno o fuori della Comunità);
- nello Stato membro in cui il soggetto passivo non residente riceve forniture di beni, prestazioni di servizi, oppure effettua acquisti intracomunitari o importazioni: dalle operazioni ivi effettuate, ma anche dalle operazioni effettuate fuori di detto Stato membro (all'interno o fuori della Comunità).

(38) Si capisce quindi che, per assicurare il controllo del diritto a deduzione, è necessario che il soggetto passivo sia obbligato a dichiarare le operazioni imponibili tanto nello Stato membro in cui è residente quanto in uno Stato membro in cui non è residente ma vi realizza operazioni imponibili (la persona tenuta all'obbligo in quest'ultimo caso è il debitore dell'imposta) così come le eventuali operazioni che il soggetto passivo effettua fuori della Comunità.

(39) Si prenda il seguente esempio:

- un soggetto passivo A è residente in SM 1 e non residente in SM 2
- A riceve in SM 1 prestazioni di servizi ivi imponibili per le quali gli è stata regolarmente fatturata l'IVA vigente in SM 1
- egli riceve anche, in SM 2, prestazioni di servizi ivi imponibili per le quali gli è stata regolarmente fatturata l'IVA vigente in SM 2

1° CASO

A non effettua operazioni fuori da SM 1 ed i servizi ricevuti in SM 2 sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta in SM 1. A potrà così:

- dedurre in SM 1 l'imposta che gli è stata fatturata da un altro soggetto passivo all'interno del paese (articolo 17, paragrafo 2),
- ottenere da SM 2 il rimborso dell'imposta sulle prestazioni di servizi che gli sono fornite in SM 2, nella misura in cui egli impiega tali servizi ai fini di operazioni effettuate in SM 1, ma che darebbero diritto a deduzione in SM 2 se fossero ivi effettuate (articolo 17, paragrafo 3).

2° CASO

A realizza anche operazioni imponibili in SM 2 per le quali egli stesso è il debitore dell'imposta:

- se i servizi ricevuti in SM 1 sono impiegati unicamente ai fini di sue operazioni effettuate in SM 1, A potrà dedurre l'imposta alle stesse condizioni che nel 1° caso,
- se i servizi ricevuti in SM 1 sono impiegati congiuntamente ai fini di sue operazioni imponibili in SM 2 e in SM 1, A potrà dedurre integralmente l'IVA dovuta o assolta in SM 1 (articolo 17, paragrafo 3),
- parimenti, A potrà inoltre dedurre integralmente in SM 2 l'imposta pagata per i beni e servizi che egli impiega per sue operazioni imponibili in SM 2, ma anche per i beni e servizi che egli impiega per operazioni effettuate fuori da SM 2 (in tal caso SM 1) ma che gli darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate in SM 2.

(40) Ai fini della dichiarazione che permette di controllare la portata del diritto a deduzione, da tali casi conseguono i seguenti obblighi:

1° CASO

A deve dichiarare in SM 1 le sue operazioni imponibili ivi effettuate per il controllo delle sue deduzioni (articolo 17, paragrafo 2);

A deve dichiarare che le operazioni imponibili effettuate in SM 1 sarebbero soggette ad IVA in SM 2 se fossero ivi effettuate (articolo 17, paragrafo 3).

2° CASO

A deve dichiarare le sue operazioni imponibili:

- in SM 1 per assolvere l'imposta e giustificare la deduzione dell'imposta fatturata in detto Stato membro sulle cessioni di beni o prestazioni di servizi impiegate ai fini di sue operazioni effettuate non solo in SM 1 ma anche in SM 2 (articolo 17, paragrafo 3). Tale obbligo è mantenuto anche qualora A non fosse il debitore dell'IVA sulle operazioni che egli effettua in SM 2;
- in SM 2 per assolvere l'imposta su dette operazioni e giustificare le deduzioni dell'IVA sui servizi ivi acquistati (articolo 17, paragrafo 2). Se SM 2 ha previsto che il debitore dell'imposta sulle operazioni effettuate da A, sia un'altra persona spetterà al debitore effettuare la dichiarazione. A deve dichiarare che le operazioni imponibili effettuate in SM 1 sarebbero soggette ad IVA in SM 2 se fossero ivi effettuate (articolo 17, paragrafo 3).

(41) L'articolo 17, paragrafo 3, lettera a) definisce quindi in modo identico la portata del diritto a deduzione che possono far valere i soggetti passivi. Il luogo di stabilimento e la qualità di debitore dell'imposta, mentre incidono sulle modalità di esercizio del diritto a deduzione, non intervengono assolutamente nella determinazione dell'importo dell'imposta che un soggetto passivo può dedurre:

- un soggetto passivo residente o debitore d'imposta in uno Stato membro può dedurre qualunque imposta dovuta o assolta per i beni o i servizi che egli riceve all'interno del paese, indipendentemente dal fatto che tali beni e servizi siano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad IVA nel paese, o per operazioni effettuate all'estero che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese,
- un soggetto passivo che non è residente né debitore d'imposta nello Stato membro in cui deve pagare l'IVA può ugualmente ottenere, ma mediante rimborso, la deduzione dell'imposta sui beni acquistati e sui servizi impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad IVA all'interno del paese ma a carico di un'altra persona, o per operazioni effettuate all'estero che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese.

Modalità di esercizio del diritto a deduzione

(42) Il diritto a deduzione previsto all'articolo 17 della 6a direttiva può essere esercitato:

- sia per imputazione diretta sull'imposta esigibile, menzionata insieme all'imposta deducibile nelle dichiarazioni periodiche,
- sia mediante domanda di rimborso alle condizioni fissate dalle direttive 8a e 13a.

(43) Per i soggetti passivi non residenti, le disposizioni comunitarie prevedono esplicitamente i casi in cui il soggetto passivo esercita il suo diritto a deduzione mediante rimborso. In tutti gli altri casi, la deduzione si effettua mediante imputazione.

(44) In effetti, il paragrafo 4 dell'articolo 17 precisa che:

"Il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 3 è effettuato:

- a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti all'interno del paese ma che sono stabiliti in un altro Stato membro, secondo le modalità di applicazione stabilite dalla direttiva 79/1072/CEE^(*),
- a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nel territorio della Comunità, secondo le modalità di applicazione stabilite dalla direttiva 86/560/CEE^(**).

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni che precedono:

- a) i soggetti passivi, di cui all'articolo 1 della direttiva 79/1072/CEE che abbiano effettuato all'interno del paese unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali il destinatario è stato designato come debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 21, punto 1, lettera a), sono anch'essi considerati, ai fini dell'applicazione di detta direttiva, soggetti passivi non residenti all'interno del paese;
- b) i soggetti passivi di cui all'articolo 1 della direttiva 86/560/CEE che abbiano effettuato all'interno del paese unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali il destinatario è stato designato come debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 21, punto 1, lettera a), sono considerati anch'essi, ai fini dell'applicazione di detta direttiva, soggetti passivi non residenti all'interno della Comunità;

[...]".

(45) Di fatto, se le modalità di esercizio del diritto a deduzione (mediante imputazione o mediante rimborso) dipendono dalla qualità di residente o di non residente del soggetto passivo, tale qualità non è l'unico criterio ma costituisce una condizione minima. Il modo di esercizio del diritto a deduzione varia anche a seconda che il soggetto passivo non residente sia o non sia debitore al fine del pagamento dell'imposta.

(*) GU n° L 331 del 27.12.1979, pag.11.

(**) GU n° L 326 del 21.11.1986, pag.40.

(46) Infatti, ai sensi dell'articolo 1 delle direttive 8a e 13a, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese " [...] il soggetto passivo di cui all'articolo 4, paragrafo 1 della direttiva 77/388/CEE che, nel corso del periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica, né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che si consideri localizzata in tale paese, ad eccezione:

- a) delle prestazioni di trasporto e delle prestazioni di servizi ad esse accessorie, esentate ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15 o dell'articolo 16, paragrafo 1, B, C e D della direttiva 77/388/CEE;
- b) delle prestazioni di servizi nei casi in cui l'imposta è dovuta unicamente dal destinatario ai sensi dell'articolo 21, punto 1, lettera b) della direttiva 77/388/CEE".

(47) Dal combinato disposto dell'articolo 1 delle direttive 8a e 13a e dell'articolo 17, paragrafo 4, secondo comma della 6a direttiva risulta che ad un soggetto passivo non potrà opporsi la procedura di rimborso dell'IVA che gli è fatturata in uno Stato membro se non alla duplice condizione di non essere residente in detto Stato membro e di realizzarvi unicamente operazioni che non permettono l'imputazione dell'imposta deducibile (operazioni per le quali il soggetto passivo non è debitore; prestazioni di servizi che saranno assoggettati ad imposta all'atto dell'importazione; prestazioni di servizi esenti all'esportazione e che, di per sé, non giustificano che il soggetto passivo abbia l'obbligo di sottoscrivere dichiarazioni periodiche IVA).

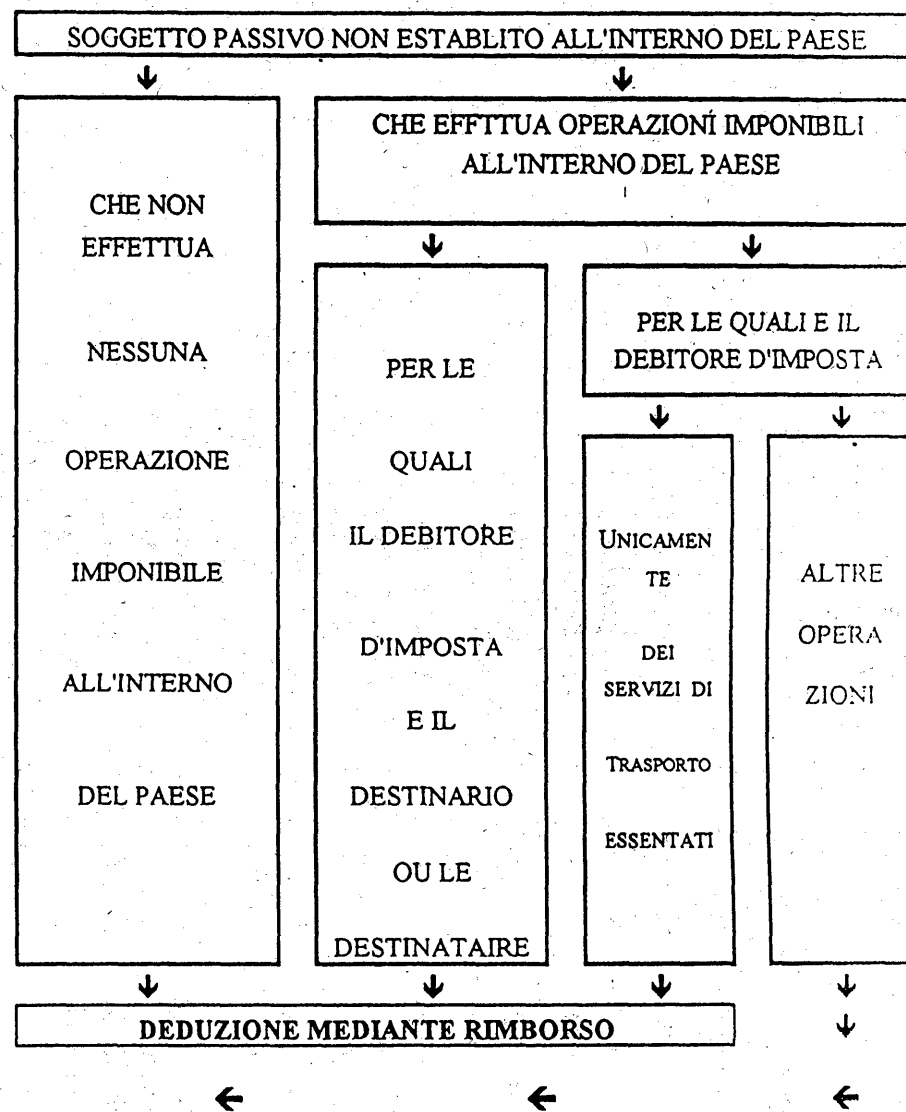
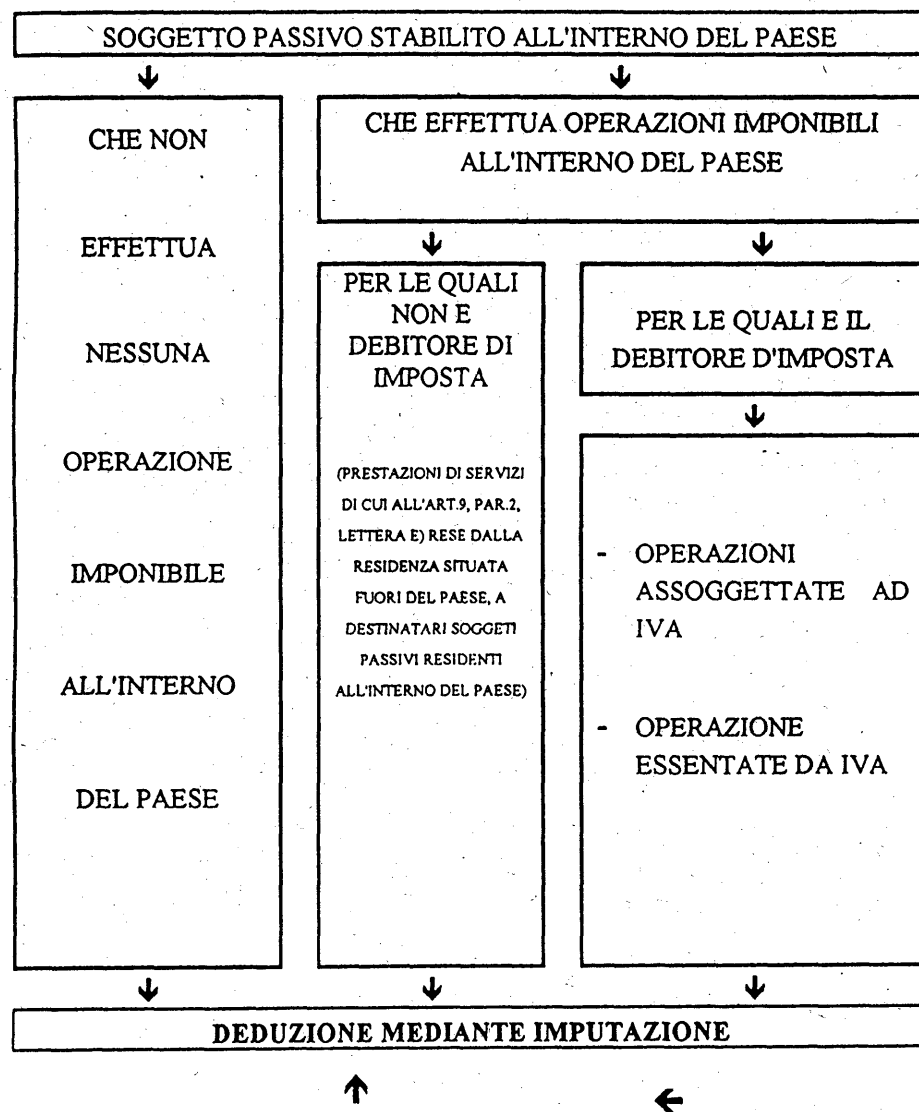
(48) Come prevede l'articolo 1 delle direttive 8a e 13a, la condizione della non realizzazione di operazioni nel paese deve verificarsi durante tutto il periodo cui si riferisce la domanda di rimborso: l'articolo 7, paragrafo 1 dell'8a direttiva precisa infatti che l'IVA di cui è previsto il rimborso deve riferirsi ad acquisti di beni o servizi fatturati o ad importazioni effettuate in un periodo non inferiore a tre mesi, né superiore ad un anno civile. La domanda può, tuttavia, riferirsi ad un periodo inferiore a tre mesi quando tale periodo costituisce il saldo di un anno civile. La 13a direttiva (articolo 3, paragrafo 1) lascia agli Stati membri la facoltà di fissare il periodo di riferimento.

Conclusioni

(49) Le modalità di esercizio del diritto a deduzione possono così riassumersi:

- soggetto passivo residente all'interno del paese = deduzione mediante imputazione;
- soggetto passivo non residente e debitore d'imposta dovuta all'interno del paese per operazioni effettuate nel paese = deduzione mediante imputazione;
- soggetto passivo non residente che effettua all'interno del paese operazioni esenti che danno diritto a deduzione = deduzione mediante imputazione;
- soggetto passivo non residente che effettua nel paese operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 1 delle direttive 8a e 13a per le quali il destinatario è il debitore d'imposta ai sensi dell'articolo 21, punto 1, lettera a) della 6a direttiva = rimborso;
- soggetto passivo non residente che effettua operazioni di cui all'articolo 1 delle direttive 8a e 13a = rimborso.

(50) Si constata quindi che le modalità di esercizio del diritto a deduzione (mediante imputazione o mediante rimborso) variano a seconda che il soggetto passivo abbia o non abbia la qualità di debitore d'imposta nello Stato membro all'interno del quale ha pagato l'imposta. I vari casi possibili sono illustrati nello schema che segue.



(51) Indipendentemente dalle modalità secondo cui potrà esercitare il suo diritto a deduzione (mediante imputazione sull'imposta di cui è debitore o mediante domanda di rimborso), ogni soggetto passivo ha diritto a dedurre l'imposta pagata sui suoi acquisti di beni o servizi, qualunque sia lo Stato membro nel quale l'imposta è stata assolta e qualunque sia il luogo di realizzazione delle operazioni che gli danno diritto a deduzione. Tenuto conto delle disposizioni dell'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 4, uno stesso soggetto passivo può far valere il suo diritto a deduzione in ciascuno degli Stati membri in cui paga un'imposta deducibile, indipendentemente dal fatto che i beni o i servizi ricevuti siano o non siano impiegati ai fini di operazioni imponibili all'interno degli Stati membri interessati. Tale situazione talvolta ha indotto gli Stati membri ad applicare "misure pratiche" che tendono:

- a limitare il diritto a deduzione mediante imputazione alla sola imposta pagata a un soggetto passivo non residente ai fini delle operazioni da esso effettuate all'interno del paese (territorialità del diritto a deduzione);
- ad esigere dai soggetti passivi non residenti e non debitori d'imposta all'interno del paese, la presentazione, nella stessa forma che se le operazioni fossero state effettuate all'interno del paese, dei documenti contabili comprovanti che tali operazioni danno diritto a deduzione, conformemente all'articolo 17, paragrafo 3, lettera a);

anche quando il controllo dei soggetti passivi residenti all'interno del paese è esercitato in condizioni più flessibili, compreso il controllo delle deduzioni inerenti ad operazioni effettuate fuori del paese.

CAPITOLO 2

DEBITORE DELL'IMPOSTA IN REGIME INTERNO (ARTICOLO 21)

(52) L'articolo 21 della 6a direttiva definisce il debitore dell'imposta come la persona da cui la tassa è dovuta e precisa quali siano le persone interessate, per categoria di operazioni imponibili.

(53) Per la determinazione del debitore dell'imposta, l'articolo 21 è stato strutturato in base alle operazioni imponibili, come illustrato nella seguente tabella:

TIPO DI OPERAZIONE	DI NORMA E' DEBITORE DELL'IMPOSTA	OPERAZIONI PER LE QUALI SONO PREVISTE DEROGHE
Cessioni di beni e prestazioni di servizi	il soggetto passivo che esegue l'operazione imponibile	• prestazioni di servizi di cui all'art. 21, punto 1, lettera b), effettuate da <u>soggetti passivi non residenti</u> • cessioni di beni effettuate, nel quadro di operazioni triangolari⁽¹⁾, da un <u>soggetto passivo non residente</u> • <i>altre cessioni di beni e altre prestazioni di servizi effettuate da <u>soggetti passivi non residenti</u></i>
Acquisti intracomunitari di beni	la persona che effettua l'acquisto intracomuniario	• <i>acquisti intra-comunitari effettuati da una <u>persona non residente</u></i>
Indicazione dell'IVA su una fattura	la persona che indica l'imposta	-

(1) Fatto salvo l'articolo 21, punto 1, lettera a), ultimo comma
Carattere corsivo = facoltà lasciata alla discrezionalità degli Stati membri

Parte 1. Principio

(54) L'articolo 21 stabilisce che di norma il debitore dell'imposta è il soggetto passivo che esegue un'operazione imponibile. Soltanto nel caso di soggetti passivi non residenti sono previste deroghe a questo principio: deroga comune a tutti gli Stati membri per le operazioni di cui all'articolo 21, punto 1, lettere b) o d); deroga lasciata alla discrezionalità degli Stati membri per le altre operazioni eseguite da un soggetto passivo non residente.

(55) Quando il soggetto passivo che esegue l'operazione risiede nel paese non vi sono problemi: in questo caso, infatti, egli è per forza il debitore dell'imposta in quanto, non trattandosi di un caso che rientri nel campo di applicazione della lettera b), né in quello delle deroghe e facoltà di cui alla lettera a), secondo comma e successivi, si applica il principio enunciato nell'articolo 21, punto 1, lettera a), primo comma.

Parte 2. Deroghe e facoltà

(56) L'articolo 21 prevede deroghe al principio secondo cui il soggetto passivo che esegue l'operazione è il debitore dell'imposta soltanto quando si tratta di un soggetto passivo non residente nel paese.

(57) In questo quadro e per ogni categoria di operazioni eseguite da un soggetto passivo, sono previste alcune deroghe obbligatorie al principio o sono concesse alcune facoltà agli Stati membri. I vari casi possibili sono riportati nella tabella che segue.

TIPO DI OPERAZIONE	DEBITORE
Prestazioni di servizi di cui all'art. 21, punto 1, lettera b)	il destinatario del servizio
Cessioni di beni effettuate nel quadro di operazioni triangolari	il destinatario della cessione ⁽¹⁾
Altre cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b)	il soggetto passivo non residente
	<i>il rappresentante fiscale del soggetto passivo non residente</i>
	<i>il destinatario dell'operazione</i>
Acquisti intracomunitari di beni	la persona che effettua l'acquisto intracomunitario di beni
	<i>il rappresentante fiscale della persona non residente che effettua l'acquisto</i>
Indicazione dell'IVA su una fattura	la persona che ha indicato l'imposta

⁽¹⁾ Fatto salvo l'articolo 21, punto 1, lettera a), ultimo comma
Carattere corsivo = facoltà lasciata alla discrezionalità degli Stati membri

Deroghe relativamente al normale debitore dell'imposta

(58) Il principio secondo cui sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) e all'articolo 28 ter, parti C, D ed E il debitore dell'IVA è il soggetto passivo che esegue l'operazione, ammette un'unica deroga.

(59) Si tratta di una disposizione introdotta nell'articolo 21, punto 1, lettera a) dalla direttiva 92/111/CEE del 14 dicembre 1992, che impone la designazione del destinatario in quanto debitore dell'imposta per una cessione di beni successiva ad un acquisto intracomunitario nel quadro di un'operazione triangolare.

(60) Questa deroga, che è l'unica obbligatoriamente prevista dall'articolo 21, è comunque limitata nella sua portata pratica dalla facoltà concessa agli Stati membri di non applicarla quando il soggetto passivo non residente ha già un rappresentante fiscale all'interno del paese.

Facoltà lasciate agli Stati membri per la determinazione del debitore dell'imposta

(61) Come è già stato precisato (cfr. 54), queste facoltà, a cui si può fare ricorso soltanto nel caso di un soggetto passivo non residente, riguardano le seguenti operazioni:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b), per le quali gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia una persona diversa dal soggetto passivo che esegue l'operazione; potranno essere considerati debitori dell'imposta, ad esempio, un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione;
- gli acquisti intracomunitari di beni per i quali l'articolo 21, punto 1, lettera d) prevede una disposizione analoga, escludendo evidentemente in questo caso la possibilità di designare il destinatario come debitore dell'imposta;
- la cessione successiva ad un acquisto intracomunitario realizzato nel quadro di un'operazione triangolare. In questo caso, una deroga al principio secondo cui il soggetto passivo che esegue l'operazione è il debitore dell'imposta costringe gli Stati membri a stabilire che il debitore dell'imposta è il destinatario. L'articolo 21, punto 1, lettera a) lascia tuttavia agli Stati membri la possibilità di stabilire che, nel caso in cui il soggetto passivo che esegue l'operazione abbia nominato un rappresentante fiscale nel paese, il debitore dell'imposta sulla cessione sia il rappresentante fiscale e non il destinatario.

Conclusioni

(62) Le facoltà lasciate agli Stati membri per determinare il debitore dell'imposta sulle operazioni eseguite da un soggetto passivo non residente non sono illimitate e quando gli Stati membri esercitano una di tali facoltà devono trarne conseguenze conformi alle disposizioni dell'articolo 21 e cioè:

- di norma il debitore dell'imposta è il soggetto passivo che esegue l'operazione imponibile; questo principio, enunciato all'articolo 21, prevede deroghe soltanto per i soggetti passivi non residenti;
- vi è un unico debitore di imposta per ogni operazione: è importante sottolineare che non ci può essere che un solo debitore dell'imposta per ogni operazione; l'articolo 21, infatti, prevede che l'imposta può essere dovuta da una persona diversa dal soggetto passivo non residente soltanto in sostituzione di quest'ultimo; è difficilmente concepibile, infatti, che un'unica operazione imponibile possa dar luogo a due debiti fiscali o che due persone diverse possano onorare uno stesso obbligo; quando per un'operazione imponibile il debitore dell'imposta è una persona diversa dal soggetto passivo non residente, lo è, quindi, soltanto in sua vece;
- a prescindere dal caso dei servizi di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b), vi è un'unica deroga obbligatoria al principio: esiste infatti un solo caso in cui gli Stati membri devono derogare al principio ed è quello del debitore dell'imposta sulle cessioni di beni successive ad un acquisto intracomunitario effettuato nel quadro di un'operazione triangolare; inoltre, la facoltà concessa agli Stati membri di derogare al principio secondo cui il debitore dell'imposta è il destinatario vale soltanto nei casi in cui il soggetto passivo non residente ha designato un rappresentante fiscale all'interno del paese: è importante sottolineare che il ricorso a questa deroga non è consentito in caso di identificazione diretta del soggetto passivo nel paese.

CAPITOLO 3

PAGAMENTO IN SOLIDO DELL'IMPOSTA DOVUTA

(63) Nella 6a direttiva non esiste un principio generale che prevede il pagamento in solido dell'imposta dovuta su un'operazione. La designazione di una persona tenuta in solido al pagamento è semplicemente una facoltà prevista dall'articolo 21, a cui gli Stati membri possono ricorrere a loro discrezione.

(64) E' necessario precisare fin d'ora che ciò di cui qui si discute è unicamente la solidarietà istituita in materia di IVA, sulla base giuridica rappresentata dalla 6a direttiva: non si intende in alcun modo trattare altri casi di responsabilità in solido di due o più persone, ad esempio nel quadro di un procedimento amichevole o contenzioso, civile o commerciale.

(65) Il concetto di pagamento in solido con il debitore d'imposta non è definito dalla 6a direttiva, ma, sulla base dell'articolo 21, si possono fare alcune considerazioni.

(66) Anzitutto, sul piano generale, i termini utilizzati sono diversi a seconda che si riferiscano al debitore d'imposta o alla persona tenuta in solido a pagare l'imposta. Mentre l'imposta è dovuta dal primo, essa deve essere assolta dal secondo. Questa differenza non si limita alla terminologia: traduce la differente natura degli obblighi che incombono rispettivamente al debitore d'imposta e alla persona tenuta in solido al pagamento.

(67) In secondo luogo, il pagamento in solido va inteso come una garanzia di riscossione dell'imposta dovuta dal debitore d'imposta, in caso di mancato pagamento da parte di quest'ultimo. Di conseguenza, anche se, una volta avviata la procedura di riscossione, il debitore dell'imposta e la persona tenuta in solido al pagamento diventano codebitori in solido, entrambi tenuti a versare tutto il debito, soltanto se il debitore dell'imposta non effettua il pagamento sarà chiamata in causa la responsabilità della persona tenuta in solido al pagamento, a cui si fa appello, a questo titolo, soltanto sussidiariamente.

(68) Infine, l'interpretazione dell'articolo 21 consente di determinare il campo di applicazione e gli effetti dell'instaurazione di un obbligo di pagamento in solido che può portare alla necessità di procedere alla riscossione di una somma dovuta da un soggetto passivo non residente. In questo caso, sia il debito a carico di una persona tenuta in solido al pagamento, o sia esso a carico del debitore dell'imposta, gli Stati membri dispongono di un quadro comunitario di reciproca assistenza per la riscossione.

Parte 1. Campo d'applicazione ed effetti della solidarietà

Persone che possono essere tenute al pagamento in solido

(69) Per ogni categoria di operazioni eseguite da un soggetto passivo non residente, l'articolo 21 prevede le persone che possono essere tenute al pagamento in solido dell'imposta con il debitore dell'imposta stessa, come indicato nella tabella che segue:

TIPO DI OPERAZIONI	DEBITORE DELL'IMPOSTA	PERSONA CHE PUO' ESSERE TENUTA AL PAGAMENTO IN SOLIDO
Prestazioni di servizi di cui all'art. 21, punto 1, lettera b)	il destinatario del servizio	il prestatario
Cessione di beni effettuata nel quadro di operazioni triangolari	il destinatario della cessione ⁽¹⁾	una persona diversa dal soggetto passivo che effettua la cessione
Altre cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 21, punto 1, lettera B)	Il soggetto passivo non residente	una persona diversa dal soggetto passivo che effettua l'operazione
	il rappresentante fiscale del il soggeto passivo non residente	
	il destinatario dell'operazione	
Acquisti intracomunitari di beni	la persona che effettua l'acquisto	una persona diversa dalla persona che effettua l'acquisto
	il rappresentante fiscale della persona non residente che effettua l'acquisto	
Indicazione dell'IVA su una fattura	la persona che ha indicato l'imposta	-

(70) Queste disposizioni consentono di precisare quali sono le persone che possono essere tenute al pagamento dell'imposta.

(71) Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), e all'articolo 28 ter, parti C, D ed E, può essere tenuta al pagamento in solido una persona diversa dal soggetto passivo. Questa affermazione, che risulta esplicitamente dalla stesura dell'articolo 21, punto 1, lettera a), è ugualmente valida per gli acquisti, in virtù della lettera d) della stessa disposizione.

(1) Fatto salvo l'articolo 21, punto 1, lettera a), ultimo comma
Carattere corsivo = facoltà lasciata alla discrezionalità degli Stati membri

(72) Ne consegue che, dato che il debitore dell'imposta non è il soggetto passivo non residente, ma il rappresentante fiscale o il destinatario, il soggetto passivo che esegue l'operazione imponibile non può più essere tenuto al pagamento dell'imposta se:

- non è più il debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 21,
- non può essere solidalmente tenuto ad assolvere l'imposta.

(73) L'unico caso in cui il soggetto passivo che esegue l'operazione può essere tenuto al pagamento in solido dell'imposta è previsto esplicitamente nell'articolo 21, punto 1, lettera b). Infatti, quando il destinatario è il debitore dell'imposta su un'operazione di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) o all'articolo 28 ter, parti C, D o E eseguita da un soggetto passivo non residente, detta disposizione offre agli Stati membri una base giuridica per stabilire la solidarietà del soggetto passivo non residente.

Casi d'applicazione

(74) L'articolo 21, modificato dalle direttive 91/680/CEE⁽¹⁾ e 92/111/CEE⁽²⁾, apre la questione del campo d'applicazione del vincolo di pagamento in solido dell'imposta e, in particolare, della sua applicazione quando il fornitore, soggetto passivo, è residente all'interno del paese.

(75) La facoltà di stabilire che una persona può essere solidalmente tenuta al pagamento è prevista dall'articolo 21 della direttiva, per ciascuna delle categorie di operazioni indicate nell'articolo stesso (cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) ed all'articolo 28 ter, parti C, D ed E, ed acquisti intracomunitari).

(76) Nella stesura precedente al regime transitorio, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), l'articolo 21 poteva essere interpretato come norma limitante la solidarietà in caso di soggetto passivo che esegue l'operazione imponibile non residente all'interno del paese.

(77) Infatti, la frase che consente il ricorso alla solidarietà, che incomincia con i termini "Gli Stati membri possono altresi prevedere....", veniva direttamente dopo la frase che consentiva di prevedere che l'imposta fosse dovuta da una persona diversa "quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero".

(1) GU n° L 376, del 31 dicembre 1991, pag. 1

(2) GU n° L 384, del 30 dicembre 1992, pag. 47

(78) Per gli acquisti intracomunitari, il testo dell'articolo 21, punto 1, lettera d) come modificato dalla direttiva 91/680/CEE riprende lo stesso concetto, mentre così non è per l'articolo 21, punto 1, lettera a) (cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) e all'articolo 28 ter, parti C, D ed E).

(79) Il nuovo articolo 21, punto 1, lettera a), infatti, modifica non soltanto la formulazione, ma anche la collocazione della frase che riguarda il pagamento in solido, che ora appare come un ultimo comma autonomo. Nella versione francese, con la nuova redazione è stato soppresso il termine "également", eliminando così il nesso con il soggetto passivo residente all'estero, nesso che esisteva nella versione precedente*.

(80) Quindi, interpretando l'articolo 21, punto 1, lettera a) modificato, è possibile sostenere che la solidarietà può essere prevista anche nel caso in cui il soggetto passivo che ha eseguito l'operazione risiede all'interno del paese.

(81) Se si accetta questa interpretazione, è lecito chiedersi se la formulazione della lettera d) relativa agli acquisti, non dovrebbe essere modificata in tal senso e resa conforme a quella della lettera a). Il problema del campo d'applicazione del vincolo solidale potrà essere risolto soltanto dopo un esame della portata pratica di questa facoltà e nel quadro della valutazione di possibili mezzi di semplificazione.

Parte 2. Portata pratica della solidarietà

Efficacia del vincolo solidale

(82) Chiamando in causa la responsabilità della persona solidale con il debitore dell'imposta si crea un nuovo debitore dell'imposta. Per quanto riguarda il pagamento, quest'ultimo debitore è posto sullo stesso piano del debitore dell'imposta, nel senso che l'Erario può far valere i propri diritti per l'importo totale del credito, indifferentemente verso l'uno o l'altro dei codebitori solidali. In pratica, come è già stato sottolineato, la responsabilità del codebitore viene chiamata in causa soltanto in caso di inadempimento da parte del debitore dell'imposta sull'operazione imponibile.

(83) Infatti, quando gli Stati membri stabiliscono che una persona diversa dal soggetto passivo che esegue l'operazione è debitrice dell'imposta:

* NdT.: Nella versione italiana della direttiva 92/111/CEE, invece, il termine "altresì" non è stato soppresso, ma sostituito con il termine "inoltre".

- il soggetto passivo è esentato dall'obbligo di pagamento dell'imposta dovuta per l'operazione eseguita, in quanto quest'obbligo viene trasferito all'altra persona, come unico debitore;
- il soggetto passivo viene così esentato da qualsiasi obbligo di dichiarazione nello Stato membro in cui avviene l'operazione imponibile, obbligo trasferito anch'esso alla persona debitrice.

(84) Quando invece viene stabilito che una persona è tenuta al pagamento in solido:

- il debitore dell'imposta resta soggetto agli obblighi di pagamento e di dichiarazione imposti a qualsiasi debitore d'imposta e
- la persona tenuta al pagamento in solido, in caso di inadempimento del debitore d'imposta (mancata dichiarazione comportante mancato pagamento o semplice mancato pagamento dell'imposta su un'operazione dichiarata), deve semplicemente assolvere l'IVA, senza sottostare all'obbligo di dichiarazione.

(85) La portata pratica della solidarietà dipende dal ricorso che gli Stati membri fanno alle diverse facoltà che sono loro lasciate per la determinazione della persona debitrice dell'imposta su un'operazione eseguita dal soggetto passivo non residente. Dopo aver identificato, per categoria di debitore dell'imposta, la persona che può essere tenuta al pagamento in solido, è quindi opportuno analizzare i limiti e l'efficacia pratica di questo concetto.

Scelta della persona debitrice e conseguenze sul vincolo solidale per il pagamento dell'imposta

(86) Fatta eccezione per le operazioni di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b), la persona che può essere tenuta al pagamento in solido varia a seconda della scelta operata dagli Stati membri quanto alla determinazione del debitore dell'imposta su un'operazione imponibile eseguita da un soggetto passivo non residente.

(87) Quando il debitore dell'imposta è direttamente il soggetto passivo non residente, le persone che possono essere tenute al pagamento in solido sono:

- il destinatario,
- un'altra persona.

(88) Quest'altra persona è a volte denominata, a torto, rappresentante fiscale. Infatti, questo termine è utilizzato allo stesso tempo, secondo le legislazioni nazionali, per designare:

- sia la persona che, ai sensi dell'articolo 21, punto 1, lettera a), primo comma - diventa debitore dell'imposta al posto del soggetto passivo non residente e che deve onorare tutti gli obblighi di dichiarazione e di pagamento connessi a tale status;
- sia la persona tenuta al pagamento in solido dell'imposta ai sensi dell'articolo 21, punto 1, lettera a), ultimo comma e, quindi, tenuta semplicemente ad un obbligo di pagamento.

(89) Questa disposizione, pur consentendo agli Stati membri di stabilire che altre persone possano essere tenute al pagamento in solido e di ufficializzare questa qualità di persona tenuta ad un vincolo solidale (accettazione esplicita del suo impegno da parte della persona interessata, fornitura di una garanzia, ecc...), impone loro di tener conto di tutte le conseguenze derivanti dal fatto che non si tratta di un debitore d'imposta, ma di un semplice soggetto tenuto al pagamento in solido e, di conseguenza:

- il soggetto passivo non residente rimane il debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 21 e deve onorare tutti gli obblighi di dichiarazione e di pagamento che ne derivano,
- l'altra persona è semplicemente un codebitore in solido per il pagamento dell'imposta.

(90) Quando il debitore dell'imposta è il rappresentante fiscale del soggetto passivo non residente, può essere designato come soggetto tenuto al pagamento in solido soltanto il destinatario o una persona diversa dal soggetto passivo.

(91) Quando il debitore dell'imposta è il destinatario:

- per le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b), soltanto una persona diversa dal soggetto passivo può essere tenuta al pagamento in solido, in quanto, per evidenti motivi, è escluso il vincolo solidale tra il soggetto passivo non residente e il rappresentante fiscale;
- per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b) (servizi di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) ed all'articolo 28 ter, parti C, D, ed E), la persona che può essere tenuta al pagamento in solido è il soggetto passivo non residente che esegue l'operazione.

Efficacia reale della solidarietà

(92) A norma degli attuali teste risulta che soltanto il destinatario, o una persona diversa dal soggetto passivo, può essere tenuto al pagamento in solido dell'imposta con il soggetto passivo non residente. Ci si può quindi chiedere quale sia la portata pratica del vincolo solidale, se questo può essere previsto soltanto nei casi residui. L'efficacia reale della responsabilità solidale del destinatario, inoltre, si scontra con le condizioni ed i limiti imposti alla sua realizzazione.

(93) Infatti, prima di poter chiamare efficacemente in causa la responsabilità solidale del destinatario, occorre appurare l'esistenza di un credito dell'Erario nei confronti di un debitore. Soltanto dopo aver constatato che quest'ultimo non ha onorato il suo obbligo di pagamento dell'imposta, l'Erario potrà rivolgersi al responsabile in solido. In questo senso si può considerare che il far appello alla responsabilità di una persona solidale è soltanto sussidiario : essa può applicarsi soltanto in caso di inadempimento del debitore dell'imposta e previa individuazione di un'anomalia o di un'irregolarità (fattura priva di indicazione dell'imposta, beni acquistati senza fattura, ecc...), appurata in genere in occasione di un controllo effettuato presso il cliente del soggetto passivo debitore dell'imposta.

(94) Inoltre, anche una volta appurato l'inadempimento di pagamento da parte del debitore dell'imposta, ci si può chiedere in che misura ci si possa appellare alla solidarietà del destinatario in tutte le situazioni ed in particolare quando quest'ultimo è in buona fede.

(95) Infatti, se nei casi citati più sopra - fattura priva di indicazione dell'IIVA o vendita senza fattura - è possibile dimostrare una collusione tra venditore ed acquirente, non si può sostenere altrettanto quando l'IIVA fatturata all'acquirente o al destinatario di servizi e da questi regolarmente dedotta, non è riversata all'Erario da parte del debitore dell'imposta. In questo caso, salvo collusione tra fornitore e cliente, è particolarmente difficile comprendere perché il pagamento dell'imposta dovuta dovrebbe essere preteso dal cliente, per il solo fatto che il fornitore non è residente all'interno del paese, mentre, quando viene constatata la stessa irregolarità per un soggetto passivo residente all'interno del paese, gli Stati membri non pretendono il versamento dell'imposta dal cliente che ha legittimamente esercitato il suo diritto di deduzione.

(96) Risulta dunque che la portata pratica della solidarietà, così come è prevista dall'articolo 21 per le operazioni diverse da quelle di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b), è estremamente limitata, non soltanto a motivo del carattere residuo dei casi in cui può essere applicata, ma anche a motivo degli ostacoli pratici che si frappongono alla sua attuazione.

Parte 3. L'assistenza reciproca per il recupero

(97) Per risolvere le difficoltà inerenti alla riscossione di una somma presso una persona fisica o giuridica residente in un altro Stato membro, che non assolve spontaneamente il suo debito fiscale, oltre che agli accordi bilaterali o multilaterali che hanno eventualmente concluso, gli Stati membri possono far ricorso alla direttiva 76/308/CEE⁽¹⁾, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti. Il campo d'applicazione di questa direttiva, inizialmente limitato ai crediti FEAOG nonché ai prelievi agricoli e ai dazi doganali, è stato esteso all'IVA dalla direttiva 79/1071/CEE⁽²⁾ e alle accise dalla direttiva 92/108/CEE⁽³⁾. Le modalità pratiche d'applicazione sono state stabilite da una direttiva della Commissione (77/794/CEE⁽⁴⁾) modificata dalle direttive 85/479/CEE e 86/489/CEE.

(98) La direttiva 76/308/CEE stabilisce le regole che le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri devono contenere per garantire in ogni Stato membro il recupero dei crediti sorti in un altro Stato membro. In questo quadro, può trattarsi di crediti che uno Stato membro oppone non soltanto al debitore dell'IVA, ma anche alla persona tenuta al pagamento in solido con il debitore.

(99) Va osservato che gli scambi di informazioni o le azioni legali che avvengono nel quadro della direttiva sono sempre conseguenti ad una domanda proveniente dall'autorità richiedente. La direttiva prevede infatti diverse tappe nell'attuazione dell'assistenza reciproca in materia di recupero.

(1) GU n° L 73 del 19.3.1976, pag. 18

(2) GU n° L 331 del 27.12.1979, pag. 10

(3) GU n° L 390 del 31.12.1992, pag. 124

(4) GU n° L 333 del 24.12.1977, pag. 11

(100) Stando alle informazioni di cui la Commissione dispone in materia - che sono molto limitate - gli Stati membri non ricorrono di frequente alle disposizioni della direttiva e/o non operano necessariamente una distinzione, nei dati che pubblicano, tra le richieste che essi presentano o che ricevono in base alle disposizioni comunitarie e quelle che presentano o che ricevono in qualità di firmatari di accordi specifici, multilaterali o bilaterali.

(101) Le imprese, tuttavia, hanno realizzato ormai da tempo operazioni sul territorio degli Stati membri in cui non sono insediate. E' come minimo sorprendente che gli Stati membri si siano preoccupati di raccogliere e di scambiare informazioni sulle operazioni effettuate da operatori, se non residenti all'interno del paese, almeno già noti alle autorità fiscali (cessioni intracomunitarie di beni effettuate a partire da altri Stati membri per acquirenti identificati ai fini dell'IVA all'interno del paese), senza manifestare la stessa preoccupazione quanto al controllo delle operazioni puramente interne, ma realizzate da soggetti passivi non residenti. Va tuttavia constatato che le azioni intraprese in materia di lotta antifrode sarebbero vane se non potessero portare al recupero effettivo dell'imposta dovuta: identificare e perseguire la frode, infatti, è utile soltanto se ciò consente la debita riscossione dell'imposta. Indipendentemente dal fatto che l'individuazione e la constatazione di una carenza di imposizione risultino o meno da una cooperazione amministrativa fra gli Stati membri, qualsiasi imposta evasa deve essere recuperata dall'Erario leso, sia che l'insufficienza constatata riguardi operazioni successive ad acquisti in regime interno, sia che essa riguardi la rivendita in regime interno di beni o di servizi acquistati in un altro Stato membro, sia che riguardi l'importo di un'imposta indicata come deducibile.

(102) Nel quadro di questa analisi del debitore dell'imposta dovuta per operazioni eseguite da soggetti passivi non residenti, i diversi elementi considerati pongono il seguente interrogativo quanto alle cause e agli effetti: si deve pensare che gli Stati membri non facciano ricorso all'assistenza reciproca in materia di recupero in quanto la persona che considerano debitore dell'imposta è necessariamente residente all'interno del paese, o che, per evitare le difficoltà dell'attuazione della reciproca assistenza in materia di recupero, gli Stati membri abbiano sistematicamente ricercato come debitore dell'imposta una persona residente o già presa in considerazione nel proprio territorio?

(103) Quale che sia la risposta a questo interrogativo, l'obiettivo da perseguire è quello di fornire agli Stati membri le garanzie necessarie per il recupero di qualsiasi imposta dovuta, senza che i provvedimenti adottati a tal fine penalizzino i soggetti passivi che eseguono operazioni imponibili negli Stati membri in cui non sono residenti. La molteplicità delle disposizioni oggi vigenti per i soggetti passivi non residenti è indubbiamente frutto della preoccupazione di garantire il recupero dell'imposta, anche se i provvedimenti adottati in pratica si rivelano poco efficaci, ma è tuttavia ben lontana dal soddisfare l'impegno preso dagli Stati membri di adottare misure di applicazione semplici ed immediate.

(104) L'attuazione delle disposizioni della direttiva 76/308/CEE, tuttavia, è particolarmente adeguata quando il credito riguarda un'imposta dovuta da un debitore d'imposta soggetto passivo non residente all'interno del paese o che abbia lasciato il territorio dello Stato membro richiedente, ma che disponga di un centro di attività stabile sul territorio di un altro Stato membro.

(105) Sarà quindi opportuno studiare, i mezzi che consentano un rilancio del ricorso a tale direttiva e le azioni da intraprendere per migliorarne l'efficacia.

CAPITOLO 4.
OBBLIGHI DEI DEBITORI DELL'IMPOSTA IN REGIME INTERNO
(ARTICOLO 22)

(106) Gli obblighi dei debitori d'imposta sono oggetto del Capo XIII della 6a direttiva, che contempla gli obblighi nel regime interno (articolo 22) e gli obblighi all'importazione (articolo 23).

(107) Il problema degli obblighi di dichiarazione è essenziale nello studio relativo al debitore dell'imposta dovuta per operazioni eseguite da un soggetto passivo non residente, tenuto conto delle numerose difficoltà incontrate da tutti gli operatori interessati (soggetto passivo non residente, rappresentante fiscale, destinatario dell'operazione) per conoscere innanzitutto gli obblighi che spettano a ciascuno di loro.

(108) Dopo aver trattato la questione generale relativa a chi spettino gli obblighi di dichiarazione e su quali operazioni vertano tali obblighi (Parte 1), si procederà all'analisi del contenuto degli obblighi a carico di un soggetto passivo residente (Parte 2), all'analisi di detti obblighi nel caso di un soggetto passivo che esegue operazioni in uno Stato membro in cui non è residente, sia che si tratti degli obblighi a carico del soggetto passivo o del debitore dell'imposta dovuta per tali operazioni (Parte 3), sia che si tratti degli obblighi a carico delle persone tenute al pagamento in solido con il debitore dell'imposta dovuta (Parte 4).

Parte 1. Campo d'applicazione dell'articolo 22

(109) Quanto al campo d'applicazione dell'articolo 22, si tratta di determinare chi sia la persona tenuta ad assolvere agli obblighi imposti da detto articolo e quali siano le operazioni che devono essere dichiarate.

Persone tenute agli obblighi di dichiarazione

(110) Gli obblighi in materia di contabilità, di dichiarazione e di pagamento dell'imposta spettano, di norma, al debitore dell'imposta (cfr. Capo XIII della 6a direttiva). In regime interno, le operazioni imponibili, in applicazione delle disposizioni di diritto comune, sono tutte le operazioni eseguite da soggetti passivi (articolo 2: cessioni di beni e prestazioni di servizi; articolo 28 bis, paragrafo 1: acquisti intracomunitari di beni). Di norma il debitore dell'imposta dovuta su queste operazioni è il soggetto passivo che esegue l'operazione o l'acquisto imponibile (articolo 21): soltanto in deroga a queste disposizioni di diritto comune può essere designata come debitore dell'imposta una persona diversa dal soggetto passivo e soltanto in applicazione di regimi specifici persone che non siano soggetti passivi possono eseguire operazioni imponibili. L'articolo 22 è strutturato conformemente a questo modello (principio/casi particolari).

(111) Gli obblighi di dichiarazione (paragrafi 1, 2, 4, 6), di fatturazione (paragrafo 3) e di pagamento dell'importo netto dell'imposta dovuta (paragrafo 5) spettano in linea di massima al soggetto passivo debitore dell'imposta.

(112) Riferendosi a "ogni soggetto passivo", l'articolo 22 paragrafi da 1 a 6 si rifà quindi al principio enunciato nell'articolo 21, in base al quale il debitore dell'imposta su un'operazione imponibile è il soggetto passivo che esegue l'operazione stessa: (titolo del Capo XIII : cf. il obblighi dei debitori d'imposta).

(113) Tuttavia, gli Stati membri possono derogare al principio secondo cui il soggetto passivo è debitore dell'imposta, quando tale soggetto passivo non sia residente all'interno del paese. L'articolo 22, paragrafo 7 impone loro di tener conto delle ripercussioni che le deroghe concesse in termini di determinazione del debitore dell'imposta possono avere sulla persona che deve adempiere agli obblighi di dichiarazione.

(114) Questi obblighi incombono alle persone considerate, conformemente all'articolo 21, come debitori dell'imposta in luogo di un soggetto passivo oppure tenute al pagamento in solido dell'imposta. I paragrafi 10 ed 11 estendono questi obblighi alle persone che non siano soggetti passivi che effettuano acquisti intracomunitari di beni. Nelle considerazioni che seguono, viene esaminato il caso di persone che non siano soggetti passivi.

Campo di applicazione territoriale

(115) L'articolo 22, e in particolar modo il paragrafo 1, non consentono di determinare direttamente il campo d'applicazione territoriale degli obblighi dei soggetti passivi. E' necessario dunque determinare se questo articolo limiti gli obblighi alle operazioni eseguite all'interno del paese o li estenda a qualsiasi operazione indipendentemente dal luogo di imposizione.

(116) Dato che non contempla le operazioni eseguite dal soggetto passivo, ma la sua attività in quanto soggetto passivo, il paragrafo 1, se interpretato in senso stretto, senza riferimento al titolo dell'articolo, potrebbe comportare l'obbligo per ogni soggetto passivo ai sensi dell'articolo 4 di dichiarare l'inizio della propria attività, sia essa esercitata all'interno del paese oppure in un altro Stato membro o addirittura in un paese terzo.

(117) Tenuto conto dei principi d'imposizione enunciati dalla 6a direttiva, è necessario subordinare gli obblighi alla territorialità delle operazioni imponibili alle quali essi si riferiscono. L'articolo 22 impone obblighi nello dello Stato membro all'interno del quale sono eseguite operazioni gravate da imposta (e in questo caso gli obblighi sono a carico del debitore dell'imposta, che può essere il soggetto passivo stesso oppure un'altra persona) oppure operazioni che diano diritto a deduzione.

Conclusioni

(118) L'articolo 22 impone obblighi di dichiarazione:

- al soggetto passivo che esegue operazioni imponibili per le quali è debitore dell'imposta,
- alla persona designata come debitore dell'imposta su un'operazione eseguita da un soggetto passivo non residente,

questi obblighi sono limitati, per un determinato Stato membro, alle operazioni imponibili che sono in esso eseguite o che in esso danno diritto a deduzione.

Parte 2. Obblighi dei soggetti passivi residenti all'interno del paese

(119) Se risiede in uno Stato membro, il soggetto passivo che ha eseguito l'operazione imponibile è sempre il debitore dell'imposta (cfr. par. 55); spetta quindi a questo soggetto passivo adempiere a tutti gli obblighi imposti dall'articolo 22, tanto per le operazioni imponibili localizzate nello Stato membro di residenza, quanto per quelle localizzate all'estero, ma che danno diritto a deduzione nello Stato membro di residenza.

(120) L'articolo 22 stabilisce i seguenti obblighi:

- dichiarazione di inizio, cambiamento e cessazione di attività in qualità di soggetto passivo e dichiarazione dell'effettuazione di acquisti intracomunitari (articolo 22, paragrafo 1, lettere a) e b)): quest'obbligo è essenziale per consentire all'amministrazione di conoscere gli operatori che eseguono operazioni o effettuano acquisti intracomunitari di beni, imponibili sul territorio nazionale, ma anche di conoscere i soggetti passivi che cessano di eseguire operazioni che danno loro diritto a deduzioni all'interno del paese;
- identificazione, tramite un numero individuale, dei soggetti passivi che effettuano operazioni per le quali è previsto l'obbligo d'identificazione (articolo 22, paragrafo 1, lettera c));
- tenuta di una contabilità sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'IVA ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale (articolo 22, paragrafo 2, lettera a)) e tenuta di registri specifici (articolo 22, paragrafo 2, lettera b)) dei materiali utilizzati per un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera, dei beni spediti o trasportati ai fini di un trasferimento non assimilato ad una cessione/acquisto intracomunitario;
- rilascio di una fattura corredata di determinate indicazioni obbligatorie o rilascio di un documento equivalente per le operazioni effettuate per conto di un altro soggetto passivo o di un ente che non è soggetto passivo o per un singolo, in caso di vendite a distanza, nonché per gli acconti che gli sono stati corrisposti prima che sia stata ultimata l'operazione (articolo 22, paragrafo 3);
- presentazione di una dichiarazione periodica (articolo 22, paragrafo 4) da cui risultino, tra l'altro, i dati necessari ad accertare:
 - l'importo dell'imposta esigibile,
 - l'importo delle deduzioni da operare,
 - se del caso, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali deduzioni, nonché l'importo delle operazioni esenti;un soggetto passivo, quindi, dovrà eventualmente dichiarare le operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettera a), cioè le operazioni effettuate all'estero, ma che danno diritto a deduzione all'interno del paese;
- pagamento dell'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione periodica (articolo 22, paragrafo 5);

- facoltà degli Stati membri di chiedere al soggetto passivo di presentare una dichiarazione che riporti tutti i dati delle dichiarazioni periodiche dell'anno precedente (articolo 22, paragrafo 6, lettera a));
- presentazione di un elenco ricapitolativo degli acquirenti identificati ai fini dell'IVA cui il soggetto passivo ha ceduto beni nel quadro di un'operazione intracomunitaria (articolo 22, paragrafo 6, lettera b);
- gli Stati membri, infine, hanno la facoltà di imporre altri obblighi, se lo ritengono necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare la frode, salvo restando il rispetto del principio della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi (articolo 22, paragrafo 8).

(121) Gli obblighi qui menzionati sono gli obblighi di norma previsti : gli Stati membri, in effetti, possono esonerare da determinati obblighi o da qualsiasi obbligo alcune categorie di soggetti passivi e in particolare i soggetti passivi che effettuano unicamente operazioni esenti (articolo 22, paragrafo 9).

Parte 3. Caso di soggetti passivi non residenti all'interno del paese

(122) L'identificazione della persona che deve onorare gli obblighi imposti dall'articolo 22 non crea problemi nel caso in cui il debitore dell'imposta risieda all'interno del paese: a questi, infatti, spettano tutti gli obblighi di cui ai paragrafi da 1 a 6.

(123) Quando invece, in virtù dell'articolo 21 della direttiva, gli Stati membri stabiliscono che il debitore dell'imposta non è il soggetto passivo che ha eseguito l'operazione, si deve precisare come gli Stati membri suddividono gli obblighi generali di dichiarazione tra il debitore d'imposta e il soggetto passivo non residente.

(124) L'articolo 22, nei paragrafi da 1 a 6, prevede obblighi esclusivamente a carico di "ogni soggetto passivo". Il paragrafo 7 impone tuttavia agli Stati membri di adottare "le misure necessarie affinché i soggetti che, in conformità dell'articolo 21, punto 1, lettere a) e b) sono considerati debitori dell'imposta in luogo di un soggetto passivo residente all'estero o che sono tenuti in solido al suo pagamento, assolvano gli obblighi di dichiarazione e di pagamento summenzionati".

(125) Una disposizione dello stesso tenore si ritrova nell'articolo 22, paragrafo 10, per quanto concerne le persone giuridiche che non sono soggetti passivi che effettuano acquisti intracomunitari e nell'articolo 22, paragrafo 11, per gli acquisti di prodotti soggetti ad accise o di mezzi di trasporto nuovi (acquisti che non rientrano nel regime generale).

Contenuto degli obblighi spettanti al debitore d'imposta

(126) Attenendosi alla lettura dell'articolo 22, paragrafo 7, è difficile determinare immediatamente la portata degli obblighi che gli Stati membri possono imporre al debitore dell'imposta dovuta su un'operazione eseguita da un soggetto passivo non residente.

(127) Ci si può chiedere, infatti, che cosa si debba intendere per "obblighi di dichiarazione", e in particolare se la tenuta della contabilità o la fatturazione rientrino in tale concetto.

(128) Un'interpretazione letterale del paragrafo 7 lascerebbe pensare che esso non riguardi il paragrafo 2, lettera a) e il paragrafo 3, che non impongono obblighi di dichiarazione in senso stretto, anche se, in pratica, il controllo delle operazioni dichiarate può avvenire unicamente se sono state presentate le fatture relative alle operazioni di vendita e di acquisto, che consentono di giustificare l'importo dell'imposta esigibile o deducibile.

(129) Per questo motivo, si considera l'ipotesi che tutti gli obblighi di dichiarazione o gli obblighi a questi analoghi (tenuta di una contabilità o emissione di una fattura) debbano essere assolti dalla persona debitrice dell'imposta in luogo di un soggetto passivo non residente all'interno del paese.

Obblighi rispettivamente del soggetto passivo non residente e del debitore dell'imposta e luogo di adempimento di tali obblighi

(130) Se ricorrono alle facoltà loro offerte dell'articolo 21 per la determinazione del debitore dell'imposta, gli Stati membri devono trarne le debite conseguenze quanto agli obblighi dei debitori dell'imposta stabiliti dall'articolo 22.

Obblighi di dichiarazione nello Stato membro in cui avvengono le operazioni eseguite da un soggetto passivo non residente

(131) Il debitore dell'imposta deve dichiarare e pagare l'imposta nel paese in cui avvengono le operazioni imponibili.

(132) Questo principio resta valido indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo che esegue l'operazione sia residente o non residente. Pertanto, quando gli Stati membri fanno ricorso alle facoltà di cui all'articolo 21 e quando prevedono che una persona diversa dal soggetto passivo che esegue l'operazione è il debitore dell'imposta, gli obblighi di dichiarazione e di pagamento spettano al debitore dell'imposta, nel paese in cui sono realizzate le operazioni.

(133) Di conseguenza, se il soggetto passivo non è più il debitore dell'imposta, non deve più assolvere questo tipo di obblighi nel paese in cui non è residente, bensì nel paese in cui esegue operazioni imponibili.

(134) Tuttavia, se il soggetto passivo non residente acquista nello Stato membro in cui effettua operazioni per le quali non è debitore dell'imposta, beni o servizi ai fini delle operazioni imponibili che esegue nello Stato membro in cui è residente, ci si può chiedere quali siano gli obblighi di dichiarazione a cui deve adempiere per dimostrare il suo diritto al rimborso. Ci si deve chiedere, in particolare, se lo Stato membro in cui l'imposta viene assolta può esigere, ad esempio, una contabilità che registri tutte le operazioni, effettuate nel paese di stabilimento, per la realizzazione delle quali sono state sostenute spese a cui si applica l'IVA.

Obblighi di dichiarazione nello Stato membro di stabilimento

(135) Il soggetto passivo che esegue operazioni in uno Stato membro nel territorio del quale non è residente è tenuto a giustificare, nel suo Stato membro di stabilimento, l'importo dei suoi diritti a deduzione, in particolare dichiarando l'importo delle operazioni realizzate all'estero e che danno diritto a deduzione in virtù dell'articolo 17, paragrafo 3.

Parte 4. Obblighi delle persone tenute al pagamento in solido dell'imposta dovuta

(136) L'articolo 22, paragrafo 7, impone agli Stati membri di adottare le misure necessarie affinché le persone tenute in solido al pagamento dell'imposta assolvano agli obblighi loro spettanti. Dall'analisi del paragrafo 7 dell'articolo 22 si desume che la persona tenuta al pagamento in solido deve assolvere all'unico obbligo di pagamento che gli spetta, data la sua qualità di debitore in solido. Non è infatti concepibile imporre a un debitore dell'imposta e ad una persona tenuta al pagamento in solido obblighi di identico tenore: mentre è legittimo che il debitore dell'imposta dovuta su un'operazione debba ottemperare agli obblighi di dichiarazione di pagamento necessari per assolvere l'imposta, non è logico che vi sia tenuta la persona semplicemente legata da vincolo solidale per il pagamento. Secondo la Commissione, alla persona solidale con il debitore dell'imposta può essere ingiunto soltanto un obbligo di pagamento dell'imposta: non si può ragionevolmente esigere alcuna dichiarazione specifica da una persona che non dispone di tutti i dati materiali per assolvere a tale obbligo e che viene richiesta unicamente per assicurare il recupero del credito dell'Erario.

TITOLO II. I MEZZI PER RISPONDERE ALLE DIFFICOLTA INCONTRATE DAGLI OPERATORI.

(137) Il modo in cui gli Stati membri applicano gli articoli 21 e 22 della seste direttiva, è molto complesso per gli operatori economici che eseguono operazioni in uno Stato membro nel territorio del quale non risiedono. Sarà perciò opportuno trarre un certo numero di conclusioni ed elaborare le linee di semplificazione per gli operatori economici, garantendo ad ogni modo agli Stati membri un efficace controllo di queste operazioni che i soggetti passivi non residenti effettuano.

CAPITOLO 1.

LE DIFFICOLTA INCONTRATE DAGLI OPERATORI

(138) Quando effettuano operazioni imponibili in uno Stato membro sul cui territorio non sono residenti, i soggetti passivi devono affrontare non soltanto il problema della determinazione del debitore dell'imposta, ma anche le conseguenze in termini di obblighi di dichiarazione o di modalità di esercizio del diritto alla deduzione che, per una stessa categoria di operazioni, variano notevolmente da uno Stato membro all'altro, anche quando gli Stati membri stabiliscono che un'unica persona è debitrice dell'imposta.

Parte 1. Determinazione del debitore dell'imposta

(139) In generale, ogni soggetto passivo che esegue per la prima volta un'operazione in uno Stato membro in cui non è residente, deve affrontare il problema della determinazione del debitore dell'imposta dovuta per tale operazione.

(140) Date le diverse facoltà offerte agli Stati membri dall'articolo 21 per la determinazione del debitore dell'imposta dovuta per un'operazione effettuata da un soggetto passivo non residente, gli operatori si trovano di fronte a situazioni che variano da uno Stato membro all'altro.

(141) Di conseguenza, un'impresa che effettua un'operazione dello stesso tipo in diversi Stati membri, dovrà seguire procedure di gestione diverse a seconda della persona che sarà stata designata come debitrice dell'imposta dallo Stato membro interessato.

(142) Inoltre, dato che la determinazione del debitore dell'imposta varia in funzione del tipo di operazione effettuata, questo soggetto passivo sarà nuovamente costretto ad individuare il debitore dell'imposta ogni volta che effettuerà operazioni di tipo diverso, per le quali è prevista un'altra categoria di debitori d'imposta.

(143) L'attuazione dell'articolo 21 da parte degli Stati membri, quindi, ha come conseguenza che gli operatori economici non devono affrontare il problema della determinazione del debitore dell'imposta soltanto quando iniziano operazioni imponibili in uno Stato membro, ma ogni volta che effettuano operazioni di tipo diverso in questo stesso Stato membro. La complessità della situazione per gli operatori può essere superata soltanto tramite una razionalizzazione delle scelte operate nell'ambito di una stessa normativa ed impone la necessità di adottare misure che garantiscano l'unicità del debitore dell'imposta all'interno di uno stesso Stato membro.

Parte 2. Il debitore dell'imposta è il soggetto passivo non residente

(144) Nel caso in cui il soggetto passivo non residente sia direttamente il debitore dell'imposta, gli operatori economici ritengono che le barriere linguistiche e l'assenza di relè locale obbligatorio rendano difficili non soltanto la raccolta delle informazioni prima della realizzazione delle operazioni, ma anche l'espletamento delle formalità necessarie per farsi conoscere dall'amministrazione e adempiere agli obblighi di dichiarazione e di pagamento.

(145) Questa situazione, per contro, consente di ridurre i costi in quanto, essendo il soggetto passivo l'unico responsabile del pagamento dell'IVA, nessun intermediario ripercuote finanziariamente su di lui il costo della propria responsabilità.

(146) Si può notare, tuttavia, che la garanzia richiesta da alcuni Stati membri al soggetto passivo non residente, debitore diretto dell'imposta dovuta, costituisce un onere supplementare.

(147) Gli operatori economici, infine, in tutti i casi in cui sono essi stessi debitori dell'imposta, possono dedurre l'IVA sull'acquisto di beni e di servizi all'interno del paese, tramite imputazione nelle loro dichiarazioni periodiche: si tratta di un vantaggio non trascurabile in termini di cassa e questo vale anche nel caso in cui il soggetto passivo sia in credito d'imposta, poiché i rimborsi "interni" sono effettuati, in genere, più rapidamente dei rimborsi effettuati conformemente alle direttive 8a e 13a.

Parte 3. Il debitore dell'imposta è il rappresentante fiscale

(148) Le maggiori difficoltà incontrate dagli operatori sono connesse, da un lato, alla grande diversità delle condizioni e delle procedure di designazione del rappresentante fiscale e, dall'altro, alla portata della responsabilità del rappresentante fiscale.

(149) Quando impongono l'obbligo di designare un rappresentante fiscale, gli Stati membri prevedono procedure molto diverse. Questa mancanza di armonizzazione (documenti da fornire, persone che devono espletare le formalità di designazione del rappresentante fiscale, criteri per essere rappresentante fiscale, ecc...) comporta la difficoltà di sapere quali procedure seguire e mette gli operatori interessati in situazioni inestricabili quando devono effettuare operazioni imponibili in diversi Stati membri all'interno dei quali essi non risiedono.

(150) La portata della responsabilità del rappresentante fiscale ha come principale conseguenza che quest'ultimo ripercuote finanziariamente sul proprio cliente il rischio di poter essere personalmente chiamato in causa per operazioni delle quali non è stato messo al corrente da parte del soggetto passivo non residente.

(151) L'incidenza finanziaria della rappresentanza fiscale, inoltre, è accentuata ulteriormente dalla ripercussione sul soggetto passivo non residente del costo della garanzia richiesta al rappresentante fiscale da alcune amministrazioni nazionali.

(152) In alcune situazioni, la portata della responsabilità dei rappresentanti fiscali è tale che i soggetti passivi non residenti, in particolare le PMI, incontrano grandi difficoltà a reperire persone che accettino di rappresentarle sul piano fiscale. A ciò si aggiunge, in alcuni Stati membri, il fatto che la designazione di un rappresentante fiscale IVA è considerata come un'azione costitutiva di un centro di attività stabile in materia di imposte dirette: tali disposizioni "scoraggiano" ogni partecipazione di soggetti passivi non residenti ad effettuare operazioni interne negli Stati membri interessati.

(153) Tutte queste difficoltà, che a volte fanno sì che alcuni soggetti passivi rinuncino puramente e semplicemente a realizzare operazioni in altri Stati membri, non prevalgono, tuttavia, sui due principali vantaggi offerti dalla rappresentanza fiscale, che sono quelli di:

- disporre, nello Stato membro di imposizione dell'operazione, di un intermediario che domini la lingua e conosca le procedure;
- poter dedurre l'IVA, tramite imputazione sulle dichiarazioni periodiche, anziché tramite rimborso come previsto dalle direttive 8a e 13a.

Parte 4. Il debitore d'imposta è il destinatario

(154) I soggetti passivi che eseguono operazioni imponibili in uno Stato membro in cui non sono residenti, riconoscono che per l'espletamento degli obblighi di dichiarazione la designazione del destinatario come debitore dell'imposta è la soluzione più semplice. Essi, infatti, sono esentati da qualsiasi obbligo nello Stato membro in cui avvengono le operazioni, dato che la dichiarazione e il pagamento dell'imposta sono effettuati dal destinatario.

(155) Tutti, tuttavia, si rammaricano di dover far valere, in questo caso, i loro diritti a deduzione conformemente alla procedura di rimborso di cui alle direttive 8a o 13a. Dati i termini di rimborso, essi sono infatti costretti a prefinanziare l'imposta per lunghi periodi.

(156) Inoltre, in pratica è frequente che gli operatori siano obbligati a far ricorso a consulenti locali che li assistano nella presentazione delle loro domande di rimborso dell'IVA: il binomio "destinatario-rimborso" non dispensa sempre dal ricorso ad un mandatario locale che deve essere remunerato per il servizio reso e quindi lascia spesso il posto al trionfo "destinatario-rappresentante-rimborso".

(157) E' opportuno, infine, sottolineare che la generalizzazione della designazione sistematica del destinatario come debitore dell'imposta dovuta sulle operazioni eseguite da un soggetto passivo non residente, comporta un'assenza totale di prefinanziamento dell'imposta tra il momento in cui è pagata al fornitore e quello in cui è dedotta e, di conseguenza, una relativa riduzione del costo degli acquisti effettuati presso un fornitore non residente rispetto agli acquisti effettuati in regime interno, snaturando così il principio stesso del pagamento frazionato dell'imposta.

CAPITOLO 2.

I MEZZI DI UNA SEMPLIFICAZIONE.

(158) Le proposte di riflessioni che seguono si iscrivono in una duplice prospettiva: la ricerca dei mezzi di semplificazione delle modalità di imposizione delle operazioni eseguite da soggetti passivi non residenti e il potenziamento della cooperazione tra gli Stati membri.

Modalità di imposizione

(159) Si tratta anzitutto di onorare l'impegno assunto dalla Commissione, al momento dell'adozione della direttiva di semplificazione (92/111/CEE), nel dicembre 1992, di presentare al Consiglio una relazione sulla rappresentanza fiscale, impegno inserito in una dichiarazione riportata nel verbale della sessione del Consiglio del 14 dicembre 1992 nei seguenti termini:

"Sulla base delle informazioni comunitate dagli Stati membri entro il 31 dicembre 1992, la Commissione presenterà al Consiglio, entro fine febbraio 1993, una relazione sulle modalità adottate dagli Stati membri per l'attuazione della nozione di rappresentante fiscale e presenterà, ove necessario, proposte per armonizzare le legislazioni in materia degli Stati membri. Sino alla presentazione di tale relazione e, all'occorrenza, di tali proposte di norme comunitarie, gli Stati membri adottano tutte le misure necessarie per garantire un'applicazione corretta e semplice delle disposizioni relative alla designazione di un rappresentante fiscale previste dalla presente direttiva".

(160) Nel corso dei lavori relativi alla direttiva 92/111/CEE, la Commissione aveva proposto una riformulazione completa delle disposizioni relative al debitore dell'imposta, in quanto esse risultavano essere una delle principali cause di difficoltà incontrate dagli operatori nell'adempimento dei loro obblighi in uno Stato membro in cui non fossero residenti.

(161) Il Consiglio non ha accolto la proposta della Commissione ed ha deciso di modificare l'articolo 21 soltanto per il trattamento delle operazioni triangolari, mantenendo invariate le altre disposizioni in vigore dall'adozione della 6a direttiva. Il concetto di rappresentanza fiscale è solo uno degli aspetti del più vasto problema che gli operatori devono affrontare per la determinazione del debitore dell'imposta: la presente relazione, quindi, contiene un'analisi che si iscrive nel quadro generale previsto dall'articolo 21.

Cooperazione amministrativa e assistenza reciproca

(162) Queste proposte vanno inserite anche nel quadro di una cooperazione amministrativa potenziata. Dal 1° gennaio 1993, conformemente alle disposizioni del regolamento di cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette⁽¹⁾, è stato instaurato un sistema comune di scambi di informazioni sulle operazioni comunitarie tra le autorità competenti degli Stati membri. Questo sistema denominato VIES (VAT Information Exchange System = Sistema di scambio di informazioni IVA), offre diversi servizi soprattutto alle amministrazioni nazionali, ma anche agli operatori che possono così ottenere conferma della validità di un numero di identificazione di una determinata persona.

(163) La costituzione di una rete di uffici centrali di collegamento, incaricati di trattare le questioni concernenti la cooperazione amministrativa, ha favorito lo sviluppo delle comunicazioni degli Stati membri in questo settore. L'esistenza effettiva di un punto di contatto unico consente di evitare le difficoltà connesse con la ripartizione delle competenze nell'ambito degli Stati membri - a seconda del luogo di stabilimento dei soggetti passivi, del tipo di richiesta, ecc... - e garantisce un invio e un'istruzione rapidi delle domande di assistenza.

(1) Regolamento (CEE) 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992, GU n° L 24, del 1° febbraio 1992, pag. 1.

(164) In diverse assise gli Stati membri hanno espresso l'auspicio di andare al di là delle disposizioni del regolamento e di ricorrere anche e sistematicamente agli altri strumenti giuridici attualmente disponibili in materia di cooperazione amministrativa o di assistenza reciproca. La direttiva sull'assistenza reciproca⁽¹⁾ dovrebbe essere utilizzata con maggiore frequenza nel settore dell'IVA, in quanto offre possibilità di scambi d'informazioni automatici, spontanei o su richiesta. L'esame di queste varie possibilità è attualmente in corso nell'ambito del Comitato permanente di cooperazione amministrativa e gli Stati membri hanno accolto positivamente la soluzione scelta dalla Commissione quanto alla determinazione "delle esigenze degli utenti".

(165) Gli Stati membri intendono dare nuovo slancio anche al ricorso alla direttiva sull'assistenza reciproca in materia di recupero⁽²⁾.

Le semplificazioni e i loro limiti

(166) E' necessario, tuttavia, precisare fin d'ora che gli obiettivi di semplificazione perseguiti si scontrano con i principi di imposizione vigenti nel periodo d'applicazione del regime transitorio IVA. Le risposte che possono essere date, in questo contesto, alle preoccupazioni degli operatori sono infatti necessariamente molto parziali, in quanto qualsiasi cambiamento in profondità si scontrerebbe con alcuni principi essenziali dell'attuale sistema, e in particolare con la determinazione del luogo in cui avvengono le operazioni imponibili e con l'impossibilità, per un soggetto passivo, di esercitare il suo diritto a deduzione in uno Stato membro diverso da quello in cui l'imposta è stata fatturata.

(167) In questo quadro, l'obiettivo è quello di tentare di ovviare ai principali inconvenienti che i soggetti passivi incontrano quando effettuano operazioni in uno Stato membro in cui non sono residenti:

- obblighi troppo diversi da uno Stato membro all'altro;
- obblighi troppo diversi quando le operazioni effettuate all'interno di uno stesso Stato membro riguardano categorie di debitori d'imposta di tipo diverso;
- obblighi troppo impegnativi o troppo onerosi finanziariamente rispetto alle operazioni effettuate, in particolare per le piccole e medie imprese;

(1) Direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, GU n° L 336, del 27 dicembre 1977, pag. 15.

(2) Direttiva 76/308/CEE del Consiglio.

- elevati costi di cassa a causa dei termini di rimborso applicati dagli Stati membri in caso di ricorso alle direttive 8a e 13a.

(168) Come è già stato detto (punto 138), gli operatori devono affrontare due principali difficoltà: la determinazione della persona debitrice dell'imposta dovuta su un'operazione e, successivamente, la diversità e la complessità degli obblighi a cui devono adempiere.

(169) Per venire loro incontro si deve:

- stabilire un principio per la determinazione della persona debitrice dell'imposta, indipendentemente dallo Stato membro in cui l'imposta è dovuta,
- alleviare e armonizzare i diversi obblighi e le diverse procedure a cui sono sottoposti i soggetti passivi negli Stati membri in cui non sono residenti.

(170) Questi orientamenti, beninteso, devono garantire agli Stati membri il recupero dell'imposta loro dovuta e mezzi di controllo e di assistenza reciproca adeguati.

Parte 1. Necessità di stabilire un principio per la determinazione del debitore dell'imposta

(171) Per determinare chi, di norma, sia debitore dell'imposta, si deve operare una scelta tra le seguenti categorie di persone:

- soggetto passivo non residente,
- destinatario,
- rappresentante fiscale, sia nel caso di rappresentanza fiscale completa che nel caso di rappresentanza fiscale "limitata", come quella instaurata in alcuni Stati membri.

(172) Anche se nell'operare la scelta non si può prescindere dal tipo di operazione effettuata, si deve tuttavia pervenire:

- a ridurre il costo d'intervento del soggetto passivo in uno Stato membro in cui non è residente;
- a favorire l'esercizio del diritto di deduzione per imputazione, per evitare il ricorso alle procedure di rimborso di cui alle direttive 8a e 13a;

- a mantenere una parità concorrenziale tra le operazioni effettuate con soggetti passivi residenti e quelle effettuate con soggetti passivi non residenti.

Operazioni di cui all'articolo 21, punto 1, lettera a), ad eccezione delle operazioni triangolari

(173) Per queste operazioni, la soluzione sarebbe quella di prevedere che il soggetto passivo non residente sia egli stesso il debitore dell'imposta.

(174) Questa soluzione, infatti, è quella che consente di rispondere nel modo più efficace alle aspettative degli operatori quanto alla determinazione della persona che, di norma, è il debitore d'imposta in tutti gli Stati membri, per la maggior parte delle operazioni imponibili, poiché soltanto le cessioni di beni effettuate nel quadro di un'operazione triangolare e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) e all'articolo 28 ter, parti C, D ed E ne sono escluse. Tutti gli altri casi di possibili debitori d'imposta devono essere scartati per i motivi che seguono.

(175) La designazione del destinatario come debitore dell'imposta non può essere generalizzata in quanto, da un lato, essa impone al soggetto passivo non residente il ricorso alle procedure di rimborso di cui alle direttive 8a e 13a per esercitare il suo diritto a deduzione e, dall'altro, lede i principi fondamentali dell'IVA (fatturazione da parte del fornitore e deduzione da parte dell'acquirente), per farne un'imposta all'acquisto, ma unicamente quando il fornitore del bene o del servizio non è residente nel paese.

(176) La soluzione secondo cui il debitore d'imposta sarebbe, di norma, il rappresentante fiscale non è neanch'essa una soluzione soddisfacente.

(177) Quando si tratta della rappresentanza fiscale tradizionale, la responsabilità del rappresentante per il pagamento dell'imposta su tutte le operazioni eseguite dal soggetto passivo non residente all'interno del paese aumenta notevolmente i costi per il soggetto passivo non residente. Il rappresentante fiscale, infatti, ripercuote finanziariamente l'eventuale chiamata in causa della sua responsabilità. In alcuni casi, si giunge anche al punto che il soggetto passivo non residente non riesca a trovare persone che accettino di essere il suo rappresentante fiscale.

(178) Inoltre, quando intervengono in alcuni Stati membri, gli operatori devono affrontare il problema che quando hanno un rappresentante fiscale nel paese, essi sono considerati come residenti. Questa qualità ha notevoli ripercussioni non soltanto sull'applicazione dell'IVA, ma anche in materia di imposte dirette (obblighi di tenuta di contabilità del centro di attività stabile, determinazione degli utili, ripartizione delle spese generali, pagamento dell'imposta locale, ecc....). In alcuni casi gli operatori preferiscono non intervenire nello Stato membro interessato piuttosto che dover affrontare questo problema.

(179) Come sottolineano gli operatori (cfr. punto 154), l'interesse della rappresentanza fiscale sta nel fatto che essa costituisce una soluzione soddisfacente per consentire al soggetto passivo non residente di adempiere agli obblighi di dichiarazione in uno Stato membro in cui non è residente.

(180) La designazione di un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta, e pertanto interamente responsabile del pagamento dell'imposta su tutte le operazioni effettuate da un soggetto passivo non residente, con tutte le ripercussioni finanziarie che ne derivano, è sproporzionata rispetto all'esigenza di trovare una soluzione pratica al problema di espletamento materiale degli obblighi dei soggetti passivi.

Operazioni di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b) e operazioni triangolari

(181) Se un soggetto passivo non residente effettua soltanto operazioni contemplate dall'articolo 21, punto 1, lettera b) oppure operazioni triangolari, il destinatario può essere considerato debitore dell'imposta, per evitare al soggetto passivo l'obbligo di farsi identificare anche se esegue esclusivamente questi due tipi di operazione.

(182) Tuttavia, queste eccezioni al principio in base al quale il soggetto passivo non residente è egli stesso il debitore dell'imposta per le operazioni che effettua, non sono più giustificate quando il soggetto passivo è già debitore di un'imposta all'interno del paese, avendo realizzato un'operazione contemplata dall'articolo 21, punto 1, lettera a).

(183) In questo caso l'unicità del debitore dell'imposta, sia essa stabilita dallo Stato membro oppure lasciata alla scelta dell'interessato, consente:

- di evitare al soggetto passivo che effettua diverse categorie di operazioni di preoccuparsi della determinazione del debitore d'imposta in funzione del tipo di operazione realizzata,
- di garantire parità di trattamento fra soggetti passivi non residenti e soggetti passivi residenti.

(184) I soggetti passivi, inoltre, possono desiderare, ad esempio per motivi di politica commerciale, di essere essi stessi debitori dell'imposta per le operazioni che effettuano e per le quali è previsto che il destinatario sia il debitore.

(185) Al momento dell'instaurazione del nuovo regime intracomunitario IVA, alcuni operatori si erano infatti chiesti se, per motivi attinenti alle loro relazioni commerciali con i propri clienti, potessero trattare vendite a destinazione di un soggetto passivo identificato in un altro Stato membro per le quali essi prendono a proprio carico il trasporto, non come una cessione esente nel paese di partenza, seguita da un acquisto intracomunitario da parte del cliente nel paese d'arrivo dei beni, bensì come un trasferimento imponibile effettuato dal venditore e seguito da una consegna interna. Questa soluzione consente al venditore di essere debitore dell'imposta in regime interno.

(186) Gli operatori desideravano poter ricorrere a questa soluzione per non imporre ai propri clienti obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA gravante sull'acquisto, fornendo loro una fattura identica a quella inviata da un fornitore in regime interno. Le conclusioni a cui è pervenuto il gruppo di lavoro n° 1 sull'argomento hanno avallato questa interpretazione, che consente agli operatori di scomporre le cessioni intracomunitarie destinate a soggetti passivi identificati in un trasferimento imponibile ed in una cessione interna.

(187) Analogamente, un soggetto passivo non residente che effettui prestazioni di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), può desiderare, per motivi di ordine commerciale, di essere egli stesso il debitore dell'imposta e liberare il proprio cliente da qualsiasi obbligo relativo all'assolvimento e al pagamento dell'imposta gravante sulle operazioni. Si potrebbe assumere uno stesso atteggiamento aperto che consenta loro, a loro scelta, di essere i debitori dell'imposta.

Parte 2. Gli obblighi dei soggetti passivi non residenti

(188) A seconda che il soggetto passivo non residente possa o non possa essere il debitore dell'imposta, in base al tipo di operazioni eseguite, è opportuno determinare quali soluzioni si possono proporre per snellire le formalità da espletare in ciascuna di tali situazioni.

Il soggetto passivo non residente è debitore dell'IVA

(189) Una volta enunciato il principio secondo cui, per tutte le operazioni di cui all'articolo 21, punto 1, lettera a), fatta eccezione per le cessioni di beni successive ad un acquisto intracomunitario effettuate nel quadro di operazioni triangolari, il debitore dell'imposta è il soggetto passivo non residente, resta da determinare in base a quale procedura egli possa materialmente adempiere agli obblighi imposti ai debitori d'imposta dall'articolo 22.

(190) Come è già stato affermato (cfr. punto 144), gli operatori economici non residenti in uno Stato membro incontrano difficoltà pratiche nell'espletamento delle formalità connesse con l'esecuzione di operazioni imponibili in tale Stato membro, data una scarsa conoscenza delle procedure, l'esistenza di barriere linguistiche e la lontananza. Questi inconvenienti sono eliminati, tuttavia, quando un rappresentante fiscale è debitore dell'imposta in luogo del soggetto passivo non residente, ma a tale inconveniente subentrano costi elevati dovuti alla ripercussione finanziaria sul soggetto passivo non residente della portata della responsabilità del suo rappresentante fiscale.

(191) Ogni soggetto passivo deve poter affidare l'adempimento dei propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA ad un mandatario fiscale, all'interno dello Stato membro in cui effettua operazioni imponibili. Tale mandatario non ha la qualifica di debitore dell'imposta e, di conseguenza, non è personalmente responsabile nei confronti dell'amministrazione, né dell'espletamento degli obblighi di dichiarazione né del pagamento dell'imposta gravante sulle operazioni imponibili realizzate dal suo mandante.

(192) Nel caso in cui egli agisca in nome e per conto di un soggetto passivo non residente, il mandatario fiscale potrebbe quindi adempiere a tutti gli obblighi di dichiarazione relativi alle operazioni che il soggetto passivo effettua nello Stato membro interessato ed eventualmente effettuare anche il pagamento dell'IVA, sempre per ordine e per conto del suo mandante, come avviene in regime interno in tutti gli Stati membri. Se il mandatario fiscale non ha alcuna responsabilità diretta nei confronti dell'amministrazione tributaria, il costo del suo intervento ripercosso sul soggetto passivo non residente è limitato all'esecuzione materiale degli obblighi imposti al debitore dell'imposta all'interno del paese. In questo quadro la sua responsabilità potrebbe essere chiamata in causa, in caso di inadempimento del suo compito, soltanto sulla base del contratto concluso con il mandante.

(193) Inoltre, per ottenere un'effettiva riduzione del costo dell'intervento di un soggetto passivo in uno Stato membro in cui non è residente, si dovrebbe eliminare tanto la responsabilità di pagamento in solido del mandatario fiscale con il debitore dell'imposta, quanto l'obbligo di fornire garanzie soltanto ai fini dell'IVA, dato che questi due elementi hanno necessariamente ripercussioni sulle condizioni finanziarie di intervento degli operatori economici in uno Stato membro in cui non sono stabiliti.

(194) In questa situazione, resterebbe come persona che può essere tenuta al pagamento in solido dell'imposta con il debitore dell'imposta, soltanto il destinatario dei beni o dei servizi.

Il soggetto passivo non residente non è debitore dell'IVA

(195) Quando un soggetto passivo non residente effettua soltanto operazioni che rientrano nell'articolo 21, punto 1, lettera b) o operazioni triangolari, il destinatario può essere di norma il debitore dell'imposta e quindi il soggetto passivo non residente non è debitore dell'imposta su tali operazioni.

(196) Questa situazione comporta due conseguenze:

- il soggetto passivo non residente è esentato da qualsiasi obbligo nello Stato membro in cui avvengono le operazioni imponibili, siano essi obblighi di dichiarazione, di pagamento, di fatturazione o di tenuta e conservazione di contabilità; per quanto riguarda in particolare la fatturazione, occorre precisare che il soggetto passivo non debitore d'imposta non deve preoccuparsi delle indicazioni relative all'IVA (base imponibile, aliquota, IVA esigibile), in quanto spetta al destinatario apporre tali indicazioni;
- per poter esercitare il proprio diritto a deduzione, il soggetto passivo non residente che non è debitore dell'imposta all'interno del paese deve necessariamente ricorrere alle procedure di rimborso previste dalle direttive 8a e 13a; questa situazione, che crea un problema rilevante per gli operatori, potrebbe essere migliorata o accelerando il rimborso dell'imposta o consentendo al soggetto passivo non residente di scegliere se essere egli stesso il debitore dell'imposta per le operazioni di cui all'articolo 21, punto 1, lettera b) o per le operazioni triangolari che egli effettua.

(197) Inoltre, se non si dovesse offrire questa opportunità ai soggetti passivi, si potrebbe almeno esaminare se le disposizioni dell'articolo 21, punto 1, lettera c) possano consentire di giungere allo stesso risultato.

(198) L'articolo 22 statuisce, al punto 1 che l'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

1) in regime interno:

a) [...]

b) [...]

c) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci;

d) [...];

(199) Il soggetto passivo non residente, quindi, che in linea di massima non ha le qualifiche di debitore dell'imposta, potrebbe acquisirla per il semplice fatto di indicare l'IVA sulla fattura che rilascia.

(200) Resta però da determinare se il soggetto passivo, in questo caso, è il debitore dell'imposta dovuta per tale operazione, con conseguente esenzione del destinatario dai propri obblighi di debitore dell'imposta.

(201) In effetti, è difficile determinare se l'articolo 21, punto 1, lettera c) sia stato redatto per garantire il pagamento di un'imposta indicata su una fattura o su un documento che ne fa le veci in quanto essa può essere dedotta oppure se esso offra ad ogni soggetto passivo la possibilità di essere egli stesso il debitore dell'imposta che grava su una qualsiasi operazione, consentendogli così di dichiarare l'imposta esigibile e di dedurre, per imputazione, eventuali imposte pagate.

Parte 3. Sicurezza degli Stati membri quanto ai mezzi di controllo e al recupero dell'imposta

(202) Le soluzioni qui proposte per rispondere alle preoccupazioni degli operatori comportano come conseguenza, da un lato, l'uso non scotematico del rappresentante fiscale come responsabile del pagamento e, dall'altro, la soppressione della fornitura di una garanzia o di un vincolo solidale richiesti in alcuni Stati membri.

(203) Queste soluzioni sono giustificate dalla necessità di ridurre i costi di intervento dei soggetti passivi nei paesi in cui non sono residenti.

(204) Questo risultato può essere raggiunto soltanto se il costo della garanzia di recupero dell'imposta non è più a carico degli operatori. In questo caso, è indispensabile per gli Stati membri come per la Comunità europea che il rischio di mancato recupero sia ridotto al minimo da un reale investimento in materia di cooperazione amministrativa.

(205) Le scelte effettuate quanto alla determinazione della persona che di norma è il debitore dell'imposta e agli obblighi che a questi spettano, impongono agli Stati membri di applicare correttamente gli obblighi previsti dall'articolo 22 della 6a direttiva e, per maggiore sicurezza, di prevedere una gestione amministrativa centralizzata dei soggetti passivi non residenti, che permetta di conoscere e controllare tutte le operazioni imponibili realizzate da uno stesso soggetto passivo.

(206) Analogamente, è necessario instaurare un controllo efficace del diritto a deduzione, data la molteplicità dei luoghi di deduzione possibili.

(207) Occorre infatti poter verificare che le operazioni effettuate al di fuori di uno Stato membro diano realmente diritto a deduzione dell'imposta applicata in questo Stato membro e gravante sui beni e sui servizi utilizzati per le operazioni effettuate all'estero. L'unicità del luogo di esercizio del diritto a deduzione non è possibile nel quadro dei principi attuali stabiliti dalla direttiva; è pertanto necessario un controllo delle deduzioni:

- quando la deduzione viene effettuata per imputazione, tramite una migliore conoscenza delle operazioni effettuate da soggetti passivi negli Stati membri in cui non sono residenti e che danno diritto a deduzione nello Stato membro di stabilimento;
- quando la deduzione è esercitata tramite rimborso, seguendo una procedura armonizzata che consenta, nel quadro dell'8a direttiva, di tener conto dei limiti del diritto al rimborso per i soggetti passivi "parziali" o per i soggetti passivi che traggano parte delle loro entrate da attività non rientranti nel campo d'applicazione dell'IVA.

(208) Infine, un miglior controllo delle operazioni eseguite da soggetti passivi non residenti e del loro diritto a deduzione deve essere affiancato da un efficace rilancio dell'assistenza reciproca in materia di recupero.

(209) Con l'instaurazione del mercato interno, la soppressione degli obblighi specificamente imposti ai soggetti passivi non residenti (rappresentante fiscale responsabile, garanzia o vincolo solidale) è pienamente giustificata.

(210) La scomparsa del vantaggio, reale o supposto, di queste misure, la cui utilità pratica è spesso limitata (cfr. paragrafo 92) può essere utilmente sostituita da un potenziamento dell'assistenza reciproca in materia di ricupero. I mezzi necessari per questo rilancio esistono già fin d'ora:

- una base giuridica costituita dalla direttiva 76/308/CEE, di cui si può forse migliorare l'efficacia;
- un clima di cooperazione amministrativa potenziata ed efficace, che si è sviluppato per l'attuazione del regime transitorio IVA.

(211) La volontà di ogni Stato membro di attuare procedure di assistenza reciproca per i debiti IVA consentirebbe di realizzare le misure proposte per rendere più favorevoli le condizioni in cui i soggetti passivi realizzano operazioni in uno Stato membro in cui non sono residenti, offrendo nel contempo agli Stati membri una sicurezza di ricupero almeno uguale a quella di cui dispongono nei confronti di soggetti passivi residenti.

CONCLUSIONI

(212) Come risulta da quanto sopra esposto, gli operatori economici che eseguono operazioni in uno Stato membro in cui non risiedono si trovano di fronte ad un problema assai complesso quando devono determinare quali siano i loro obblighi. Questa situazione deriva da un'applicazione non armonizzata delle disposizioni relative alla determinazione del debitore d'imposta e degli obblighi spettantigli, quando un'operazione imponibile viene realizzata da un soggetto passivo non residente.

(213) La necessità di adottare misure che consentano di semplificare le condizioni in cui i soggetti passivi possono espletare la loro attività negli Stati membri in cui non sono residenti, è ormai improrogabile per tutti.

(214) Con la presentazioni di questa relazione, la Commissione assolve il suo impegno di esaminare le modalità relative alla rappresentanza fiscale. Essa ha anche ampliato il campo dello studio al concetto di debitore dell'imposta, per individuare meglio l'origine e la natura delle difficoltà incontrate dagli operatori non residenti, premessa necessaria per predisporre vere e proprie semplificazioni.

(215) Come prima conclusione, dall'analisi delle disposizioni comunitarie attualmente vigenti in materia di definizione del debitore dell'imposta e di determinazione dei suoi obblighi (articoli 21 e 22 della 6a direttiva) risulta che esse offrono un quadro sufficientemente ampio ed elastico per poter prendere in considerazione le preoccupazioni degli operatori. Esse offrono inoltre agli Stati membri i mezzi di modificare la loro legislazione, per disporre di norme meno complesse per la determinazione del debitore dell'imposta sulle operazioni realizzate da soggetti passivi non residenti e per la definizione dei loro obblighi, senza che vi sia bisogno di modificare la direttiva. Si potrebbe ottenere rapidamente una migliore applicazione delle disposizioni relative ai soggetti passivi non residenti, se ogni legislazione tenesse conto di questi tre elementi, come parti di uno stesso problema:

- i concetti di debitore dell'imposta e di persona tenuta al pagamento in solido,
- la definizione dei rispettivi obblighi del soggetto passivo, del debitore dell'imposta e della persona tenuta al pagamento in solido,
- le disposizioni relative alle modalità del diritto a deduzione.

(216) Elaborate sulla base dell'analisi delle disposizioni di cui alla 6a direttiva e delle relative modalità di attuazione (cfr. Titoli I e II), le proposte presentate nel Titolo III della presente relazione tendono ad una migliore armonizzazione del concetto di debitore dell'imposta e degli obblighi che gli spettano. La loro realizzazione pratica, tuttavia, è subordinata alla condizione che gli Stati membri adattino o modifichino il ricorso che tutt'ora fanno ad alcune facoltà conferite loro dalla direttiva.

(217) La base di lavoro costituita attualmente dagli articoli 21 e 22 della 6a direttiva consente di rispondere a molte delle preoccupazioni espresse dagli ambienti economici interessati. Le vigenti disposizioni in materia di cooperazione amministrativa o di assistenza reciproca forniscono anch'esse i mezzi per garantire meglio la sicurezza del ricupero quando interviene un operatore di un altro Stato membro. Questo esercizio di semplificazione o di snellimento delle formalità e degli obblighi a carico degli operatori non residenti ha tuttavia dei limiti, tenuto conto dei principi di imposizione fissati dalla 6a direttiva in materia di luogo di imposizione e del fatto dell'impossibilità attuale di dedurre in uno Stato membro l'IVA fatturata in un altro.

INDICE

INTRODUZIONE	1
TITOLO I. IL QUADRO GIURIDICO COMUNITARIO	5
CAPITOLO 1. OPERAZIONI IMPONIBILI, DEBITORE D'IMPOSTA E OBBLIGHI DICHIARATIVI	7
Parte 1. Operazioni imponibili e luogo delle operazioni imponibili	7
Parte 2. Operazioni imponibili, imposta dovuta e obblighi dichiarativi.....	10
Parte 3. Operazioni imponibili e diritto a deduzione o a rimborso	17
CAPITOLO 2 DEBITORE DELL'IMPOSTA IN REGIME INTERNO (ARTICOLO 21)	29
Parte 1. Principio	30
Parte 2. Deroghe e facoltà	30
CAPITOLO 3 PAGAMENTO IN SOLIDO DELL'IMPOSTA DOVUTA	34
Parte 1. Campo d'applicazione ed effetti della solidarietà	35
Parte 2. Portata pratica della solidarietà	38
Parte 3. L'assistenza reciproca per il recupero.....	42
CAPITOLO 4. OBBLIGHI DEI DEBITORI DELL'IMPOSTA IN REGIME INTERNO (ARTICOLO 22)	45
Parte 1. Campo d'applicazione dell'articolo 22	45
Parte 2. Obblighi dei soggetti passivi residenti all'interno del paese.....	47
Parte 3. Caso di soggetti passivi non residenti all'interno del paese	49
Parte 4. Obblighi delle persone tenute al pagamento in solido dell'imposta dovuta	52

TITOLO II. I MEZZI PER RISPONDERE ALLE DIFFICOLTA INCONTRATE DAGLI OPERATORI	53
CAPITOLO 1 LE DIFFICOLTA INCONTRATE DAGLI OPERATORI	53
Parte 1. Determinazione del debitore dell'imposta	53
Parte 2. Il debitore dell'imposta è il soggetto passivo non residente	54
Parte 3. Il debitore dell'imposta è il rappresentante fiscale.....	55
Parte 4. Il debitore d'imposta è il destinatario.....	56
CAPITOLO 2 I MEZZI DI UNA SEMPLIFICAZIONE.....	57
Parte 1. Necessità di stabilire un principio per la determinazione del debitore dell'imposta....	60
Parte 2. Gli obblighi dei soggetti passivi non residenti	63
Parte 3. Sicurezza degli Stati membri quanto ai mezzi di controllo e al recupero dell'imposta	66
CONCLUSIONI.....	69

ISSN 0254-1505

COM(94) 471 def.

DOCUMENTI

IT

09

N. di catalogo : CB-CO-94-513-IT-C

ISBN 92-77-81758-5

Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee
L-2985 Lussemburgo