



Fiscalità Edilizia

Commissione europea COM(2010) 695/4

**“Libro verde sul futuro
dell’IVA - Verso un sistema
dell’IVA più semplice, solido
ed efficiente”**

**Audizione dell’ANCE presso la
VI^a Commissione Finanze della Camera dei
Deputati**

Roma, 30 giugno 2011

Indice

Premessa	3
Le aliquote IVA previste nella Direttiva Comunitaria	5
Neutralità dell'IVA per gli operatori che svolgono professionalmente attività industriale	7
Regime IVA delle operazioni della Pubblica Amministrazione.....	9
Deroga alla clausola " <i>stand-still</i> "	11
Profili sanzionatori in caso di mancato danno per l'Erario	13

Premessa

L'IVA è stata introdotta nell'UE più di 40 anni fa, in un momento in cui il mercato era molto diverso da oggi: gli sforzi compiuti negli anni per modernizzare e semplificare poco per volta il sistema dell'IVA sono apparsi insufficienti, con la conseguenza che il regime ora applicabile non risponde più alle esigenze di un'economia moderna, basata sulla tecnologia.

In ogni caso, il ruolo svolto dall'IVA nel garantire la stabilità e la crescita di un Paese assume particolare rilevanza, specie nell'attuale congiuntura economica negativa.

Infatti, l'imposta rappresenta un'importante fonte di entrate (nel 2008, il 21,4% del totale del gettito fiscale nazionale degli Stati membri) e potrebbe diventare ancora più importante, dal momento che la recessione e l'invecchiamento della popolazione richiedono un adattamento degli attuali sistemi di tassazione.

Studi economici condotti a livello UE dimostrano, inoltre, che le imposte sui consumi sono tra quelle che favoriscono la crescita e l'occupazione in misura maggiore rispetto ad altre forme d'imposizione, ed un sistema dell'IVA più solido potrebbe contribuire a rigenerare l'economia europea.

È, pertanto, di grande importanza garantire che il sistema dell'IVA dell'Unione europea sia pienamente funzionante ed esprima tutto il suo potenziale.

Emerge, così, la necessità di una profonda revisione del sistema dell'IVA e, in tale prospettiva, la Commissione europea ha avviato un dibattito sul futuro di tale imposta, mediante la pubblicazione di un Libro verde.

In particolare, si è dato inizio ad un'ampia consultazione pubblica sul modo in cui il sistema d'imposta sul valore aggiunto dell'UE possa essere rafforzato e migliorato.

L'obiettivo è di dare a tutte le parti interessate la possibilità di esprimere le proprie opinioni sui problemi attualmente esistenti in materia di IVA e su come sia possibile affrontarli.

Nell'ambito della discussione delle tematiche generali in materia di IVA, il Libro verde individua una serie di domande, cui viene chiesto di rispondere, a seconda delle aree di interesse.

In particolare, il Libro verde affronta **questioni specifiche**, quali, ad esempio:

- il **mantenimento** di **aliquote IVA ridotte**;
- la **possibile eliminazione** di talune **esenzioni IVA**, a causa ad esempio, dell'interferenza con altre imposte, come accade in caso di transazioni immobiliari (*cf.* per l'Italia, il principio di alternatività IVA/Registro per le cessioni di immobili);
- la neutralità delle **norme** in materia di **detrazione**;
- le **deroghe** individuate dagli Stati membri al **sistema dell'IVA**;
- la **capacità** del **sistema IVA** di contrastare la **frode**;
- la **semplificazione** della **burocrazia**, anche per le PMI;
- il **miglioramento** della **riscossione** dell'IVA.

La consultazione non si limita al questionario incluso nel Libro Verde, ma i partecipanti sono incoraggiati a sollevare qualsiasi altra questione che essi ritengano potenzialmente rilevante per il futuro dell'IVA.

In ordine al dibattito sull'opportunità di mantenere, in sede di revisione della disciplina comunitaria dell'IVA, un sistema di aliquote ridotte, ad avviso dell'ANCE, **il mantenimento dell'attuale regime vigente in Italia** (aliquote del 4% e 10%), previsto per la costruzione, l'acquisto e la manutenzione della casa è essenziale per il funzionamento del mercato (l'aumento dell'IVA rappresenterebbe un forte elemento discorsivo sulle compravendite) e per la tutela di un bene a forte valenza sociale.

In presenza di Enti pubblici committenti, tra l'altro, un aumento, dell'aliquota IVA nella misura ordinaria (in Italia pari al 20%, rispetto all'aliquota IVA ridotta del 10% applicabile ai lavori pubblici) andrebbe ad

incidere direttamente sulle finanze erariali, traducendosi, nella sostanza, solo in un maggior onere a carico degli Enti committenti.

Di conseguenza, una valutazione da parte degli Organi comunitari in ordine ad un eventuale riordino del sistema delle aliquote IVA ridotte, non può prescindere da stime economico-finanziarie sull'impatto che tale scelta produrrebbe nei singoli Stati membri ed, in particolare, per l'Italia, nel settore delle costruzioni, ove il mantenimento delle aliquote ridotte rappresenta il presupposto per la sopravvivenza del mercato.

E ciò vale oltre che a livello Comunitario, anche a livello nazionale, soprattutto in vista della presentazione da parte del Governo di un progetto di Riforma tributaria complessiva.

In particolare, la categoria esprime forte preoccupazione per il pericolo che l'attuazione del principio della riforma, diretto a *"spostare"* il prelievo fiscale *"dalle persone alle cose"*, possa tramutarsi in un'indiscriminata eliminazione delle attuali aliquote IVA ridotte. Tra l'altro, l'aumento dell'IVA produce immediati effetti inflazionistici e non garantisce, in capo al consumatore finale, la progressività del prelievo ed il rispetto del principio della capacità contributiva, a fronte del consumo di beni e servizi con valore sociale che, proprio in quanto tali, sono stati riconosciuti meritevoli di tutela con la previsione di una aliquota IVA ridotta

L'ANCE ritiene, inoltre, indispensabile che, nel dibattito Comunitario relativo alla riforma del sistema dell'IVA vengano attentamente valutate alcune modifiche, che si ritiene assumano particolare rilevanza. Tra queste, in particolare:

- **la garanzia di "neutralità" dell'IVA** per gli **operatori** che svolgono **professionalmente attività industriale** nei vari settori produttivi. Ad esempio, **per le imprese di costruzione, l'eliminazione delle attuali limitazioni all'imponibilità ad IVA** dei trasferimenti di immobili (ad esempio, esenzione da IVA per le abitazioni cedute dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori);
- **l'introduzione di un principio di "responsabilità solidale" della Pubblica amministrazione** in materia di applicazione della corretta aliquota IVA, propria dell'intervento realizzato;
- **la possibilità di deroga (anche temporanea) alla clausola cd. "stand-still"**, che impedisce il ritorno a regimi previgenti. Ciò consentirebbe, soprattutto in periodi di crisi economica, di ripristinare regimi IVA applicati nel passato, qualora più favorevoli agli operatori economici;
- **l'introduzione di un principio generale di esclusione dall'applicazione delle sanzioni** connesse ad **errori che non procurino alcun danno all'Erario.**

Le aliquote IVA previste nella Direttiva Comunitaria

Nell'ambito della consultazione sul futuro dell'Imposta sul Valore Aggiunto, la Commissione Europea affronta anche il tema del sistema delle aliquote applicate nei diversi Stati Membri, intendendo in questo modo verificare se sussista un'esigenza di maggior armonizzazione delle aliquote IVA rispetto al sistema attuale, basato sull'imposizione nel luogo di destinazione, che offre agli Stati membri più flessibilità, pur nel rispetto dei limiti fissati dalle condizioni del mercato unico.

In merito, taluni affermano che l'applicazione di un'aliquota IVA unica a tutti i beni e servizi rappresenterebbe una soluzione ideale per massimizzare l'efficienza economica.

Di avviso contrario, invece, sono coloro i quali sostengono che il ricorso ad aliquote ridotte, come strumento politico a sostegno e difesa di interessi collettivi (quali, ad esempio l'acquisto o la costruzione della casa), non crei alcuna turbativa al mercato unico e alla concorrenza, quanto piuttosto fornisca un accesso più agevole ed equo a beni e servizi di particolare rilevanza sociale.

In tal ambito, è opportuno ricordare che la Direttiva 2006/112/CE ammette l'applicazione, dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2015, di un'aliquota ordinaria non inferiore al 15% (art.97) e di 1 o 2 aliquote ridotte, non inferiori al 5%, applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'Allegato III (artt. 98 e 99), tra le quali si annoverano:

- la cessione, la costruzione, il restauro e la trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale (n.10 dell'Allegato III);
- la riparazione e la ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso (n.10bis dell'Allegato III)

In Italia, specificatamente per il settore delle costruzioni, il sistema delle aliquote IVA, frutto del recepimento della disciplina comunitaria nel nostro ordinamento, permette l'applicazione di:

- un'**aliquota ordinaria**, nella misura del **20%**, per la generalità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, con esclusione di quelle operazioni per le quali si rendono applicabili aliquote ridotte;
- un'**aliquota ridotta**, pari al **10%**, per operazioni quali:
 - la realizzazione di opere pubbliche,
 - gli interventi di recupero incisivo degli immobili esistenti (ad uso residenziale e non),
 - gli interventi di manutenzione degli immobili residenziali¹,
 - l'acquisto e la costruzione della cd. "*casa non di lusso*" (definizione italiana della "*social housing*" di fonte comunitaria, che comprende tutte le tipologie di costruzioni ad uso residenziale, siano di promozione pubblica che di promozione privata, a condizione che non possano essere incluse nella categoria delle cd. "*case di lusso*" di cui al D.M. 2 agosto 1969);
- un'**aliquota superminima**, al **4%**², per operazioni quali:
 - l'acquisto e la costruzione della cd. "*prima casa*" (incentivo riconosciuto, al verificarsi di particolari condizioni, ai privati che intendano accedere al "*bene sociale*" casa).

Il suesposto quadro di sintesi dimostra con evidenza che, nel settore delle costruzioni, l'applicazione di aliquote IVA ridotte è riconosciuto, conformemente alle indicazioni comunitarie in materia di IVA, solo ad operazioni che abbiano ad oggetto beni e servizi di particolare rilevanza sociale (quali la casa e le opere pubbliche).

Questo porta a ritenere, quindi, prioritario l'obiettivo di **garantire il mantenimento dell'attuale sistema di aliquote IVA ridotte**.

¹ L'applicazione dell'aliquota ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria degli edifici residenziali, introdotta dal 2000, in via temporanea, dall'art.7 comma 1, lett.b), della legge 488/1999 (legge Finanziaria 2000), e successive proroghe, è divenuta norma a regime ai sensi dell'art.2, comma 11, della legge 191/2009 (legge Finanziaria 2010).

² L'applicazione di un'aliquota ridotta al 4% era già consentita dalla precedente Direttiva 77/388, che ammetteva l'adozione di aliquote inferiori al minimo, a condizione che fossero state adottate dallo Stato Membro prima del 1993.

Ciò, non solo, nella assoluta convinzione che, per quanto riguarda il comparto residenziale, il mantenimento di aliquote ridotte per la costruzione, l'acquisto e la manutenzione delle abitazioni, costituisca uno strumento politico necessario al fine di salvaguardare il diritto alla casa, quale "*bene sociale*" d'interesse collettivo.

Va, infatti, ulteriormente sottolineato che, per quel che riguarda invece il settore delle opere pubbliche, un aumento dell'aliquota IVA (ad esempio, con l'adozione dell'aliquota ordinaria del 20% al posto dell'attuale 10%) andrebbe ad incidere direttamente sulle finanze erariali, traducendosi, nella sostanza, solo in un maggior onere a carico degli Enti pubblici committenti.

Di conseguenza, una valutazione da parte degli Organi comunitari in ordine ad un eventuale riordino del sistema delle aliquote IVA ridotte, non può prescindere da stime economico-finanziarie sull'impatto che tale scelta produrrebbe nei singoli Stati membri ed, in particolare, per l'Italia nel settore delle costruzioni, per il quale il mantenimento delle aliquote ridotte rappresenta il presupposto per la sopravvivenza del mercato.

CRITICITÀ

La Commissione Europea affronta il tema del sistema delle aliquote applicate nei diversi Stati Membri, intendendo in questo modo verificare se sussista un'esigenza di maggior armonizzazione delle aliquote IVA rispetto al sistema attuale. Da un lato, un'aliquota IVA unica per tutti i beni e servizi potrebbe rappresentare una soluzione ideale per massimizzare l'efficienza economica, dall'altro, il ricorso ad aliquote ridotte, come strumento politico a sostegno e difesa di interessi collettivi, non sembra creare turbative al mercato unico e alla concorrenza.

Nello specifico, per l'Italia, il mantenimento delle aliquote ridotte per il settore delle costruzioni rappresenta non solo uno strumento politico necessario al fine di salvaguardare di diritti collettivi di rilevanza sociale ma, in generale, il presupposto per la sopravvivenza del mercato.

PROPOSTE

Si ritiene necessario **garantire il mantenimento dell'attuale sistema di aliquote IVA ridotte** (in Italia, aliquota ridotta del 10% e aliquota superminima del 4%).

Neutralità dell'IVA per gli operatori che svolgono professionalmente attività industriale

Tra le questioni affrontate nella consultazione pubblica promossa dalla Commissione UE, particolare attenzione viene riservata agli strumenti adottabili per garantire la neutralità del sistema IVA.

Tra questi, la medesima Commissione individua nel riordino del sistema delle esenzioni e delle detrazioni uno dei punti cardine per assicurare il raggiungimento del suddetto principio.

Per quanto concerne le operazioni relative al settore immobiliare, a livello europeo, la disciplina IVA è delineata dalla Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, che in materia prevede:

- un regime generale di esenzione da Imposta sul Valore Aggiunto per le cessioni di fabbricati, o di loro porzioni, e del suolo ad essi pertinenti e per gli affitti e le locazioni di beni immobili, a qualsiasi uso destinati (residenziali e non - art.135, comma 1, lett. j e l);
- la possibilità, per gli Stati membri, di concedere ai propri contribuenti il diritto di optare comunque per l'imposizione ad IVA dei trasferimenti e delle locazioni di fabbricati, o di loro porzioni, a qualsiasi uso destinati (residenziali e non - art.137, comma 1, lett. b e d);
- la possibilità, per gli Stati membri, di considerare comunque soggetto passivo IVA anche il contribuente che svolge solo occasionalmente attività di cessione di fabbricati, purché la vendita medesima sia effettuata entro cinque anni dalla data del completamento dell'edificio stesso (art.12).

In generale, tutte le esenzioni previste dalla citata direttiva si applicano secondo le prescrizioni che ciascuno Stato membro stabilisce per consentire una corretta e semplice applicazione delle stesse, nonché per prevenire ogni possibile evasione, elusione ed abuso (art.131).

Sotto questo profilo, il recepimento nel nostro ordinamento delle citate disposizioni (nella formulazione vigente dal 2006) si è tradotto per le imprese di costruzioni in un esempio emblematico di come il meccanismo delle esenzioni, correlato con quello del diritto alla detrazione d'imposta, infici profondamente il principio di neutralità del sistema d'imposta.

Ciò riguarda soprattutto le operazioni immobiliari che abbiano ad oggetto fabbricati residenziali, sia che si tratti di cessione che di locazione degli stessi, considerato che per i fabbricati strumentali il Legislatore nazionale ha concesso al cedente/locatore dell'immobile il diritto di optare comunque per l'imposizione ad IVA.

▪ Cessione di fabbricati abitativi

Per la cessione di fabbricati abitativi, l'art.10, comma 1, n.8-bis), del D.P.R. 633/1972 stabilisce un regime generale di esenzione da IVA, salvo l'unica eccezione relativa ai trasferimenti posti in essere dalle imprese "costruttrici" o "ristrutturatrici" delle medesime abitazioni, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

Al di fuori di tale ipotesi, tutte le operazioni di cessione di immobili residenziali devono considerarsi esenti da IVA ed assoggettate ad imposta proporzionale di Registro.

Per le imprese cedenti l'effettuazione di operazioni esenti da IVA comporta, da un lato, la necessità di procedere alla rettifica della detrazione IVA inizialmente operata in sede di costruzione dei medesimi fabbricati (ai sensi dell'art.19-bis2, del D.P.R. 633/1972) e, dall'altro, l'incidenza sul generale diritto alla detrazione del medesimo tributo nel periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento esente (cosiddetto "pro-rata generale" - art.19, comma 5 e dall'art.19-bis, del D.P.R. 633/1972).

Da un calcolo medio, è stato possibile stimare pari ad oltre il 20% del prezzo di vendita l'IVA da restituire sulle vendite in esenzione da imposta, percentuale che non solo va ad assorbire completamente l'utile dell'impresa, ma determina una rilevante perdita.

In sostanza, viene a determinarsi un notevole incremento dei costi di produzione, penalizzando anche le imprese virtuose che non riescono a vendere interamente gli immobili per le avverse condizioni di mercato.

▪ Locazione di fabbricati abitativi

Allo stesso modo, per la locazione di fabbricati residenziali, l'art.10, comma 1, n.8, del D.P.R. 633/1972, prevede un generale regime di esenzione dall'IVA tranne che per una specifica ipotesi, relativa alle locazioni stipulate nell'ambito di piani di edilizia residenziale convenzionata.

Solo in tale ultimo caso, l'IVA si applica, con aliquota ridotta pari al 10%, ai sensi del n.127-*duodevices* nella tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 (introdotto dall'art.1, comma 331, della legge 296/2006), mentre in ogni altra ipotesi, la locazione di abitazioni è operazione esente da IVA ed è soggetta all'imposta di Registro in misura pari al 2%.

La mutata disciplina fiscale delle locazioni di immobili residenziali ha interessato anche le imprese operanti nel settore delle costruzioni, le quali, nell'attesa di cedere definitivamente gli immobili realizzati, procedono spesso alla loro temporanea locazione a terzi.

Anche per queste, infatti, l'effettuazione di tali operazioni in esenzione da IVA comporta, da un lato, la necessità di procedere alla rettifica della detrazione IVA inizialmente operata in sede di costruzione dei medesimi fabbricati (ai sensi dell'art.19-*bis*2, del D.P.R. 633/1972) e, dall'altro, l'incidenza sul generale diritto alla detrazione del medesimo tributo nei periodi d'imposta in cui si verifica la locazione esente (cosiddetto "*pro-rata generale*" - art.19, comma 5 e dall'art.19-*bis*, del D.P.R. 633/1972).

CRITICITÀ

Risulta evidente che la scelta operata dal Legislatore nazionale, in fase di recepimento della normativa comunitaria, non distinguendo tra operatori che esercitano "*industrialmente*" l'attività di costruzione da quelli che solo "*occasionalmente*" operano nel settore, va a penalizzare fortemente i primi, ai quali non viene garantita la neutralità dell'imposta, qualora la prima cessione del fabbricato avvenga oltre i termini stabiliti (5 anni dall'ultimazione dei lavori).

PROPOSTE DI MODIFICA

Sotto il profilo generale, occorre riconoscere in ogni caso l'imponibilità ad IVA (e mai l'esenzione) per la cessione di fabbricati nuovi da parte di imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale dell'attività la costruzione di immobili per la vendita.

Ciò potrebbe avvenire mediante l'esclusione dal regime di esenzione da IVA delle operazioni di cessione di fabbricati effettuate dalle imprese che operano "*industrialmente*" nel settore delle costruzioni.

La stessa esigenza si manifesta per la locazione di fabbricati nuovi, effettuata dalle medesime imprese di costruzioni.

A tal fine, queste le proposte di modifica alla Direttiva 2006/112/CE:

- **sostituire la lettera j) del par.1 dell'art.135 della Direttiva 2006/112/CE, con la seguente:**

"j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diverse da quelle effettuate dalle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale dell'attività la costruzione per la vendita e da quelle di cui all'art.12, par.1, lett. d";

- **sostituire la lettera l) del par. 1 dell'art.135 della Direttiva 2006/112/CE, con la seguente:**

"l) l'affitto e la locazione di beni immobili, diversi da quelli effettuati dalle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale dell'attività la costruzione per la vendita"

- **mantenere il disposto delle lettere b) e d) del par.1 dell'art.137 della Direttiva 2006/112/CE**, che riconoscono la facoltà agli Stati membri di optare per l'imposizione, rispettivamente, per "*le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'art.12, par.1, lett. d*" (lett. b) e per "*l'affitto e la locazione di beni immobili*" (lett. d);

- **mantenere il disposto di cui all'art.12 della Direttiva 2006/112/CE** che ammette la possibilità di riconoscere l'imponibilità ad IVA delle cessioni di immobili poste in essere da soggetti che effettuano tali operazioni "*a titolo occasionale*".

In tal modo, verrebbe garantita l'imponibilità delle cessioni e delle locazioni immobiliari effettuate dagli operatori "*industriali*", assicurando per questi la neutralità dell'imposta, mentre l'attuale limitazione verrebbe circoscritta ai soli operatori "*occasional*".

Regime IVA delle operazioni della Pubblica Amministrazione

Il documento della Commissione UE evidenzia alcune criticità connesse all'applicazione dell'IVA per gli organismi pubblici, che si riscontrano anche nel nostro sistema impositivo nazionale.

Nello specifico viene rilevato che, non essendo in linea generale soggetti passivi IVA, gli organismi pubblici sono incentivati a limitare l'esternalizzazione delle attività per evitare di pagare IVA che non possono detrarre. L'IVA diventa quindi un fattore che influenza le decisioni di investimento e di spesa.

Sul punto, la Commissione ha di recente avviato uno studio, individuando, tra le possibili soluzioni alternative:

- l'inclusione nel campo di applicazione dell'IVA di tutte le attività economiche degli organismi pubblici, con contestuale redazione di un elenco delle attività da escludere,
- un maggior dettaglio ed un aggiornamento delle condizioni in base alle quali gli organismi pubblici non possono essere considerati al di fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Nell'ordinamento nazionale, il regime impositivo delineato dal Legislatore per gli organismi di natura pubblica evidenzia criticità con riguardo sia alle prestazioni da questi acquisite sul mercato affidandosi a terzi fornitori (*operazioni passive*), sia alle operazioni effettuate direttamente da tali enti (*operazioni attive*).

▪ **Prestazioni acquisite sul mercato dagli organismi pubblici - "operazioni passive"**

Per queste, il tramutarsi dell'imposta in un "elemento di costo" a carico delle Pubbliche Amministrazioni crea notevoli problematiche agli operatori che, specie nel settore edile, effettuano prestazioni a favore delle stesse (es. appalti per la costruzione di opere pubbliche).

Il nodo principale sta nella corretta applicazione delle diverse aliquote d'imposta, tenuto conto che il Legislatore italiano ammette aliquote IVA ridotte (nello specifico, in misura pari al 10%) per alcune tipologie di interventi edilizi, quali la realizzazione di opere di urbanizzazione (strade residenziali, scuole, ospedali, rete idrica ed elettrica, etc.), in ogni caso individuate tassativamente da norme di legge) ed il recupero di edifici residenziali pubblici.

Ciò premesso, comunemente si rileva che le amministrazioni pubbliche, non essendo soggetti passivi d'imposta (quindi senza alcun diritto alla detrazione della stessa), tendono a ricondurre qualsivoglia intervento da queste affidato in appalto a quelle opere che scontano l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, esponendo quindi i propri fornitori a rischi di accertamento per errata applicazione dell'aliquota.

Allo stesso modo, costituendo l'imposta un elemento di costo che incide sui bilanci degli enti pubblici, è frequente che questi rinviino il pagamento in via di rivalsa della stessa, con conseguenze gravi per le imprese che dagli stessi organi pubblici accertatori sono soggetti a rilievi con applicazione di sanzioni per mancato incasso e versamento dell'IVA.

In tale contesto, potrebbe essere risolutiva l'introduzione, nel disposto normativo comunitario, del **principio di "responsabilità solidale" della Pubblica amministrazione in materia di applicazione della corretta aliquota IVA**, propria dell'intervento realizzato.

In altri termini, ciò significherebbe che, in caso di comprovato errore nell'applicazione della corretta aliquota d'imposta, in sede di accertamento, sia l'ente committente che l'impresa esecutrice sarebbero chiamate a rispondere solidalmente dell'obbligazione tributaria e delle conseguenti sanzioni erogate.

In tal modo, l'esposizione al rischio accertativo, legato a comportamenti illegittimi spesso indotti dagli stessi enti committenti, verrebbe condiviso tra tutti gli attori economici coinvolti, così da responsabilizzare "fiscalmente" anche la committenza, soprattutto quando la stessa dichiara di aver diritto all'applicazione di aliquote agevolate.

▪ **Prestazioni effettuate direttamente dagli organismi pubblici - "operazioni attive"**

In attuazione del disposto di cui all'art.13, par.1, della Direttiva 2006/112/CE, anche nell'ordinamento nazionale, gli organismi pubblici non sono considerati soggetti passivi d'imposta per le attività e le operazioni che esercitano in qualità di pubblica autorità, con eccezione di quelle operazioni riconducibili all'esercizio di attività commerciali.

Tale deroga, oltre ad applicarsi a specifiche attività che, in conformità alla disciplina comunitaria, s'intendono comunque di natura commerciale³, può operare anche per le attività che, più genericamente, l'Ente pubblico svolge in "regime privatistico", comportandosi come un normale soggetto economico.

La concreta applicazione di questa distinzione ha determinato notevoli incertezze interpretative in ordine alla corretta individuazione della natura dell'attività svolta dall'Ente ed alla conseguente disciplina applicabile a singole fattispecie.

A titolo esemplificativo, ci si riferisce alla cessione di immobili effettuata dall'Ente pubblico nell'ambito dell'attuazione di piani urbanistici, o all'erogazione di contributi "in natura" (sempre attraverso la cessione di immobili) a favore di imprese impegnate in operazioni di "project financing", al fine di garantire l'equilibrio economico-finanziario delle stesse.

L'incertezza che caratterizza tali operazioni rende, quindi, condivisibile quanto proposto dalla Commissione UE circa l'opportunità di includere nel campo di applicazione dell'IVA tutte le attività economiche degli organismi pubblici, con contestuale redazione di un elenco delle attività da escludere.

1) PRESTAZIONI ACQUISITE DAGLI ENTI PUBBLICI – "OPERAZIONI PASSIVE"

CRITICITÀ

Le amministrazioni pubbliche, non essendo soggetti passivi d'imposta (quindi senza alcun diritto alla detrazione della stessa), tendono a ricondurre qualsivoglia intervento da queste affidato in appalto a quelle opere che, in base all'ordinamento nazionale, scontano l'applicazione di aliquote IVA ridotte, esponendo quindi i propri fornitori a rischi di accertamento per errata applicazione dell'aliquota.

PROPOSTE DI MODIFICA

In tale contesto, potrebbe essere risolutiva l'introduzione, nel disposto normativo comunitario, del principio di "responsabilità solidale" della Pubblica amministrazione in materia di applicazione della corretta aliquota IVA, propria dell'intervento realizzato.

2) PRESTAZIONI EFFETTUATE DAGLI ENTI PUBBLICI – "OPERAZIONI ATTIVE"

CRITICITÀ

Particolare incertezza interpretativa è legata alla corretta individuazione della natura "commerciale" o "istituzionale", ed alla conseguente disciplina IVA applicabile (imponibilità o esclusione), di specifiche attività svolte dagli Enti pubblici, quali, ad esempio le cessioni immobiliari da questi effettuate per dare attuazione a piani urbanistici, ovvero come contributo "in natura" concesso alle imprese impegnate in operazioni di "project financing".

PROPOSTE DI MODIFICA

Sul punto, appare condivisibile quanto proposto dalla Commissione UE circa l'opportunità di includere nel campo di applicazione dell'IVA tutte le attività economiche degli organismi pubblici, con contestuale redazione di un elenco delle attività da escludere.

³ In conformità all'Allegato I alla Direttiva 2006/112/CE, recante "Elenco delle attività di cui all'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma", l'art.4, comma 5, primo periodo, del D.P.R. 633/1972 dispone che «sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito di merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari».

Deroga alla clausola "stand-still"

Attualmente la Direttiva 2006/112/CE prevede, agli artt.394-396, un sistema di misure speciali di deroga alle disposizioni comunitarie in materia di IVA, che riconosce agli Stati membri la facoltà di chiedere deroghe individuali, attraverso l'adozione autorizzata di misure specifiche di natura temporanea e adattate alla particolare situazione nazionale.

Le deroghe alle disposizioni contenute nella Direttiva IVA sono ammesse solo per specifici scopi, quali la semplificazione della procedura di riscossione dell'IVA, la prevenzione di talune forme di evasione o elusione fiscale, o la sottoscrizione di accordi internazionali.

In tal ambito, occorrerebbe considerare la possibilità di **estendere il sistema delle deroghe anche al fine di fronteggiare motivate situazioni di crisi economica nazionale**, che potrebbero trovare una soluzione attraverso l'utilizzo della "leva fiscale" (nello specifico, in tema di IVA), mediante, ad esempio, l'adozione temporanea di aliquote IVA ridotte ovvero il ripristino di regimi impositivi adottati nel passato in virtù di particolari clausole (cd. "stand still")⁴.

Ad esempio, in Italia, tale esigenza è particolarmente avvertita nell'attuale momento di crisi economica, soprattutto per il settore delle costruzioni, poiché l'adeguamento al regime di esenzione previsto a livello comunitario per le operazioni immobiliari (cessione e locazione di fabbricati) ha contribuito ad aggravare le difficoltà economiche affrontate dagli operatori del settore, in un momento in cui l'aumento dell' "invenduto", in regime di esenzione, genera costi elevati in termini di indebitabilità dell'imposta assolta "a monte".

Pertanto, una soluzione possibile potrebbe essere quella di ripristinare il regime di imponibilità di tali operazioni che, per effetto dell'applicazione della clausola "stand still", di cui all'art.370 della Direttiva⁵, è stato in vigore fino alla riforma recata dal Decreto "Visco-Bersani" nel luglio 2006. Ciò potrebbe verificarsi solo estendendo il sistema delle deroghe temporanee anche al fine di reintrodurre regimi IVA previgenti, qualora questi risultino provatamente più convenienti per gli operatori in situazioni di stallo dell'economia nazionale.

Tuttavia, come evidenziato dalla stessa Commissione Europea, la procedura per la concessione di deroghe non è sufficientemente flessibile da garantire una reazione pronta ed adeguata.

Quindi, in sede di ampliamento delle finalità per cui possono essere concesse deroghe, sarebbe opportuna una contestuale revisione della procedura⁶, eliminando l'obbligo di raggiungimento dell'unanimità nelle decisioni prese dal Consiglio e, contestualmente, conferendo alla Commissione maggiori poteri per agire in tempi rapidi, su richiesta debitamente motivata di uno Stato membro, in merito a deroghe temporanee intese a proteggere gli interessi dello stesso Stato.

⁴ Si tratta di particolari clausole la cui funzione è quella di riconoscere agli Stati membri la possibilità di mantenere in vigore alcuni regimi dagli stessi adottati prima dell'adesione alla Comunità Europea, che in particolare per l'Italia, sono individuate agli artt. 370-374 della Direttiva, recanti deroghe per gli Stati facenti parte della Comunità al 1° gennaio 1978, data di entrata in vigore della Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n.77/388/CEE (cd. "VI Direttiva").

⁵ **Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 - Art. 370**

Gli Stati membri che al 1° gennaio 1978 assoggettavano all'imposta le operazioni elencate nell'Allegato X, Parte A, possono continuare ad assoggettarle all'imposta.

Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 - Allegato X

Parte A - Operazioni che gli Stati membri possono continuare ad assoggettare all'imposta

(omissis)

3) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), quando sono effettuate da soggetti passivi che hanno avuto diritto alla detrazione delle imposte pagate a monte per il fabbricato in questione;

(omissis)

⁶ In via generale, l'istanza per l'autorizzazione alla deroga viene avviata dallo Stato Membro richiedente, attraverso una apposita domanda alla Commissione, corredata da tutti i dati necessari. La stessa Commissione, non appena dispone di tutte le informazioni che ritiene utili per la valutazione, ne informa lo Stato membro richiedente entro 1 mese e trasmette la domanda, nella lingua originale, agli altri Stati membri. Entro i 3 mesi successivi all'invio dell'informazione, la Commissione presenta la proposta al Consiglio che, deliberando all'unanimità, può autorizzare lo Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva. La procedura di analisi dell'istanza da parte della Commissione deve essere completata, in ogni caso, entro 8 mesi dal ricevimento dell'istanza.

CRITICITÀ

Le misure speciali di deroga alle disposizioni contenute nella Direttiva IVA sono ammesse solo per specifici scopi, quali la semplificazione della procedura di riscossione dell'IVA, la prevenzione di talune forme di evasione o elusione fiscale, o la sottoscrizione di accordi internazionali, non prevedendo alcuna possibilità di utilizzare la procedura di deroga anche per fronteggiare motivate situazioni di crisi economica nazionale (ad esempio, mediante il ripristino di regimi impositivi adottati nel passato in virtù delle cd. clausole "*stand still*").

PROPOSTE DI MODIFICA

Si ritiene necessaria una modifica al sistema delle deroghe di cui agli artt. 394-396, attraverso:

- l'estensione del sistema di misure speciali di deroga alle disposizioni comunitarie in materia di IVA anche al fine di fronteggiare motivate situazioni di crisi economica nazionale, ivi comprese le norme di cui al TITOLO XIII – Deroghe (cd. clausole "*stand still*") della Direttiva 2006/112/CE;
- la previsione di una specifica procedura "rapida" per la concessione dell'autorizzazione alle deroghe che garantisca una reazione pronta, adeguata e maggiormente flessibile.

In tal modo, l'IVA diverrebbe uno strumento di politica economica anticongiunturale a livello europeo.

Profili sanzionatori in caso di mancato danno per l'Erario

Pur non contenendo specifiche disposizioni sui profili sanzionatori connessi all'applicazione dell'imposta, occorrerebbe includere nella disciplina comunitaria concernente l'IVA un **principio generale "di non punibilità"** per quelle violazioni che, non comportando alcuna perdita di gettito allo Stato membro, sono **assimilabili a meri errori formali** nell'applicazione della normativa.

Ad esempio, in Italia, l'introduzione del meccanismo dell'inversione contabile (cd. "reverse charge") per l'attività edilizia è stata accompagnata dalla formulazione di uno specifico quadro sanzionatorio (cfr. art.6, comma 9-bis, del D.Lgs. 471/1997) che punisce l'ipotesi di errata applicazione del "reverse charge", anche quando l'imposta sia stata comunque assolta dagli operatori coinvolti.

È evidente che, in ipotesi simili, non possano rintracciarsi in alcun modo intenti fraudolenti, quanto piuttosto meri errori formali dei soggetti passivi, commessi in assoluta buona fede, comprovata dal versamento e dalla liquidazione dell'imposta.

In un contesto simile, è quindi auspicabile che il Legislatore comunitario intervenga con una norma di principio, valevole per tutti gli Stati membri, che sancisca definitivamente l'irrilevanza di tali comportamenti ai fini sanzionatori. Tale previsione assumerebbe grande importanza, anche in considerazione del fatto che il sistema IVA comunitario dovrebbe conoscere, nelle intenzioni future, un'applicazione sempre più estesa.

La proposta, quindi, mira ad introdurre nella disciplina IVA comunitaria un **corollario al principio "di proporzionalità"**, grazie al quale, a garanzia dei contribuenti in buona fede, si dovrebbe vietare specificatamente ed espressamente agli Stati membri l'applicazione di sanzioni nei casi in cui la violazione degli obblighi contabili non comporti alcun danno per l'Erario.

Si ritiene che una formulazione espressa e specifica del principio sopra indicato sia necessaria, al fine di evitare che le singole Autorità nazionali possano violare, nei rispettivi sistemi sanzionatori nazionali, il principio di proporzionalità, costringendo i contribuenti a lunghi e costosi contenziosi presso la Corte di Giustizia, per richiedere la disapplicazione delle sanzioni nei casi in cui le stesse siano applicate in maniera sproporzionata. In tal modo, si arrecherebbe vantaggio soprattutto alle PMI, semplificando la burocrazia e conferendo certezza al sistema.

Si sottolinea, inoltre, che, pur in assenza di specifiche disposizioni connesse ai profili sanzionatori dell'applicazione dell'imposta, aspetto demandato alla competenza degli ordinamenti nazionali, le misure normative o amministrative adottate dagli Stati membri in esecuzione degli obblighi comunitari sono in ogni caso soggette all'osservanza del principio di proporzionalità.

Inoltre, anche volendo considerare la previsione di un sistema sanzionatorio come un provvedimento di diritto puramente interno, va osservato che in base alla giurisprudenza nazionale, i principi comunitari generali rivestono il rango di principi generali anche con riguardo alle materie non strettamente di rilevanza comunitaria (c.d. "spiller over effect"). Ciò in conseguenza del fatto che tali principi sono espressamente inseriti dal Legislatore nazionale tra i principi generali dell'attività amministrativa (cfr. art.1, co. 1, della legge 241/1990).

Ciò sembra quindi legittimare un sindacato, anche in termini di codificazione positiva, da parte della Comunità Economica, sul rispetto del canone di proporzionalità nell'agire delle pubbliche amministrazioni nazionali sotto il profilo della previsione e dell'applicazione di sanzioni amministrative-tributarie in materia di IVA.

CRITICITÀ

In assenza di disposizioni comunitarie, gli Stati membri possono introdurre profili sanzionatori anche in presenza di violazioni che, non comportando alcuna perdita di gettito IVA allo Stato membro, sono assimilabili a meri errori formali nell'applicazione della normativa.

PROPOSTE DI MODIFICA

Si ritiene necessaria:

- l'introduzione di un principio generale di esclusione dall'applicazione delle sanzioni connesse ad errori che non procurino alcun danno all'Erario.