COMMISSIONE DELLE COMUNITA' EUROPEE

COM(94) 584 def.

Bruxelles, 13.12.1994

94/0324(CNS)

RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO

conformemente all'articolo 12, paragrafo 4 ed all'articolo 28, paragrafo 2, lettera g) della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 (modificata) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Base imponibile uniforme

---

Proposta di

DIRETTIVA DEL CONSIGLIO

che modifica la direttiva 77/388/CEE
sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto
(tassazione dei prodotti dell'agricoltura)

(presentata dalla Commissione)

RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO

conformemente all'articolo 12, paragrafo 4 ed all'articolo 28, paragrafo 2, lettera g) della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 (modificata) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Base imponibile uniforme

---

Indice

1. Introduzione 3

2. Quadro storico delle decisioni del Consiglio sul ravvicinamento delle aliquote IVA 4

3. Ravvicinamento delle aliquote IVA - Modifiche delle aliquote IVA applicate negli Stati membri 6

4. Aliquote IVA e funzionamento del mercato interno - Influenza delle aliquote IVA sui flussi di acquisto transfrontalieri 7

5. Aliquote IVA e funzionamento del mercato interno - Influenza delle aliquote IVA sugli scambi intracomunitari tra soggetti passivi IVA 10

6. L'aliquota IVA ridotta - Revisione del campo di applicazione dell'allegato H 12

7. Disposizioni del sistema IVA transitorio 15

8. Conclusioni 18

1. Introduzione

Il presente documento contiene le relazioni che la Commissione è chiamata a presentare al Consiglio conformemente all'articolo 12, paragrafo 4 ed all'articolo 28, paragrafo 2 della sesta direttiva IVA modificata, in particolare, dalla direttiva 92/77/CEE. La relazione si propone di esaminare le azioni intraprese dagli Stati membri nel 1993 e nel 1994 per il ravvicinamento delle aliquote IVA in relazione al funzionamento del mercato interno. Essa tenta di stabilire se in questo contesto si siano verificate distorsioni della concorrenza fra gli Stati membri alla luce, in particolare, dell'apertura del mercato unico per i consumatori desiderosi di effettuare acquisti transfrontalieri.

Nella parte iniziale, la relazione ricorda l'importanza delle decisioni prese dal Consiglio nel 1991 e nel 1992 in materia di ravvicinamento delle aliquote IVA (capitolo 2), decisioni che costituiscono il primo passo storico compiuto dalla Comunità in questo campo ed hanno aperto la strada all'abolizione dei controlli doganali e fiscali alle frontiere interne della Comunità il 1 gennaio 1993, all'applicazione del regime IVA transitorio e, con esso, al completamento del programma di realizzazione del mercato unico. Le azioni intraprese dagli Stati membri a tale riguardo vengono esaminate nel capitolo 3. È in questo quadro che viene anche esaminato il ruolo svolto dal ravvicinamento delle aliquote IVA nel funzionamento del mercato unico in relazione, in particolare, alla sua influenza sui comportamenti di acquisto transfrontalieri dei privati in detto mercato (capitolo 4). L'analisi si sofferma anche brevemente sugli scambi intracomunitari fra soggetti passivi (capitolo 5).

La relazione affronta quindi tutta una serie di questioni specifiche che il Consiglio è chiamato a riesaminare. La prima riguarda la portata delle aliquote ridotte e le cessioni di beni e le prestazioni di servizi incluse nell'allegato H della sesta direttiva (capitolo 6). L'articolo 12, paragrafo 4 della direttiva prevede che il Consiglio riesamini tale elenco ogni due anni per stabilire l'opportunità di apportarvi eventuali modifiche. La seconda questione riguarda il funzionamento di talune disposizioni transitorie relative alle aliquote IVA che possono essere applicate dagli Stati membri durante il periodo transitorio di cui all'articolo 28 terdecies della direttiva (capitolo 7). L'articolo 28, paragrafo 2, lettera g) prevede che il Consiglio riesamini tale aliquote sotto il profilo dei rischi di distorsioni della concorrenza che la loro esistenza può eventualmente comportare in relazione al buon funzionamento del mercato interno.

Va rilevato infine che la presente relazione <u>non</u> affronta approfonditamente tutta una serie di questioni connesse alle aliquote quali: i) l'armonizzazione delle accise e l'effetto delle attuali disparità in termini di distorsioni della concorrenza nel mercato interno, ii) le azioni da intraprendere in futuro per favorire un ulteriore ravvicinamento delle aliquote IVA nella Comunità (incluso il livello dell'aliquota normale dopo il 1996 e la portata dell'aliquota ridotta). Tali questioni verranno trattate separatamente nel quadro dell'introduzione del regime IVA definitivo.

2. Quadro storico delle decisioni del Consiglio sul ravvicinamento delle aliquote IVA

Per tutte le questioni relative all'armonizzazione delle aliquote IVA, la Commissione si è sempre basata sulle disposizioni del trattato di Roma. L'articolo 99 del trattato di Roma (modificato dall'Atto unico) recita:

> "il Consiglio ..... adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari..... nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'articolo 8 A."

La situazione sancita dal diritto comunitario è sempre stata pertanto chiara: il completamento del mercato interno entro le scadenze concordate (prima del 31 dicembre 1992) costituiva una priorità assoluta per tutti gli Stati membri. In linea con tale obiettivo, la Commissione ha presentato una serie di proposte per far fronte alla sfida del completamento del mercato interno nei tempi previsti attraverso azioni che includevano, fra l'altro, l'abolizione dei controlli fiscali alle frontiere interne della Comunità[1].

Queste proposte erano ambiziose sia negli intenti che negli obiettivi. Esse prevedevano che tutti gli scambi intracomunitari fossero soggetti ad un'imposta sul valore aggiunto prelevata nel paese d'origine, ponendo fine al sistema vigente di tassazione delle importazioni e di sgravio dell'imposta all'esportazione. Nel quadro di tali proposte, un rigoroso ravvicinamento delle aliquote IVA diventava imprescindibile per poter applicare su vasta scala un sistema di imposizione IVA all'origine per gli scambi fra imprese e, in particolare, per consentire ai privati di acquistare per loro consumo beni già tassati in qualunque altro Stato membro e di ritornare poi negli Stati membri di residenza senza dover subire controlli alle frontiere e senza dover nulla in termini di imposte sui loro acquisti. Fino ad allora gli Stati membri erano stati più o meno liberi di fissare le aliquote IVA a livelli di loro scelta. Questa situazione doveva comunque cambiare affinché il mercato interno potesse diventare una realtà.

Inizialmente le discussioni in sede di Consiglio sono procedute lentamente. Finalmente, fra il 1989 ed il 1991, in una serie di riunioni chiave del Consiglio ECOFIN vennero concordate, nelle loro linee generali, le disposizioni IVA da applicarsi agli scambi intracomunitari dopo il 1993. Già nell'ottobre del 1989, il Consiglio decideva che non era possibile soddisfare prima del 1 gennaio 1993 le condizioni ritenute indispensabili per l'introduzione di un sistema di tassazione nel paese di origine. Era essenziale pertanto mettere a punto un sistema di tassazione applicabile agli scambi intracomunitari fra imprese che, pur mantenendo la riscossione dell'IVA e delle accise nello Stato membro di destinazione, consentisse contemporaneamente di abolire i controlli alle frontiere. È così che è stato istituito il sistema IVA transitorio.

Tale decisione ha avuto inevitabilmente conseguenze importanti per le discussioni sul ravvicinamento delle aliquote IVA. Il ravvicinamento delle aliquote veniva ancora visto come una condizione imprescindibile per l'abolizione delle franchigie per i viaggiatori e dei controlli alle frontiere. Le preoccupazioni degli Stati membri circa i possibili effetti distorsivi delle disparità nelle aliquote IVA erano tali da indurre il Consiglio ad insistere sulla definizione di regimi particolari sia per le vendite a distanza che per le vendite di mezzi di trasporto nuovi; nel quadro di tali regimi, nel caso di vendite a privati l'IVA avrebbe dovuto continuare ad essere pagata nello Stato membro di consumo finale.

---

(1) COM (87) 320-329

Nel marzo e nel giugno del 1991, il Consiglio raggiungeva un accordo sulle caratteristiche fondamentali del sistema di aliquote IVA applicabili a partire dal 1993 nel quadro del regime IVA transitorio. Questo accordo divergeva sostanzialmente, per quanto riguarda alcuni aspetti, dalla proposta originaria della Commissione del 1987. L'idea delle forcelle veniva abbandonata a favore di aliquote minime. L'aliquota normale (ne era permessa una sola) non poteva essere inferiore al 15%. Non sarebbero state autorizzate aliquote IVA maggiorate o per i beni di lusso. Gli Stati membri avrebbero potuto inoltre applicare una (o eventualmente due) aliquota ridotta, non inferiore al 5%. Il carattere facoltativo dell'aliquota ridotta, unitamente ad un notevole allungamento dell'elenco dei beni e dei servizi a cui essa era applicabile, rappresentavano un altro cambiamento significativo rispetto alla proposta del 1987. Veniva inoltre deciso che gli Stati membri avrebbero potuto applicare o continuare ad applicare tutta una serie di altre aliquote (aliquote super-ridotte, aliquote zero, aliquote "di parcheggio" ecc.) per un periodo transitorio, ossia fino all'introduzione del regime IVA definitivo prevista per il gennaio 1997.

Nonostante tale accordo, la situazione è stata formalizzata solo nell'ottobre del 1992 con l'adozione della direttiva 92/77/CEE che modifica la sesta direttiva IVA. Il ritardo nell'adozione della direttiva è da attribuirsi principalmente alle difficoltà incontrate dal Consiglio nel risolvere talune questioni lasciate in sospeso nel 1991. Alla fine, il Consiglio riusciva ad adottare la direttiva ma decideva di rinviare le decisioni su alcune delle questioni più spinose quali, per esempio, le decisioni sulle aliquote da applicarsi ai prodotti agricoli, agli oggetti d'arte ed all'oro. In ogni altro aspetto la direttiva rifletteva fedelmente l'accordo precedente. Operava una netta distinzione fra quegli elementi del pacchetto di aliquote che erano destinati a far parte per lungo tempo della legislazione comunitaria sulle aliquote IVA (articolo 12) e quelli che avevano invece carattere transitorio e che erano pertanto destinati a scomparire alla fine del periodo transitorio (articolo 28).

3. Ravvicinamento delle aliquote IVA - Modifiche delle aliquote IVA applicate negli Stati membri

Con l'adozione della direttiva 92/77/CEE, è venuto a cadere uno degli ultimi ostacoli al completamento del mercato interno nel campo dell'IVA. La direttiva si è limitata semplicemente a formalizzare un processo di convergenza delle aliquote avviato con l'accordo del Consiglio del 1991.

La tabella 1 evidenzia il processo di convergenza avutosi fra il 1987 (anno di presentazione delle prime proposte) ed il 1994. La differenza più evidente nella struttura e nel livello delle aliquote IVA applicate dagli Stati membri tra il 1987 ed oggi è rappresentata dalla riduzione nel numero assoluto delle aliquote e dalla tendenza generale verso una maggiore convergenza nel livello dell'aliquota normale. L'abolizione dell'aliquota maggiorata, o sui beni di lusso (nel 1987 erano ancora in vigore sei di queste aliquote), e la riduzione del numero di aliquote ridotte hanno contributo sensibilmente al processo di convergenza.

All'opposto, la facoltà data dalla direttiva agli Stati membri di mantenere o istituire altre aliquote su base transitoria ha fatto sì che ci sia ancora molto cammino da fare sulla strada della convergenza prima di giungere ad un sistema coerente di aliquote IVA su scala comunitaria. Questa situazione è evidenziata in modo particolare dal numero di aliquote super-ridotte ancora in vigore negli Stati membri e dall'uso (relativamente modesto) di aliquote "parcheggio": tutte dovrebbero scomparire alla fine del periodo transitorio - questo punto viene approfondito nel capitolo 7.

Per quanto riguarda il livello delle aliquote, l'aliquota normale varia fra il 15% ed il 25%, mentre quelle ridotte variano fra il 5% ed il 12,5%. La media (semplice) dell'aliquota normale applicata in tutta la Comunità supera di poco il 18%, mentre l'aliquota ridotta media è leggermente inferiore al 6%.

Il processo di convergenza ha anche influenzato leggermente l'aliquota IVA media ponderata calcolata per tutta la Comunità nel suo complesso - come emerge dalle stime seguenti:

Aliquota media ponderata (CE-12)	**1992**	**1993**
tutte le aliquote	13,76	13,89
aliquota normale	16,79	17,14
aliquota ridotta	5,85*	5,70*
aliquota maggiorata	26,12	-

* compresa l'aliquota zero

La media ponderata delle aliquote generalmente applicate nei dodici Stati membri è aumentata di pochissimo fra il 1992 ed il 1993. Ciò è dovuto sia all'aumento della media delle aliquote normali sia alla riduzione della media delle aliquote ridotte applicate nell'insieme della Comunità.

Il problema di una ulteriore convergenza delle aliquote IVA verrà ovviamente ripreso nel quadro nelle discussioni che si terranno sull'introduzione del regime IVA definitivo.

4. Aliquote IVA e funzionamento del mercato interno - Influenza delle aliquote IVA sui flussi di acquisto transfrontalieri

Il fenomeno degli acquisti transfrontalieri da parte di privati non è certo una novità manifestatasi a seguito dell'eliminazione dei controlli alle frontiere e dell'abolizione delle franchigie per i viaggiatori nel gennaio del 1993. Da molti punti di vista, l'entrata in vigore dei nuovi regimi IVA ha "legittimato " comportamenti di acquisto intracomunitari già esistenti, affermatisi nel corso di un lungo periodo di evoluzione (decenni). La Commissione voleva inoltre che il completamento del mercato interno aprisse alle imprese, al commercio ed all'industria opportunità di sviluppo e di espansione in un mercato privo di ostacoli e di oneri amministrativi. La Commissione desiderava inoltre che il mercato unico venisse costruito su solide fondamenta nell'ambito di un quadro normativo equo e giusto. Nel settore della fiscalità indiretta era per esempio essenziale garantire, in una Comunità senza controlli alle frontiere, che fattori fiscali, quali forti disparità delle aliquote IVA, non causassero distorsioni della concorrenza o deviazioni degli scambi.

Per valutare l'impatto dell'abolizione delle frontiere fiscali sui flussi di acquisto transfrontalieri, la Commissione ha incaricato un consulente esterno di condurre uno studio su tale tema in base ai dati raccolti a partire dal gennaio 1993[(2)]. Lo studio aveva tre obiettivi principali:

1. individuare eventuali cambiamenti visibili nelle modalità di acquisto dei privati a seguito dell'eliminazione delle restrizioni agli acquisti transfrontalieri il 1 gennaio 1993;

2. individuare i mercati in cui siano eventualmente avvenuti spostamenti sotto il profilo delle condizioni di concorrenza o dei flussi di scambio a seguito delle disparità ancora esistenti tra le aliquote o le accise dei vari Stati membri;

3. quantificare, per quanto possibile, le principali cause determinanti tali distorsioni degli scambi e della concorrenza.

Lo studio ha esaminato la situazione a tutte le frontiere interne dell'Unione e, per quanto riguarda l'IVA, si è soffermato su tutti i beni di cui all'allegato H della sesta direttiva, ad esclusione delle vendite a distanza, delle vendite di mezzi di trasporto nuovi, degli oggetti d'arte e di antichità.

Lo studio è arrivato alle seguenti conclusioni generali:

in genere, a parte la frontiera tedesco/danese, dopo l'abolizione delle frontiere fiscali non vi sono stati significativi cambiamenti nei comportamenti di acquisto transfrontalieri dovuti esclusivamente alle disparità esistenti tra le aliquote IVA;

la mancata armonizzazione delle accise ha sempre influenzato le decisioni di acquisto degli individui, quantunque anche le differenze nei prezzi IVA esclusa contribuiscano a questo fenomeno. La possibilità di acquistare, a partire dal 1 gennaio 1993, maggiori quantità di beni assolvendo tutte le imposte in altri Stati membri ha ingigantito l'effetto della mancata armonizzazione delle aliquote delle accise e, in alcuni casi, ha determinato ulteriori cambiamenti nei comportamenti di acquisto.

---

(2) "VAT and excise duties: changes in cross-border purchasing patterns following the abolition of fiscal frontiers on 1 January 1993" (Price Waterhouse) - Agosto 1994.

I risultati dello studio in relazione a specifiche categorie di prodotti verranno esaminati approfonditamente in altre parti della presente relazione. In generale, vale la pena di sottolineare che, in relazione all'IVA, lo studio rileva che, a partire dal gennaio del 1993, non si sono verificati significativi cambiamenti dei comportamenti di acquisto sebbene la situazione al confine fra Germania e Danimarca venga definita "precaria". Gli acquisti transfrontalieri rivestono particolare importanza alle seguenti frontiere: Germania/Francia (beni durevoli per uso domestico), Germania/Danimarca (beni durevoli per uso domestico) e Lussemburgo/Belgio (gioielli ed orologi); negli ultimi diciotto mesi non vi sono stati in ogni caso significativi aumenti. Per quanto riguarda inoltre i beni soggetti ad aliquota IVA ridotta, si hanno acquisti transfrontalieri solo su scala limitata, con l'eccezione dei prodotti alimentari; quest'ultima è da sempre una caratteristica degli acquisti intracomunitari ed, anche in questo caso, nulla di significativo è stato rilevato dal gennaio 1993. Va inoltre sottolineata l'impossibilità di disporre di valutazioni recenti ed attendibili sulla portata dei flussi di acquisto transfrontalieri ripartiti per prodotto.

Questi risultati possono, a loro volta, indurre a ritenere che, a partire dal gennaio 1993, vi sia stato un sufficiente ravvicinamento delle aliquote IVA. Prima di giungere ad un'eventuale conclusione definitiva su tale questione, è in ogni caso opportuno prendere in considerazione un certo numero di altri fattori pertinenti:

- occorre innanzitutto ricordare che, a partire dal gennaio 1993, la libertà delle imprese di svolgere determinate attività di vendita transfrontaliera è soggetta a notevoli restrizioni per effetto dei regimi particolari applicabili alle vendite a distanza ed alle vendite di mezzi di trasporto nuovi. Tali regimi impongono numerosi obblighi ai venditori come, ad esempio, l'obbligo, per chi effettua vendite a distanza, di versare le entrate fiscali allo Stato membro di consumo finale quando le vendite superano una certa soglia annuale che, in alcuni casi, è di soli 35.000 ECU. In questi casi, non si incoraggiano certo i venditori a distanza ad aumentare le loro vendite in altri Stati membri, visti gli oneri fiscali che esse comportano;

- in secondo luogo, occorre esaminare il ruolo svolto dalle differenze di aliquota nella tassazione indiretta in rapporto ad altri fattori che influiscono sulle decisioni dei consumatori di effettuare i loro acquisti in un altro Stato membro. A questo riguardo, lo studio dimostra che le differenze di aliquota influiscono ovviamente sul prezzo di un prodotto, ma anche che tale effetto può risultare ingigantito o ridotto da altri fattori. I differenziali di imposta sono un fattore importante soprattutto nel caso di prodotti soggetti ad accisa o laddove esistono forti disparità tra le aliquote IVA: il caso più ovvio è quello di Germania/Danimarca.

Lo studio individua anche numerosi altri fattori di natura non fiscale che influenzano i comportamenti di acquisto transfrontalieri. Tali fattori possono essere suddivisi in categorie distinte anche se collegate fra di loro:

altri fattori connessi ai prezzi - questa categoria include fattori quali fluttuazioni dei tassi di cambio, cambiamenti del prezzo della benzina o di altri costi di viaggio, riduzioni dei costi derivanti da reti di distribuzione al dettaglio ed all'ingrosso più efficienti;

fattori non attinenti ai prezzi - molto spesso, le decisioni dei consumatori possono essere influenzate da incentivi quali orari di apertura più flessibili, gamma e qualità dei prodotti disponibili, condizioni di garanzia, assistenza, ecc...

ostacoli - la lingua, la distanza e le barriere geografiche sono i fattori che maggiormente impediscono ai cittadini comunitari di fruire delle possibilità d'acquisto esistenti in altri Stati membri.

Questi dati sono stati avvallati dai risultati di un recente sondaggio Eurobarometro eseguito in tutta la Comunità nell'aprile e nel maggio del 1994[3] per conto della Commissione. Meno del 20% di coloro che erano a conoscenza della possibilità di effettuare liberamente acquisti in altri Stati membri hanno risposto affermativamente quando è stato loro chiesto se avevano tratto personalmente vantaggio dall'abolizione delle franchigie per i viaggiatori e dei controlli doganali a partire dal 1 SYMBOL 176 \f "Symbol" gennaio 1993. Tale risposta dimostra che gli acquisti transfrontalieri sono, per natura, qualcosa di cui, in generale, solo un numero relativamente limitato di persone potrà usufruire.

Nessuna di queste conclusioni risulta particolarmente sorprendente: nella maggior parte dei casi esse sono conformi al semplice buon senso. Quello che occorre notare è che gli acquisti transfrontalieri venivano già effettuati ben prima della creazione del mercato unico. L'abolizione dei controlli alle frontiere e delle franchigie per i viaggiatori nel gennaio del 1993 ha facilitato questo processo consentendo ai privati cittadini di accedere al mercato senza alcuna restrizione. Se non è stato possibile osservare alcun fenomeno inatteso di distorsione della concorrenza o di deviazione nel flusso degli scambi dovuti alle differenze nelle aliquote IVA, ciò è dovuto, in primo luogo, al fatto che sia era già provveduto al necessario ravvicinamento delle aliquote IVA per le categorie di prodotti che sono più facilmente oggetto di acquisti transfrontalieri e, in secondo luogo, in ragione dell'introduzione di un regime particolare per le vendite a distanza. In conseguenza, se le informazioni raccolte non possono giustificare ulteriori modificazioni al sistema delle aliquote IVA, è però giunto il momento di prendere in considerazione la possibilità di allentare alcune delle restrittive condizioni contenute nei regimi speciali e, in particolare, di alzare le soglie piuttosto esigue applicate attualmente a tale tipo di scambi.

---

(3) Eurobarometro 41.O della Commissione europea a cura di INRA (Europa), 5 luglio 1994.

5. Aliquote IVA e funzionamento del mercato interno - Influenza delle aliquote IVA sugli scambi intracomunitari tra soggetti passivi IVA

Nell'esaminare gli effetti dell'abolizione delle frontiere fiscali sul funzionamento del mercato interno, la Commissione ha tentato di stabilire se le differenze nelle aliquote IVA dei diversi Stati membri abbiano influenzato il comportamento delle imprese (cioè dei soggetti passivi) che partecipano a scambi intracomunitari. La mancanza di informazioni precise sui modelli di comportamento dei soggetti passivi che effettuano operazioni di compravendita con soggetti passivi di altri Stati membri ha reso difficile qualsiasi valutazione. Gli scambi di questo tipo non erano compresi nell'ambito dello studio menzionato nel capitolo 4 in quanto, nel quadro di un sistema di imposizione a destinazione, l'aliquota IVA applicabile nello Stato membro di origine non dovrebbe in linea di principio esercitare alcuna influenza sulle decisioni di acquisto di un'impresa.

Nel quadro del regime transitorio, l'IVA continua in ogni caso ad essere prelevata nello Stato membro di destinazione dei beni che sono oggetto di scambio fra soggetti passivi. È difficile capire, pertanto, perché differenze di aliquota debbano svolgere un ruolo significativo nel processo decisionale delle imprese.

In un numero limitato di casi è tuttavia consentito ad alcune categorie di soggetti passivi di acquistare beni in un altro Stato membro e pagare l'IVA all'aliquota applicabile nello Stato membro di origine. Si tratta delle vendite da parte di soggetti passivi di uno Stato membro ad acquirenti di un altro Stato membro appartenenti ad una delle categorie seguenti:

- imprese di piccole dimensioni che operino al di sotto delle soglie previste per le esenzioni;
- agricoltori forfettari;
- soggetti passivi che effettuino operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13 della sesta direttiva IVA;
- persone giuridiche non imponibili che acquistino beni per un valore inferiore alla soglia annuale di 10.000 ECU.

In tutti questi casi, la decisione di acquisto effettuata da uno di tali soggetti può essere influenzata dall'aliquota IVA applicata nello Stato membro in cui viene effettuato l'acquisto. Tali casi sono stati oggetto di un altro studio realizzato per conto della Commissione in un contesto distinto, ossia quello delle "risorse proprie"[(4)]. Lo studio ha riscontrato la mancanza di dati precisi sul volume degli scambi che rientrano nei casi di cui sopra, sottolineando la difficoltà di compiere stime sulla loro entità. Le informazioni disponibili sembrano indicare che essi non dovrebbero avere particolare rilievo rispetto al volume complessivo degli scambi intracomunitari. Lo studio ha rilevato che in quasi tutti i casi in cui le imprese potrebbero essere tentate di acquistare beni in altri Stati membri dove le aliquote IVA sono più basse, l'effetto netto di tali scambi sul calcolo delle risorse proprie è da ritenersi ancora trascurabile. Non sono stati individuati cambiamenti significativi nei comportamenti di acquisto transfrontalieri di soggetti passivi a nessuna delle frontiere di Stati membri con forti differenze nelle aliquote IVA.

Lo studio ha comunque evidenziato il caso specifico di agricoltori tedeschi soggetti a regimi IVA forfettari che acquistano regolarmente fertilizzanti chimici e pesticidi, che in Germania sono soggetti ad un'aliquota normale, direttamente in Lussemburgo, in Francia, nei Paesi Bassi o in Belgio dove tali prodotti sono tassati ad aliquote ridotte. In questo caso, tuttavia, gli agricoltori si comportano come privati cittadini che acquistano un prodotto al prezzo più vantaggioso che il mercato possa offrire. La Commissione non ritiene che tali casi creino distorsioni di concorrenza. Spetta, in ogni caso, alle autorità tedesche risolvere gli eventuali problemi specifici di questo settore, se di problemi realmente si tratta, in quanto le stesse hanno in qualsiasi

---

(4) The extent of transboundary transactions taxed according to the origin principle (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung - settembre 1994).

momento la facoltà di applicare a fertilizzanti e pesticidi un'aliquota ridotta, poiché tali prodotti rientrano nella categoria 10 dell'allegato H. Tuttavia, se le autorità tedesche optano per tale soluzione, questo Stato membro potrà essere di conseguenza indotto a ridurre il livello della compensazione forfetteria attualmente applicata agli agricoltori tedeschi nell'ambito del regime forfettario.

La Commissione è giunta pertanto alla conclusione che, in mancanza di prove sostanziali del fatto che le differenze nelle aliquote IVA abbiano effetti distorsivi significativi sulle condizioni di concorrenza in cui operano soggetti passivi che realizzano scambi intracomunitari, allo stato attuale non vi è alcuna ragione di ritenere che il mercato interno non stia funzionando in maniera soddisfacente.

6. L'aliquota IVA ridotta - Revisione del campo di applicazione dell'allegato H

Il terzo comma dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera a) della sesta direttiva IVA afferma che:

> "Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote ridotte sono fissate in una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5% e sono applicate soltanto alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H".

Il secondo comma dell'articolo 12, paragrafo 4 recita:

> "Sulla base di una relazione della Commissione, il Consiglio riesamina ogni due anni, a decorrere dal 1994, la portata delle aliquote ridotte. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può decidere di modificare l'elenco dei beni e dei servizi figuranti nell'allegato H".

Il presente capitolo esamina le modalità di applicazione dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera a) da parte degli Stati membri onde stabilire se occorra apportare delle modifiche alla portata delle aliquote IVA ridotte nel quadro della procedura biennale di cui all'articolo 12, paragrafo 4. Vi si cerca di valutare, soprattutto, se occorre apportare eventuali modifiche alle attuali disposizioni per superare eventuali problemi di distorsione della concorrenza. Dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni, la Commissione ha ricevuto numerose istanze da parte di associazioni del commercio e dell'industria che richiedevano l'inclusione del loro settore nel campo di applicazione dell'aliquota ridotta al momento della prima revisione in programma. La Commissione ritiene che sia prematuro prendere in considerazione cambiamenti nella portata delle aliquote per altre ragioni, soprattutto in quanto sarebbe probabilmente più facile trattare questioni più ampie relative all'ambito di applicazione delle aliquote alla luce delle conclusioni del Consiglio sulla struttura del sistema IVA definitivo nel 1997. Il problema generale delle azioni future necessarie ai fini del ravvicinamento delle aliquote IVA in questo contesto verrà esaminato nel quadro dell'elaborazione delle proposte della Commissione in vista dell'introduzione del regime definitivo.

<u>Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta</u>

Nel corso della riunione del 18 dicembre 1989, il Consiglio Ecofin decideva di riservare le aliquote ridotte in particolare per i beni ed i servizi di prima necessità in relazione ai quali si perseguissero obiettivi di politica sociale o culturale. Le categorie che sono state in seguito incluse nell'allegato H della sesta direttiva modificata riflettono in linea generale questi criteri. Nel selezionare le categorie interessate, il Consiglio ha inoltre seguito in generale l'impostazione sostenuta dalla Commissione, e cioè che l'elenco dovesse contenere solo quelle categorie di beni e servizi alle quali la maggior parte degli Stati membri applica un'aliquota ridotta.

La tabella 2 evidenzia come questa continui ad essere l'impostazione seguita. Le informazioni di cui dispone la Commissione indicano che per tutte le diciassette categorie, ad eccezione di una, figuranti nell'allegato H, la maggior parte degli Stati membri si è avvalsa della facoltà concessa dalla direttiva di applicare l'aliquota inferiore. Per alcune categorie, la stragrande maggioranza degli Stati membri ha in generale applicato aliquote ridotte (o aliquote zero) o è ricorsa ad esenzioni (nel caso di attività ritenute di interesse pubblico e pertanto rientranti nell'articolo 13 della sesta direttiva IVA, per esempio: diritti di ingresso a teatri pubblici, musei ecc...). Tale prassi prevale soprattutto nel caso di prodotti alimentari, acqua, prodotti farmaceutici, apparecchi medici, trasporti di persone, diritti di ingresso a manifestazioni culturali e prodotti dell'agricoltura. Nel caso delle altre categorie, il numero di Stati membri che hanno optato per l'applicazione delle aliquote ridotte è minore ma, ad eccezione della categoria 15 (servizi prestati da agenzie di pompe funebri), l'inclusione di tutte le categorie è giustificata almeno da motivi numerici, nel senso che tale inclusione riflette la prassi seguita nella maggior parte degli Stati membri della Comunità in relazione all'applicazione dell'aliquota ridotta.

Non va naturalmente dimenticato che gli Stati membri, nello scegliere nell'allegato H le categorie a cui applicare l'aliquota ridotta, si sono messi sempre più spesso a distinguere beni e servizi specifici all'interno di ciascuna categoria. Questo significa che mentre, apparentemente, sembrano esserci numerose affinità nella scelta delle categorie da parte degli Stati membri, l'ambito concretamente coperto dalle singole categorie può in realtà essere differente da Stato a Stato a secondo di come ciascuno Stato ha deciso di definire i beni o i servizi compresi in ciascuna categoria nella propria legislazione nazionale.

Tale risultato non è tuttavia particolarmente sorprendente. Una volta che il Consiglio ha abbandonato l'idea di rendere obbligatorio l'uso delle aliquote ridotte, non ha più senso obbligare gli Stati membri ad applicare ciascuna categoria in modo uniforme. Rendere facoltativa l'aliquota ridotta ha, in ogni caso, reso più semplice il raggiungimento di un accordo sulla definizione delle categorie in sede di Consiglio. Invece di perdersi in infinite discussioni su quello che andava e quello che non andava incluso nella categoria, il Consiglio ha dovuto semplicemente concordare le linee di una definizione generale di ciascuna categoria a livello comunitario (ossia, fondamentalmente, decidere cosa non era incluso in una data categoria). Fermo restando il rispetto di tale definizione generale (evitando quindi di ampliare l'ambito di una categoria), ciascuno Stato membro rimaneva dunque libero di utilizzare, nella propria legislazione attuativa, la sua definizione per le varie categorie, a seconda del gruppo specifico di prodotti o di servizi che intendeva tassare ad aliquota ridotta. Per quanto riguarda i beni, gli Stati membri hanno anche facoltà di utilizzare la nomenclatura combinata per stabilire esattamente l'ambito di ogni categoria. Non tutti gli Stati membri si sono tuttavia avvalsi di tale possibilità o, se lo hanno fatto, non lo hanno precisato nella legislazione di attuazione sottoposta all'esame della Commissione.

Per quanto riguarda il problema di eventuali distorsioni della concorrenza, nel preparare la presente relazione la Commissione ha tentato in tutti i modi di stabilire se l'introduzione di un'aliquota ridotta facoltativa abbia portato ad un aumento del rischio di distorsioni della concorrenza nel mercato unico. Vi è motivo di credere che, nel definire l'elenco delle categorie di beni e servizi ammessi a beneficiare dell'aliquota ridotta facoltativa, il Consiglio abbia in effetti deciso che nessuna delle categorie prescelte potesse, per le sue caratteristiche, provocare forti flussi di acquisti transfrontalieri dovuti a rilevanti disparità tra le aliquote IVA. Le categorie di servizi dell'allegato H non si prestano, per loro natura, a prestazioni di natura transfrontaliera. Per quanto riguarda i beni, è possibile anche in questo caso affermare che nessuna delle categorie in questione include beni per acquistare i quali privati cittadini sarebbero in genere disposti a percorrere lunghe distanze.

Queste ipotesi sono state effettivamente confermate dallo studio citato nel capitolo 4, intrapreso per conto della Commissione proprio per esaminare questo punto. Lo studio ha esaminato in particolare le categorie di beni figuranti nell'allegato H per le quali si riscontravano forti divergenze tra le aliquote IVA applicabili da paese a paese, quali: prodotti alimentari, prodotti farmaceutici, apparecchi medici, seggiolini per bambini installati negli autoveicoli, libri, giornali e periodici. Lo studio ha riscontrato che, nella maggior parte dei casi, dopo il gennaio del 1993 non vi sono stati aumenti visibili degli acquisti transfrontalieri. In alcuni casi, sono fattori diversi dalle divergenze nelle aliquota IVA ad esercitare un'influenza significativa sulle scelte dei consumatori come, ad esempio: considerazioni culturali o linguistiche nel caso di libri, giornali e periodici o modalità di prescrizione e sistemi di rimborso nel caso dei prodotti farmaceutici e delle medicine.

L'unica categoria dove gli acquisti transfrontalieri sono particolarmente vivaci è quella dei prodotti alimentari. Si tratta però di un fenomeno che è sempre stato presente nel commercio comunitario. I dati dimostrano inoltre che chi acquista prodotti alimentari si comporta in molti casi in maniera diversa da quella che ci si attenderebbe in base alle differenze delle aliquote IVA: per esempio i tedeschi tendono a comprare certi prodotti alimentari in Danimarca nonostante la maggiore aliquota IVA; al contrario non si registrano significativi acquisti di prodotti alimentari nel Regno Unito da parte di francesi o belgi anche se nel Regno Unito alla maggior parte dei prodotti alimentari si applica l'aliquota zero.

Beni e servizi soggetti all'aliquota normale

Lo studio citato non si è solo concentrato sull'aliquota ridotta; ha anche esaminato la situazione esistente in relazione a possibili distorsioni della concorrenza o a variazioni nei flussi di acquisto transfrontalieri nel caso di beni soggetti all'aliquota normale. Sono stati presi in considerazione i seguenti tipi di beni: apparecchiature elettriche per uso domestico (elettrodomestici, materiale video/audio e fotografico, hardware e software ed attrezzature per lo sport e giocattoli), mobili, prodotti in vetro, ecc.. gioielli, orologi e simili.

Lo studio mostra che, anche in questo caso, i comportamenti di acquisto transfrontalieri non hanno subito significative modifiche. Non si è avuta per esempio la prevista esplosione di acquisti transfrontalieri di beni di consumo durevoli costosi fra Germania e Danimarca a seguito dell'abolizione delle franchigie per i viaggiatori, nonostante la differenza esistente fra le rispettive aliquote IVA. In altri casi, l'abolizione delle franchigie per i viaggiatori ha comportato un effettivo aumento degli acquisti transfrontalieri negli Stati membri con aliquota IVA superiore a quella applicata nei paesi confinanti a causa della maggiore scelta disponibile nello Stato membro ad imposta più elevata (Belgio/Lussemburgo). Non vi sono stati grandi cambiamenti negli acquisti transfrontalieri fra Francia e Spagna anche se probabilmente ha pesato l'effetto del deprezzamento della peseta. Non sono stati riscontrati cambiamenti significativi nei flussi di acquisto ad altre frontiere sensibili. In tutti i casi, gli acquisti transfrontalieri già caratterizzavano queste zone di frontiera ben prima dell'abolizione delle franchigie per i viaggiatori e dei controlli alle frontiere nel gennaio 1993.

Il caso specifico dei prodotti dell'agricoltura

Prima del 31 dicembre 1994, il Consiglio è chiamato a prendere una decisione sulla tassazione dei prodotti dell'agricoltura diversi da quelli alimentari a decorrere dal 1 gennaio 1995. È questa una delle questioni rimaste irrisolte nel corso delle discussioni sul pacchetto fiscale del 1992. Allora, il Consiglio aveva deciso di mantenere la situazione esistente e pertanto gli Stati membri che già applicavano un'aliquota ridotta alle cessioni di prodotti alimentari possono mantenerla, mentre quelli che applicavano l'aliquota normale devono continuare ad applicare tale aliquota.

La Commissione presenterà pertanto una proposta distinta su questo argomento, accompagnata da una relazione che illustrerà le ragioni che hanno presieduto alla sua formulazione.

* * *

Sulla base di quanto precede, la Commissione ritiene che le disposizioni dell'articolo 12, paragrafo 3 della sesta direttiva modificata funzionino in pratica in modo soddisfacente grazie, soprattutto, al livello di convergenza raggiunto dagli Stati membri dopo l'accordo del Consiglio del 1991. Non vi sono prove di cambiamenti significativi nei comportamenti di acquisto dei privati cittadini dopo l'abolizione dei controlli alle frontiere. In assenza, pertanto, di significative distorsioni della concorrenza o di deviazioni dei flussi commerciali generate dalle differenze di aliquota IVA, la Commissione non ritiene che esistano validi motivi che giustifichino modifiche per queste ragioni del contenuto dell'allegato H della sesta direttiva IVA mediante l'aggiunta di nuove categorie di beni o servizi ovvero mediante la soppressione di talune categorie esistenti. La Commissione affronterà in ogni caso, in futuro, la questione dell'ulteriore ravvicinamento delle aliquote IVA nel quadro delle discussioni sul passaggio al regime IVA definitivo.

7. Disposizioni del sistema IVA transitorio

L'articolo 28, paragrafo 2, lettera g) della sesta direttiva recita:

> "Sulla base di una relazione della Commissione, il Consiglio riesamina, prima del 31 dicembre 1994, le disposizioni delle lettere da a) ad f) in particolare in relazione al buon funzionamento del mercato interno. Se si constatano distorsioni di concorrenza significative, il Consiglio, deliberando all'unanimità, su proposta della Commissione, adotta le misure del caso."

Alle lettere da a) ad f), l'articolo 28, paragrafo 2, definisce varie misure concernenti le aliquote IVA che gli Stati membri possono continuare ad applicare nel periodo transitorio indicato all'articolo 28 terdecies, in linea di principio fino al 31 dicembre 1996.Il presente capitolo analizza come gli Stati membri hanno utilizzato le disposizioni citate e gli effetti che il protrarsi della loro applicazione può avere sul funzionamento del mercato interno.

L'obiettivo dell'articolo 28, paragrafo 2 era quello di riunire tutte le misure che, in linea di principio, non costituiscono un aspetto permanente del quadro comunitario delle aliquote IVA. Nella maggior parte dei casi, sarebbe stato impossibile per il Consiglio raggiungere un accordo sul pacchetto fiscale nell'ottobre del 1992 senza concedere delle esenzioni temporanee agli Stati membri per consentire loro di continuare ad applicare per un periodo limitato, dopo il 1992, talune aliquote non coperte dall'articolo 12, paragrafo 3. L'articolo 28, paragrafo 2 include tutta una serie di disposizioni temporanee sulle aliquote IVA quali: misure che rivestono per gli Stati interessati notevole importanza sociale e politica, misure che consentono agli Stati membri di rinviare l'applicazione completa dell'articolo 12, paragrafo 3 e misure che riguardano taluni beni e servizi ai quali gli Stati membri hanno riservato un trattamento speciale su base temporanea.

L'articolo 28, paragrafo 2, lettera a) riguarda le esenzioni con rimborso della tassa pagata nella fase precedente e le aliquote ridotte inferiori all'aliquota minima prescritta all'articolo 12, paragrafo 3 in materia di aliquote ridotte. Comunemente tali aliquote sono note rispettivamente come aliquote zero e aliquote super-ridotte. L'articolo consente agli Stati membri di continuare ad applicare dopo il 1992 le aliquote zero e le aliquote super-ridotte che erano in vigore il 1 gennaio 1991 ai sensi della legislazione comunitaria. Nella tabella 3 figura un elenco degli Stati membri coperti da tale disposizione. Essa evidenzia che solo il Regno Unito e l'Irlanda continuano ad applicare su vasta scala l'aliquota zero, mentre il Portogallo ha deciso di abolire l'aliquota zero nel 1992.

Lo studio relativo ai comportamenti di acquisto transfrontalieri appena citato ha esaminato anche la situazione in relazione a taluni prodotti coperti da aliquote zero ed aliquote super-ridotte (per esempio: prodotti alimentari, abbigliamento per bambini). Non sono stati in ogni casi individuati cambiamenti significativi nei flussi di acquisto transfrontalieri. In molti casi, gli acquisti transfrontalieri di tali prodotti sono del tutto trascurabili. La Commissione è del parere che, allo stato attuale, la presentazione di una proposta formale di soppressione o di modifica di tali aliquote non sarebbe pertanto giustificata. Questo non vuol dire tuttavia che sia possibile trarre un'analoga conclusione nel quadro del regime IVA definitivo. Probabilmente in tale contesto risulterà appropriato un sistema di aliquote con un numero minore di (o senza) eccezioni alle disposizioni generali e la Commissione invita gli Stati membri ad esaminare essi stessi la situazione per stabilire se sia possibile abolire alcune di queste aliquote speciali prima della scadenza prevista per il passaggio al regime definitivo.

3)

L'articolo 28, paragrafo 2, lettera b) consente agli Stati membri che desiderino abolire le aliquote zero per beni o servizi diversi da quelli specificati nell'allegato H di applicare a tali cessioni un'aliquota ridotta su base temporanea.

Il Regno Unito ha recentemente fatto ricorso a tale disposizione, decidendo di abolire l'aliquota zero sul combustibile per uso domestico e sull'energia per sostituirla inizialmente con un'aliquota dell'8% e successivamente con l'aliquota normale. Fatte salve le osservazioni formulate sopra sulla necessità di abolire alla fine le aliquote zero e quelle super-ridotte, la Commissione ritiene utili le disposizioni di cui all'articolo 28, paragrafo 2, lettera b), che devono pertanto continuare ad essere applicate.

L'articolo 28, paragrafo 2, lettera c) riguarda i due Stati membri - Spagna e Lussemburgo - che sono stati obbligati ad aumentare di più del 2% l'aliquota normale per ottemperare alle disposizioni dell'articolo 12, paragrafo 3. Tale articolo consente agli Stati membri di applicare aliquote super-ridotte a tutte le categorie di beni e servizi specificati nell'allegato H oltre che ai servizi di ristorazione, all'abbigliamento ed alle calzature per bambini nonché all'edilizia abitativa.

Sia la Spagna che il Lussemburgo hanno fatto ampio ricorso a tale disposizione (cfr. tabella 3) che è stata introdotta per compensare il potenziale aumento della pressione inflazionistica a seguito dell'aumento di due punti dell'aliquota normale. L'attuazione di tale disposizione non ha comunque dato origine a nessuna grave distorsione della concorrenza nel caso della Spagna, mentre sono pervenute alcune proteste in relazione alla situazione esistente tra il Belgio e il Lussemburgo, ove sussistono significative differenze tra le aliquote IVA applicate allo stesso tipo di beni. Considerato che tali misure sono state concepite come transitorie, la Commissione, in linea con le sue osservazioni precedenti, invita i due Stati membri a valutare fino a quando occorra continuare ad applicare tali disposizioni.

L'articolo 28, paragrafo 2, lettera d) consente agli Stati membri che al 1 gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta ai servizi di ristorazione, all'abbigliamento ed alle calzature per bambini nonché all'edilizia abitativa di continuare ad applicare tale aliquota su base transitoria.

La situazione a lungo termine per quanto riguarda l'aliquota idonea da applicarsi a tali beni e servizi dovrebbe essere discussa nel quadro del riesame dell'allegato H previsto nell'articolo 12, paragrafo 4. In attesa dell'esito di detto riesame, la Commissione non ha, allo stato attuale, alcun suggerimento circa l'opportunità di mantenere tali aliquote ridotte; essa tiene comunque a precisare che la situazione attuale non può protrarsi indefinitamente in quanto si verrebbe a creare una situazione di diseguaglianza strutturale nella legislazione sulle aliquote IVA.

L'articolo 28, paragrafo 2, lettera e) consente agli Stati membri che al 1 gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'allegato H di applicare un'aliquota "di parcheggio" non inferiore al 12%.

A tale disposizione ha fatto ricorso un certo numero di Stati (cfr. la tabella 3 per maggiori informazioni). L'articolo è utile in quanto facilita il passaggio ad una struttura di aliquote IVA a lungo termine più coerente in tutta la Comunità. La Commissione ritiene pertanto che tali disposizioni dovrebbero continuare ad applicarsi allo stato attuale.

L'articolo 28, paragrafo 2, lettera f) consente alla Grecia di continuare ad applicare aliquote ridotte speciali a talune isole e dipartimenti greci.

A quanto risulta alla Commissione, l'applicazione di queste aliquote ridotte speciali non ha causato alcuna distorsione della concorrenza negli scambi intracomunitari. Si tratta infatti di una misura particolare mirante a compensare la concorrenza proveniente da paesi non comunitari, alla quale le isole e i dipartimenti interessati possono essersi trovati a dover far fronte. La Commissione ritiene che tali misure possano per adesso continuare ad essere applicate.

****

In conclusione, la Commissione ritiene che l'applicazione delle disposizioni transitorie in materia de aliquote IVA non abbia causato alcuna significativa distorsione della concorrenza o deviazioni degli scambi nel quadro del regime IVA transitorio. La Commissione ritiene quindi che le disposizioni possono continuare ad essere applicate per la durata del regime transitorio.

La Commissione ricorda che, nelle sue proposizioni iniziali del 1987 sul ravvicinamento delle aliquote IVA, aveva proposto di limitarsi nel mercato interno a due aliquote IVA in ciascuno Stato membro, una normale ed una ridotta, senza aliquota zero o super ridotta. Orbene, l'attuale mantenimento dell'insieme delle derogazioni permesse agli Stati membri, ha portato ed una proliferazione delle aliquote IVA in tutta la Comunità con il rischio di possibili distorsioni in taluni settori. Questa situazione appare difficilmente compatibile con la semplificazione delle procedure e la riduzione dei costi delle imprese legati alle obbligazioni fiscali, elementi indispensabili per il rafforzamento del mercato interno.

La Commissione constata dunque che l'instaurazione del regime IVA definitivo sarà facilitata se gli Stati membri prenderanno in considerazione la modificazione di tali disposizioni, in un primo tempo attraverso la riduzione del numero globale dei tassi applicati e, ogniqualvolta possibile, sostituendo le aliquote applicate con altre conformi alle opzioni offerte agli Stati membri dell'art. 12 paragrafo 3. Questo problema sarà affrontato nella comunicazione della Commissione sull'introduzione del regime IVA definitivo.

8. Conclusioni

Con la presente relazione la Commissione ha inteso assolvere all'obbligo di riferire al Consiglio, come da questi chiesto al momento dell'adozione della legislazione sull'armonizzazione delle aliquote IVA nel 1992. Nell'adempiere a tale obbligo, essa si è proposta di fornire contemporaneamente al Consiglio una valutazione adeguata del funzionamento del regime delle aliquote IVA nel quadro del regime IVA transitorio nei primi due anni trascorsi dall'abolizione delle frontiere interne. La Commissione auspica pertanto che la relazione consentirà al Consiglio di stabilire se le disposizioni sulle aliquote IVA funzionino nel modo originariamente previsto in assenza di controlli alle frontiere o se siano invece necessarie delle modifiche.

Sulla base delle informazioni disponibili, la Commissione ritiene che la situazione sia in generale soddisfacente per quanto riguarda il funzionamento del nuovo sistema di ravvicinamento del regime delle aliquote IVA. Non sono stati riscontrati significativi cambiamenti nei flussi di acquisto transfrontalieri. Non vi sono state neppure significative distorsioni della concorrenza o deviazioni dei flussi commerciali a seguito di eccessive disparità delle aliquote IVA fra Stati confinanti. La Commissione è pertanto giunta alla conclusione che in tale situazione non esiste alcuna giustificazione per l'introduzione, al momento attuale, di cambiamenti di vasta portata al livello o alla struttura fondamentale del nuovo sistema di aliquote o alla portata dell'aliquota ridotta. La Commissione ritiene inoltre che le disposizioni provvisorie sulle aliquote IVA attualmente in vigore non debbano essere per il momento modificate, visto che tali misure verranno gradualmente soppresse entro la fine del periodo transitorio. Se gli Stati membri prenderanno loro stessi le iniziative per ridurre il numero globale delle aliquote applicate, ciò faciliterà il dibattito vertente sull'instaurazione del regime IVA definitivo. Questi problemi, al pari delle altre questioni concernenti l'IVA, saranno esaminati dalla Commissione nell'ambito della comunicazione relativa all'instaurazione del regime definitivo.

TABELLA 1

EVOLUZIONE DELLE ALIQUOTE IVA APPLICATE NEGLI STATI MEMBRI FRA IL 1987 ED IL 1994

STATI MEMBRI	ALIQUOTE RIDOTTE				ALIQUOTE NORMALI/INTERMEDIE				ALIQUOTE MAGGIORATE			
	1987	1992	1993	1994	1987	1992	1993	1994	1987	1992	1993	1994
GERMANIA	7	7	7	7	14	14	15	15	-	-	-	-
BELGIO	1/6	1/6	1/6	1/6	19/17	19,5	19,5	20,5/12	25/25+8	-	-	-
DANIMARCA	-	-	-	-	22	25	25	25	-	-	-	-
SPAGNA	6	6	3/6	3/6	12	13	15	15	33	28	-	-
GRECIA	3/6	4/8	4/8	4/8	18	18	18	18	36	36/-	-	-
FRANCIA	2,1/4/5,5/ 7/13	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	18,6/28	18,6	18,6	18,6	33 1/3	22	-	-
IRLANDA	1,7/10	2,3/10	2,5	2,5	25	21/10/ 12,5	21/12,5	21/12,5	-	-	-	-
ITALIA	2/9	4/9	4/9	4/9	19	19/12	19/12	19/13	38	38	-	-
LUSSEMBURGO	3/6	3/6	3/6	3/6	12	15	15	15/12	-	-	-	-
PAESI BASSI	6	6	6	6	20	18,5/17,5	17,5	17,5	-	-	-	-
PORTOGALLO	8	8/5	5	5	16	17/16	16	16	30	30	30*	30*
REGNO UNITO	-	-	-	-	15	17,5	17,5	17,5	-	-	-	-

* Nota: Portogallo: Dal 1° gennaio 1993, l'aliquota del 30% è contraria alla legislazione comunitaria. Il Portogallo ha annunciato che tale aliquota verrà abrogata nella legge finanziaria per il 1995.

TABELLA 2

APPLICAZIONE DELLE ALIQUOTE IVA RIDOTTE ALLE CATEGORIE DI BENI E SERVIZI FIGURANTI NELL'ALLEGATO H DELLA SESTA DIRETTIVA IVA (MODIFICATA) NEI VARI STATI MEMBRI

CAT.	BE	DK	DE	GR	SP	FR	IR	IT	LUX	NL	PO	UK
1 Prodotti alimentari	AR	AN	AR	AR	AN ASR	AR	AZ AR AN	ASR AR AP	ASR	AR	AR AN	AZ
2 Erogazione di acqua	AR	AN	AR	AR	AR	AR	ES..	AR	ESENTI	AR	AR	AZ AN
3 Prodotti farmaceutici	AR AN	AN	AN	AR AN	ASR AN	AR AN	AZ	AR AN	ASR AN	AR AN	AR AN	AZ AN
4 Apparecchi medici	AR	AN	AR	AR	AR	AR	AZ	AR	ASR	AR	AR	AZ
5 Trasporto di persone	AR	ESENTI	AR AN	AR	AR AN	AR	ESENTI	AR AP	ESENTI ASR	ESENTI AR	AR	AZ
6 Libri, giornali e periodici	AR AZ	AN	AR	AR	ASR	ASR AR	AZ AR AN	ASR	ASR	AR	AR	AZ
7 Diritti d'ingresso a spettacoli ecc. ricezione di servizi radiotelevisivi	ESENTI AR AP AN	ESENTI AN	ESENTI AR AN	ESENT AR AN	ESENTI AR AN	ASR AR AN	ESENTI AR AN	ASR AR AN	ASR AN	ESENTI AR AN	ESENTI AR AN	AN
8 Servizi forniti da scrittori, compositori, ecc.	AP	AN	AR	AR	AR	AR	AN	AR AN	ASR	AN	AN	AN

9 Abitazioni sociali	AR	AN	AN	AR	ASR	AR AN	AR	ASR AR	ASR	AR	AR	AN
10 Prodotti dell'agricoltura	AR	AN	AR	AR	AR	AR	AR	ASR AR	ASR	AR	AR	AN
11 Alloggio fornito da alberghi	AR	AN	AN	AR	AR AN	AR	AR	AR AP	ASR	AR	AR	AN
12 Diritti di ingresso a manifestazioni sportive	AR	AN	AN	AR	AR AN	AN	ESENTI	AR	ASR	AN	AR	AZ
13 Diritto di uso di impianti sportivi	AR	ESENTI	AZ	AR	ESENTI AN	AN	AR	AN	ASR	AN	AR	AZ
14 Servizi di carattere sociale	AR	AN	AR	AR	AR	AN	ESENTI	AN	ASR	AN	AN	AZ
15 Servizi di cremazione	AR	AN	AN	AR	AR	AN	AN	AN	ASR	AN	AN	AZ
16 Cure mediche ed odontoiatriche	AR AN	AN	AR	AR	AR	AR AN	ESENTI AN	ASR	ASR	AN	AN	AZ
17 Rimozione spazzatura domestica e pulizia arterie pubbliche	AR AN	AN	ESENTI	AR	AR	ASR AR	ESENTI AN	ASR	ASR	AN	AN	AZ AN

AN: Aliquota normale
AR: Aliquota ridotta
ASR: Aliquota super-ridotta
AP: Aliquota di parcheggio
AZ: Aliquota zero

TABELLA 3

ELENCO DELLE ALIQUOTE IVA SUPER-RIDOTTE APPLICABILI NEGLI STATI MEMBRI
(NB: l'elenco non è completo)

Beni e servizi (descrizione succinta)	BE	DA	DE	GR	ES	FR	IE	IT	LUX	PB	PO	GB
Prodotti alimentari					3		0	4	3			0
Bevande: -Acqua minerale/bibite									 3			
Abbigliamento e calzature per bambini							0		3			0
Prodotti farmaceutici					3	2,1	0		3			0
Libri Giornali Periodici	 0 0	 0		4 4 4	3 3 3	 2,1 2,1	0	4 4 4	3 3 3			0 0 0
Licenze TV						2,1		4				
Hotel Ristoranti									3 3			
Diritto di ingresso a cinema, teatri, manifestazioni culturali. Diritti di ingresso a manifestazioni sportive.				4					3 3			
Fiori recisi e piante. Trattamento residui e liquami. Rimozione spazzatura domestica.						 2,1		 4 4	3 3 3			 0 0
Trasporto di persone									3			0

Settore edilizio: **- Prestazioni di nuovi edifici** **- Lavoro di rinnovo e riparazione** **- Costruzione di nuovi edifici**					3 3 3			4 4 4	3 3 3			0* 0* 0*
Oggetti d'arte e d'antiquariato												0 (se importati)
Apparecchi medici							0	4	3			0
Erogazione d'acqua ecc.												0
Prodotti dell'agricoltura							0	4	3			
Servizi sociali/opere di carità ecc.									3			0

* UK: L'aliquota zero si applica alla fornitura di abitazioni ed alle opere di restauro di edifici considerati monumenti nazionali

Proposta di

DIRETTIVA DEL CONSIGLIO

che modifica la direttiva 77/388/CEE
sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto
(tassazione dei prodotti dell'agricoltura)

RELAZIONE

Scopo della proposta è consentire al Consiglio di prendere una decisione sulla tassazione dei prodotti dell'agricoltura a partire dal 1 gennaio 1995, come richiesto dalla legislazione comunitaria in materia di IVA. La decisione servirà a rafforzare l'uguaglianza fiscale nel mercato interno, eliminando le distorsioni della concorrenza originate dagli squilibri strutturali nel livello delle aliquote IVA attualmente applicate dagli Stati membri alle cessioni di prodotti dell'agricoltura. Eliminare la fonte delle distorsioni fiscali nell'attuale legislazione IVA è pertanto conforme all'interesse degli Stati membri.

La legislazione comunitaria in materia di IVA[1] comporta, allo stato attuale, una serie di disposizioni che gli Stati membri devono rispettare nel definire la struttura, i livelli e l'ambito d'applicazione delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto da essi applicate. Le disposizioni sul ravvicinamento delle aliquote IVA sono state dettate dall'esigenza di consentire alla Comunità di abolire i controlli alle frontiere interne il 1 gennaio 1993 nel quadro del programma di abolizione delle frontiere fiscali.Tuttavia, per quanto riguarda i prodotti dell'agricoltura diversi da quelli alimentari, il Consiglio ha ritenuto opportuno rinviare al 31 dicembre 1994 la decisione sulle aliquote IVA più appropriate (articolo 12, paragrafo 3, lettera d) della sesta direttiva IVA). Il Consiglio ha anche convenuto di mantenere nel frattempo la situazione esistente, nel senso che gli Stati membri che già applicavano un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di prodotti dell'agricoltura al momento dell'adozione della direttiva possono continuare ad applicare tale aliquota per altri due anni, mentre gli Stati che, a tale data, applicavano l'aliquota normale continuano invece ad applicare tale aliquota.

Nei "prodotti dell'agricoltura diversi da quelli alimentari" rientrano prodotti quali fiori, piante e simili prodotti della floricultura e dell'orticoltura, cosí come prodotti quali lana grezza e legname di varie qualità. La situazione attuale negli Stati membri per quanto riguarda l'applicazione di aliquote IVA ridotte per tali prodotti è esposta nella tabella seguente:

prodotti dell'agricoltura	**Stati membri che applicano un'aliquota ridotta**
piante, fiori ecc.	D, I, L, NL, P
lanaB, L, NL	
legno per impieghi industriali	D
legna da ardere	B, D, EL, IRL, I, L, NL

La tabella mostra come solo una minoranza degli Stati membri applichi aliquote IVA ridotte sui prodotti in questione, con l'unica possibile eccezione della legna da ardere. Per consentire al Consiglio di prendere la necessaria decisione sulla tassazione dei prodotti dell'agricoltura dopo il 31 dicembre 1994, la Commissione ha esaminato la situazione per verificare se gli attuali squilibri strutturali nelle aliquote IVA applicate dai diversi Stati membri nel settore abbiano avuto, dopo l'abolizione dei controlli alle frontiere nel gennaio del 1993, effetti visibili sui flussi commerciali transfrontalieri. I riscontri effettuati non hanno evidenziato nessun impatto di rilievo; né, a partire dalla medesima data, si è assistito a cambiamenti significativi negli acquisti transfrontalieri effettuati da privati cittadini. Non si tratta certo di un fatto sorprendente in quanto i prodotti in questione non sono, per natura, prodotti per acquistare i quali i privati siano disposti

---

[1] Sesta direttiva IVA 77/388/CEE cosí come modificata da ultimo dalla direttiva 92/77/CEE.

a percorrere lunghe distanze, anche quando esistono significative differenze di prezzo tra uno Stato membro e l'altro.

La Commissione è, in ogni caso, a conoscenza di casi di frode in relazione a piante e fiori; sembra che commercianti residenti in Stati membri dove tali prodotti sono soggetti all'aliquota normale abbiano acquistato tali prodotti in Stati membri dove si applica invece l'aliquota ridotta, omettendo successivamente di dichiarare tali acquisti alle autorità fiscali del loro paese. L'accertamento di tali casi di frode è essenzialmente di competenza delle autorità degli Stati in questione. È chiaro tuttavia che il problema è nato in quanto esistono commercianti senza scrupoli che decidono di approfittare delle differenze delle aliquote IVA tra gli Stati membri. Tali differenze esistono in quanto taluni Stati membri hanno attualmente la possibilità di mantenere un'aliquota ridotta. In base all'attuale formulazione dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera d) della sesta direttiva, nella legislazione comunitaria non esiste alcuno strumento che consenta di superare gli squilibri strutturali attualmente esistenti nelle aliquote IVA applicate ai settori della floricoltura e dell'orticoltura. Questi squilibri sono imputabili al fatto che gli Stati membri che attualmente applicano l'aliquota normale non hanno la possibilità di applicare l'aliquota ridotta.

La Commissione potrà dunque proporre due soluzioni a questo problema. Da un lato, che l'aliquota normale dell'IVA si applichi a tutte le cessioni di fiori e piante a partire dal prossimo 1° gennaio. Ciò determinerà condizioni di uguale trattamento nel settore, senza distorsioni della concorrenza d'origine fiscale e determinate dalle differenziazioni delle aliquote.

Dall'altro lato, la Commissione può proporre che gli Stati membri applichino, in modo facoltativo, un'aliquota ridotta per queste cessioni. Tale scelta appare preferibile se si tiene conto degli effetti negativi che un aumento dell'aliquota IVA potrebbe determinare sulla produzione e sulla vendita di fiori e piante negli Stati membri cha attualmente applicano un'aliquota ridotta. Infatti, i fiori e le piante sono prodotti che per natura loro e del loro mercato sono vulnerabili di fronte a forti aumenti dei prezzi di vendita al dettaglio. Gli Stati membri potranno dunque evitare queste conseguenze scegliendo di applicare un'aliquota ridotta per le cessioni di tali beni.

Il modo più appropriato per ridurre tale squilibrio strutturale sarebbe quello di estendere la facoltà di applicare l'aliquota ridotta anche a fiori, piante e simili nonché alla legna da ardere, ma solo su base transitoria. La Commissione non intende, per il momento, estendere la portata dell'aliquota ridotta su base permanente. Modifiche di questo tipo potranno infatti essere prese in considerazione in maniera più adeguata nel quadro delle future conclusioni del Consiglio in merito alla struttura del regime IVA definitivo. La Commissione non è inoltre favorevole ad estendere la portata dell'aliquota ridotta ad altri prodotti dell'agricoltura, quali lana e legno per impieghi industriali, in quanto tali prodotti costituiscono, per loro natura, materie prime che rientrano in processi produttivi realizzati per la maggior parte da soggetti passivi che possono detrarre l'IVA a monte.

Osservazioni sugli articoli

Articolo 1

L'articolo ha inteso porre fine all'accordo che prevede a il mantenimento della situazione vigente per la tassazione dei prodotti agricoli diversi da quelli che ricadono nella categoria 1 dell'allegato H mediante la soppressione della lettera d) del paragrafo 3 dell'articolo 12 della sesta direttiva e l'inserimento nell'articolo 28, paragrafo 2 di una nuova lettera g) che consentirà agli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta alle cessioni di piante vive, di altri prodotti della floricoltura (compresi bulbi, radici e simili, fiori recisi e piante ornamentali) e di legna da ardere, per tutta la durata del periodo transitorio di cui all'articolo 28 terdecies.

Proposta di

DIRETTIVA DEL CONSIGLIO

che modifica la direttiva 77/388/CEE
sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto
(tassazione dei prodotti dell'agricoltura)

IL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 99,

vista la proposta della Commissione,

visto il parere del Parlamento europeo,

visto il parere del Comitato economico e sociale,

considerando che l'articolo 12, paragrafo 3, lettera d) della direttiva 77/388/CEE[1] modificata da ultimo dalla direttiva 94/5/CE[2] prevede che le norme concernenti l'imposizione fiscale sui prodotti dell'agricoltura diversi da quelli della categoria 1 dell'allegato H siano adottate all'unanimità dal Consiglio prima del 31 dicembre 1994 su proposta della Commissione; che fino a tale data gli Stati membri che applicano attualmente un'aliquota ridotta possano mantenerla, mentre gli Stati membri che applicano attualmente un'aliquota normale non possano applicare un'aliquota ridotta; che ciò consente il rinvio di due anni dell'applicazione dell'aliquota normale;

considerando che l'esperienza ha dimostrato che lo squilibrio strutturale delle aliquote IVA applicate dagli Stati membri ai prodotti agricoli del settore della floricoltura e dell'orticoltura ha dato origine a casi accertati di frode; che tale squilibrio strutturale deriva direttamente dall'applicazione dell'articolo 12, paragrafo 3, lettera d) e deve pertanto essere eliminato;

considerando che la soluzione più idonea sarebbe quella di estendere a tutti gli Stati membri, su base transitoria, la facoltà di applicare un'aliquota ridotta alle cessioni di prodotti agricoli del settore della floricoltura, dell'orticoltura e delle legna da ardere;

---

(1) GU n. 145 del 13.6.1977, pag. 1.

(2) GU n. L 60 del 3.3.1994, pag. 16.

HA ADOTTATO LA PRESENTE DIRETTIVA:

Articolo 1

La direttiva 77/388/CEE è modificata come segue:

1. È soppresso l'articolo 12, paragrafo 3, lettera d).

2. Nell'articolo 28, paragrafo 2, è inserita la seguente lettera g):

   "g) Gli Stati membri possono applicare un'aliquota ridotta alle cessioni di piante vive e di altri prodotti della floricoltura (compresi bulbi, radici e simili, fiori recisi e fogliame ornamentale) e di legna da ardere."

   L'attuale lettera g) diventa lettera h).

Articolo 2

1. Gli Stati membri mettono in vigore le disposizioni necessarie per conformarsi alla presente direttiva entro il 1° gennaio 1995. Essi ne informano immediatamente la Commissione.

   Quando gli Stati membri adottano tali disposizioni, queste contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate da un siffatto riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità di tale riferimento sono decise dagli Stati membri.

2. Gli Stati membri comunicano alla Commissione il testo delle disposizioni di diritto interno che essi adottano nel settore disciplinato dalla presente direttiva.

Articolo 3

La presente direttiva entra in vigore il giorno della pubblicazione nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee.

Articolo 4

Gli Stati membri sono destinatari della presente direttiva.

Fatto a Bruxelles, addì

Per il Consiglio

Il Presidente

Scheda finanziaria

La direttiva proposta, una volta adottata, non avrà alcuna incidenza sulle risorse proprie della Comunità.

Scheda di impatto sulle PMI

Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto:

- imposizione dei prodotti dell'agricoltura

1. Oneri amministrativi derivanti alle imprese dall'applicazione della legislazione.
   Nessuno

2. Alleggerimento di oneri sulle imprese.
   Nessuno

3. Svantaggi per le imprese.
   Nessuno

Nota sui punti 1, 2 e 3. La proposta è stata presentata per consentire al Consiglio di assolvere il suo obbligo giuridico di prendere una decisione sull'aliquota IVA da applicare ai prodotti dell'agricoltura a partire dal 1 gennaio 1995. La decisione in questione determinerà semplicemente il livello dell'IVA da applicare alle cessioni di tali prodotti a partire da tale data. Non avrà nessun'altra incidenza sulle imprese.

4. Effetti sull'occupazione.
   Positivi

   Tuttavia, secondo le conclusioni di uno studio richiesto dagli operatori olandesi del settore orticolo[3], un ritorno al tasso normale dell'IVA avrebbe un impatto negativo sulla situazione dell'occupazione nei Paesi Bassi ed in Germania (stimato al 10% degli effettivi di tale settore).

5. Le parti sociali sono state consultate?
   No

6. Esistono alternative meno vincolanti?
   No.

Aliquota IVA applicabili ai prodotti dell'orticoltura ornamentale nell'Unione Europea al 1° gennaio 1995 (Moret, Ernst & Young)

ISSN 0254-1505

COM(94) 584 def.

DOCUMENTI

IT **03 09**

N. di catalogo : CB-CO-94-694-IT-C

ISBN 92-77-84289-X

Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee
L-2985 Lussemburgo