

Dottorato di ricerca in Diritto Tributario delle società

XXIV Ciclo

**ANALISI SULL'IPOTESI DI ESTENSIONE  
GENERALIZZATA DEL *REVERSE CHARGE***

Relatore:

Chiar.mo prof.

Massimo Basilavecchia

Candidato

dott. Vittorio Di Stefano

# INDICE

<b>Introduzione</b>	<b>1</b>
---------------------	----------

## CAPITOLO PRIMO

### **L'evoluzione della disciplina del *reverse charge* nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto**

1.1	Premessa	6
1.2	Natura ed evoluzione dell'iva	7
1.3	La disciplina degli scambi intracomunitari	17
1.3.1	Profili teorici	20
1.3.2	Gli adempimenti formali	22
1.3.3	Le prestazioni di servizi transnazionali	25
1.4	L'istituto del <i>reverse charge</i>	28
1.4.1	La funzione originaria	29
1.4.2	L'evoluzione storica dell'istituto	33
1.4.3	L'applicazione del meccanismo di inversione contabile	39
1.4.4	La funzione antifrode attribuita al <i>reverse charge</i>	45
1.5	L'ipotesi di estensione generalizzata nei lavori della Commissione europea	47

## CAPITOLO SECONDO

### **Profili di coerenza del *reverse charge* con il meccanismo di funzionamento dell'imposta**

2.1	Premessa	54
2.2	La soggettività passiva	55

2.3	Il complesso meccanismo d'imposizione basato sull'obbligo di rivalsa del cedente	60
2.4	... e sulla detrazione riconosciuta ai soggetti passivi	68
2.5	Il sistema di rimborso nazionale e comunitario dei crediti iva eccedenti	74

### CAPITOLO TERZO

#### **Il sistema delle frodi IVA**

3.1	Premessa	80
3.2	Inquadramento europeo del fenomeno	81
3.3	La base giuridica dell'azione comunitaria	83
3.3.1	La Convenzione PIF	87
3.4	Le frodi iva	90
3.4.1	La frode carosello	92
3.4.2	La figura del missing trader	95
3.4.3	L'evoluzione del fenomeno fraudolento	96
3.5	L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di frodi iva e la posizione della Corte di Cassazione	102

### CAPITOLO QUARTO

#### **Verifica sull'effettiva praticabilità di un'estensione generalizzata del modello di inversione contabile**

4.1	Premessa	113
4.2	I limiti della generalizzazione del meccanismo di <i>reverse charge</i> nella sua formulazione attuale	114
4.3	La scelta del principio di tassazione fra origine e destinazione	119

4.4	L'ipotesi di applicazione generalizzata di un modello di <i>reverse charge</i> puro	122
4.5	Il modello puro di inversione contabile	127
4.5.1	La semplificazione degli oneri amministrativi	130
4.5.2	La fatturazione elettronica degli scambi	132
4.5.3	Il riconoscimento del diritto di deduzione	135
4.5.4	Lo split payment model	137
4.6	Gli effetti derivanti dall'applicazione del sistema proposto	140

## CAPITOLO QUINTO

### **Riflessioni sulle esperienze di alcuni Stati federali nell'imposizione di un'imposta sui consumi**

5.1	Premessa	145
5.2	Modelli di tassazione dei consumi in un'architettura istituzionale di tipo federale	146
5.3	Il modello di equalizzazione tedesco	150
5.4	L'esperienza del Canada nell'armonizzazione della tassazione fra i due livelli di governo	151
5.5	Il Brasile e l'applicazione del principio di tassazione all'origine	154
5.6	Il dibattito statunitense sull'ipotesi di introdurre un'iva federale	156
5.7	Il modello dell'Unione europea alla luce delle esperienze degli Stati federali	158
	<b>Conclusioni</b>	<b>162</b>
	<b>Bibliografia</b>	<b>168</b>

## Introduzione

Il presente lavoro parte dalla constatazione che l'imposta sul valore aggiunto, nell'ottica del legislatore europeo, è stata introdotta con lo scopo specifico di tassare il consumo in modo uniforme a livello europeo (sostituendo le diverse imposte presenti allora negli Stati membri, quali l'IGE vigente in Italia).

A tale riguardo, occorre premettere come la tassazione diretta del fenomeno del consumo sia un fatto alquanto raro perché estremamente difficile. *“Il consumo è un atto individuale privato che è molto difficile raggiungere con lo strumento fiscale. Le imposte sul consumo così sono quasi sempre imposte che mirano a colpire il consumo indirettamente e che non possono essere adattate, se non indirettamente e assai imperfettamente, alle condizioni personali. Le imposte di consumo di solito colpiscono questo non in quanto reddito consumato ma indirettamente mediante il collegamento con qualche fenomeno ad esso connesso e anteriore che meglio si presta ad essere raggiunto dal fisco. Il fatto che le più importanti imposte che mirano a colpire il consumo siano, generalmente, imposte indirette che cadono su qualche altro fenomeno economico anteriore al consumo, comporta naturalmente di fare assegnamento su elementi economici di traslazione in avanti del tributo.*

*La vendita è di per sé il fenomeno che meglio si presta come presupposto per un'imposta che voglia colpire i prodotti di consumo, in base ai loro connotati economici: e ciò per il fatto fondamentale che l'atto di scambio a titolo oneroso individua il valore di mercato dei prodotti di consumo, su cui determinare poi il carico tributario*<sup>1</sup>.

All'interno del progetto di costruzione di un'Unione europea, la tassazione uniforme dei consumi si rende necessaria ai fini dell'istituzione di un mercato unico interno ai confini di detta Unione. Già nell'art. 93 del Trattato di Roma, è rinvenibile l'adozione di disposizioni riguardanti l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari non in senso assoluto, ma nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno: un mercato definibile come spazio privo di frontiere fra gli Stati membri, ove merci, persone, servizi e capitali possono circolare liberamente, e che richiede un livello di armonizzazione dell'iva tale da assicurare la neutralità dell'imposta e l'assenza di distorsioni economiche, indipendentemente dalla nazionalità dei soggetti coinvolti (comunque appartenenti alla comunità europea). Se l'assenza di distorsioni economiche è richiesta come condizione per evitare che gli Stati utilizzino la leva fiscale per favorire i propri scambi commerciali, la neutralità dell'imposta si rende invece necessaria affinché la tassazione ricada, al termine della catena produttivo-commerciale, sul

---

<sup>1</sup> Così in Forte F., *Il consumo e la sua tassazione. I - Elementi di una teoria generale*, Torino, Giulio Einaudi editore, 1973, pp. 25.

consumatore finale colpendo la capacità contributiva che lo stesso mostra all'atto del consumo. Tale neutralità è stata perseguita dal legislatore comunitario mediante l'applicazione di un particolare meccanismo impositivo che prevede una tassazione plurifase ad ogni stato della catena produttiva del bene, identificando negli operatori economici i soggetti passivi colpiti in via di diritto dal tributo, ma introducendo al tempo stesso un meccanismo di deduzione e rivalsa che rende l'imposta neutrale agli stessi soggetti economici andando ad incidere di fatto sul consumatore finale, cui non spetta il diritto di deduzione previsto invece per coloro che operano nelle fasi intermedie antecedenti all'immissione del bene al consumo. Un elemento essenziale da cui non si può prescindere è pertanto rappresentato dalla necessità che il soggetto passivo formale non resti in alcun caso definitivamente gravato dal tributo, potendo sempre trasferire in avanti tale onere, essendo gli imprenditori intesi, nel modulo impositivo scelto dal legislatore, in senso puramente strumentale al fine di perseguire il risultato fiscale di tassazione del consumo. Tale carattere di neutralità, in sede di definizione del tributo, è stato tradotto dal legislatore prevedendo l'applicazione dell'iva ad ogni stadio della catena produttiva proporzionalmente al singolo valore aggiunto apportato dal medesimo stadio produttivo. In altre parole il legislatore ha costruito l'iva come un tributo plurifase non cumulativo. La scelta di costruire l'iva come tributo plurifase che colpisce soggetti diversi da quelli cui è riferibile la capacità contributiva rappresenta una tecnica

impositiva rivolta, per ragioni di cautela fiscale, ad una graduale riscossione dell'imposta in via anticipata.

Tuttavia, il meccanismo dell'imposta è stato fortemente influenzato dall'abolizione delle frontiere interne che ha determinato la necessità di gestire l'applicazione del tributo sugli scambi fra i soggetti appartenenti ai vari Stati membri, in un contesto caratterizzato da una forte diversità delle normative nazionali in campo iva. L'attuale sistema di tassazione ai fini iva delle operazioni fra i Paesi membri è frutto infatti dell'abolizione delle frontiere nell'ottica di creazione del mercato unico. Se anche, al momento della sua istituzione nel 1993, è stato considerato come un sistema provvisorio in vista dell'applicazione del regime definitivo di tassazione degli scambi nel Paese di origine, ad oggi le operazioni commerciali intra-UE sono ancora tassate secondo il principio di imposizione nel Paese di destinazione. Tale sistema, prevedendo l'esenzione nello Stato del cedente e la conseguente applicazione dell'imposta nello Stato di stabilimento del cessionario, si è tuttavia dimostrato non efficace al perseguimento degli obiettivi perseguiti essenzialmente a causa della debolezza mostrata nei confronti di fenomeni fraudolenti volti alla sottrazione dell'iva dovuta. L'esistenza delle frodi fiscali in ambito iva risulta doppiamente dannosa per l'Unione europea in quanto tali comportamenti non solo vanno ad incidere quantitativamente sull'ammontare delle risorse proprie dell'Unione e sulle entrate fiscali dei singoli Stati ma, immettendo beni a prezzi inferiori al valore di mercato

praticabili grazie alla mancata applicazione dell'iva, tali frodi contrastano con il principio di concorrenza e producono distorsioni nel mercato unico.

In tale contesto si intendono analizzare, nei capitoli successivi, i caratteri essenziali dell'imposta nonché gli elementi caratterizzanti i fenomeni fraudolenti, al fine di circoscrivere il perimetro entro cui valutare una modifica della disciplina attuale nel senso di generalizzare l'applicazione del meccanismo di *reverse charge* sulle operazioni fra soggetti economici.

## CAPITOLO PRIMO

# L'evoluzione della disciplina del *reverse charge* nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto

SOMMARIO: 1.1 Premessa - 1.2 Natura ed evoluzione dell'iva - 1.3 La disciplina degli scambi intracomunitari - 1.3.1 *Profili teorici* - 1.3.2 *Gli adempimenti formali* - 1.3.3 *Le prestazioni di servizi transnazionali* - 1.4 L'istituto del *reverse charge* - 1.4.1 *La funzione originaria* - 1.4.2 *L'evoluzione storica dell'istituto* - 1.4.3 *L'applicazione del meccanismo di inversione contabile* - 1.4.3 *La funzione antifrode attribuita al 'reverse charge'* - 1.5 L'ipotesi di estensione generalizzata nei lavori della Commissione europea.

### 1.1 Premessa

Il presente capitolo si propone di fornire un quadro generale dell'imposta sul valore aggiunto, evidenziando la natura e la *ratio* dell'imposta. Viene successivamente considerata la disciplina degli scambi intracomunitari che, nella fase attuale di applicazione del regime transitorio, rappresenta un elemento di criticità del sistema. All'interno di tale contesto viene quindi introdotto l'istituto del *reverse charge*, valutato nella sua evoluzione quale strumento da applicare in funzione antifrode, prendendo in considerazione gli orientamenti della Commissione europea sull'ipotesi di una sua estensione generalizzata. Il capitolo si conclude,

dunque, evidenziando gli elementi qualificanti dell'imposta da cui eventuali modifiche della disciplina, nel senso di un'applicazione generalizzata di inversione contabile, non possono prescindere.

## 1.2 Natura ed evoluzione dell'iva

L'introduzione dell'Imposta sul Valore Aggiunto nell'ordinamento tributario italiano<sup>2</sup> è avvenuta in attuazione dell'obbligo comunitario di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari, previsto dalle prime due direttive IVA<sup>3</sup>, nell'ambito del più ampio progetto di unificazione europea che prevedeva la realizzazione di un vasto mercato unico di scambio dei beni fra i Paesi Membri.

Come emerge, infatti, dai Considerando della prima direttiva, la sostituzione dell'iva alle varie imposte sulla cifra d'affari e alle altre imposte di consumo vigenti nei singoli Paesi Membri, si è resa essenziale allo scopo di *“instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato comune<sup>4</sup>, che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche*

---

<sup>2</sup> L'IVA è entrata in vigore il 1° gennaio 1973 a seguito del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Sulle caratteristiche del tributo si veda BERLIRI C., *Caratteristiche dell'iva italiana*, Relazione presentata al Convegno <<IVA, imposta europea>>, Roma 21-23 giugno 1972. In materia anche DE ARCANGELIS D., *L'imposta sul valore aggiunto*, Tipografia Editrice Italiana 1969; BENEDINI E., *L'imposta sul valore aggiunto in Italia*, Pirola, 1970; BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, CLUEB 1979.

<sup>3</sup> Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari e Seconda direttiva 67/228/CEE dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazione degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

<sup>4</sup> Sul mercato comune si veda MIGLIAZZA M., *Taxing forum per le imprese del mercato interno europeo*, in *Diritto dell'Unione Europea*, n. 2/2006.

*analoghe a quelle di un mercato interno*<sup>5</sup>, facendo sì che le imposte sulla cifra d'affari “*non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune*”<sup>6</sup> e perseguendo una “*neutralità concorrenziale nel senso che, all'interno di ciascun Paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale*”<sup>7</sup>.

Tale processo di armonizzazione<sup>8</sup>, non limitato esclusivamente all'iva ma comunque circoscritto alla sola fiscalità indiretta, rinviene attualmente la propria base giuridica nell'art. 113 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, ex art. 93 del TCE, secondo cui “*Il Consiglio, [...], adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e alle altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*”. Esso, pertanto, non persegue l'uniformità ad un unico modello fiscale ma si pone esclusivamente in funzione strumentale all'eliminazione delle distorsioni al mercato interno causate dai differenti regimi tributari nazionali<sup>9</sup>. E

---

<sup>5</sup> Primo Considerando della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967.

<sup>6</sup> Secondo Considerando della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967.

<sup>7</sup> Ottavo Considerando della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967.

<sup>8</sup> Vedi FANTOZZI A. *Diritto Tributario*, UTET 1991, secondo cui “si è assegnato all'armonizzazione fiscale il preciso ruolo di garantire l'instaurazione ed il funzionamento di uno spazio senza frontiere [...] con particolare riguardo alle imposte indirette, ossia a quei tributi che possono creare una distorsione della concorrenza”.

<sup>9</sup> Di notevole interesse sul modello e sulla politica dell'Unione europea sono i seguenti contributi: BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in

ciò viene confermato anche dal fatto che, per il conseguimento di tale obiettivo, il legislatore comunitario abbia scelto l'utilizzo dello strumento giuridico della direttiva, ossia di quell'atto "*con il quale il Consiglio o la Commissione impongono, con effetto obbligatorio, un obiettivo [...] ad uno o più Stati membri, che sono quindi tenuti a raggiungerlo*"<sup>10</sup>. Come già nel 1963 il Comitato Fiscale e Finanziario<sup>11</sup> aveva evidenziato nel proprio rapporto ( il cosiddetto Rapporto Neumark ), le diverse imposte generali sull'entrata che venivano applicate, a causa dell'effetto cumulativo a cascata che creavano lungo la catena produttiva, non garantivano quella neutralità fiscale necessaria alla costruzione di uno spazio privo di frontiere fra gli Stati membri, ove merci, persone, servizi e capitali potessero circolare liberamente. In questo quadro legislativo, il Comitato propose la loro sostituzione con un'imposta sulla cifra d'affari netta che prevedesse un sistema di detrazione "base da base"<sup>12</sup> ed una disciplina uniforme per tutti i Paesi della Comunità in materia di aliquote ed esenzioni. L'imposta sarebbe stata applicata in tutti gli stadi della produzione e della commercializzazione, ad esclusione del commercio al dettaglio, in cui gli Stati avrebbero invece potuto applicare un'imposta sul consumo definendo le

---

Rivista di Diritto Tributario, n. 4/2009 e MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in Enciclopedia del diritto 2006, Giuffrè, 2007.

<sup>10</sup> Così in MONACO R., *Le fonti del diritto comunitario* in PENNACCHINI E. – MONACO R. – FERRARI BRAVO L. – PUGLISI S., *Manuale di diritto comunitario*, UTET 1983. In materia si veda anche CECCHINI G., *L'iva nell'ordinamento comunitario*, CEDAM 1993.

<sup>11</sup> Il Comitato scientifico era costituito da dieci docenti universitari esperti nel campo fiscale e finanziario ed era presieduto dal prof. Neumark, da cui prese nome il rapporto.

<sup>12</sup> Secondo tale metodo, il valore aggiunto è determinato dalla differenza fra le vendite e gli acquisti di beni e servizi su cui è applicata l'imposta.

aliquote in base alle proprie esigenze finanziarie. Il modello scelto, invece, anche in base all'esperienza maturata in Francia con il sistema della *t.v.a.*, è stato quello di un'imposta generale su consumo, esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, riscossa in tutte le fasi che rientrano nel suo campo di applicazione secondo il metodo dei pagamenti frazionati e colpendo la cifra d'affari netta mediante un sistema di deduzione imposta da imposta<sup>13</sup>.

Il legislatore comunitario introdusse l'iva con la consapevolezza che l'armonizzazione fiscale delle imposte indirette non sarebbe stata immediata, bensì avrebbe potuto essere raggiunta solamente attraverso un percorso progressivo per tappe. Se anche in dottrina vi sono teorie differenti sulle varie fasi in cui si articola il processo di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari<sup>14</sup>, è comunque possibile evidenziare i provvedimenti principali che lo hanno interessato direttamente. Vanno innanzitutto citate le prime due direttive iva, con le quali si introduce una comune imposta sul consumo fra gli Stati membri della Comunità: la prima di esse contiene i principi fondamentali

---

<sup>13</sup> Con tale meccanismo il valore aggiunto è determinato dalla differenza fra l'imposta applicata sulle vendite e quella dovuta sugli acquisti.

<sup>14</sup> Secondo il COMELLI possiamo suddividere il processo di armonizzazione dell'iva in tre periodi: il primo va dall'istituzione della Comunità fino al 31 dicembre 1992; il secondo periodo comincia il 1° gennaio 1993 con l'abolizione delle frontiere fiscali e durerà fino a quando sarà applicato il regime transitorio sulla tassazione degli scambi intracomunitari; il terzo periodo, invece, inizierà con l'applicazione del regime definitivo che prevede la tassazione di beni e servizi secondo il principio di tassazione nel Paese di origine. Per VEGA MOCCOROA sono evidenziabili quattro stadi, rispettivamente riassumibili nei seguenti aspetti: introduzione dell'iva, armonizzazione della base imponibile, armonizzazione delle aliquote e passaggio al principio di tassazione all'origine. Per CASADO OLLEDO i tre stadi in cui suddivide il processo sono rispettivamente caratterizzati dall'introduzione dell'iva, dall'uniformazione della base imponibile e dalla soppressione delle barriere fiscali. Per approfondire si veda COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, CEDAM 2000.

che sorreggono il sistema dell'iva, primo fra tutti quello di neutralità concorrenziale, che deve assicurare in ciascun Paese il medesimo carico fiscale alle merci dello stesso tipo indipendentemente dalla lunghezza della catena produttiva; la seconda direttiva, invece, racchiude le norme relative alla struttura del tributo e alle modalità di applicazione dello stesso, assumendo la tipica funzione di una legge quadro<sup>15</sup>.

Tale direttiva è stata successivamente abrogata in conseguenza dell'adozione della sesta direttiva iva n. 77/388 del 17 maggio 1977<sup>16</sup>, che rappresenta un passo importante nel processo di armonizzazione dell'iva in quanto introduce una base imponibile uniforme su cui applicare l'imposta e riduce al contempo la libertà di applicazione riconosciuta inizialmente agli Stati membri. La ragione principale dell'uniformazione della base imponibile è tra l'altro rinvenibile nella decisione del Consiglio del 21 aprile 1970, n. 70/243 con cui si è stabilita la sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità, fra le quali una parte del gettito iva riscosso dagli Stati.

Di particolare rilievo, nella marcia di avvicinamento alla costruzione di un unico spazio europeo, risulta essere il Libro bianco sul completamento del mercato interno, che ha previsto tra l'altro l'abolizione delle barriere fiscali e dei controlli alle frontiere seguendo per l'iva un principio di

---

<sup>15</sup> Si veda BERLIRI A., *Problematica giuridica dell'iva* in Atti del convegno su Gli aspetti giuridici ed economici dell'iva, 1973.

<sup>16</sup> Art. 37 dir. 77/388.

tassazione all'origine, con applicazione dell'imposta da parte dello Stato del venditore salvaguardando, al contempo, il diritto di deduzione dell'acquirente nel proprio Paese. Tuttavia, all'epoca vennero anche evidenziati i rischi di frode e di distorsione della concorrenza che emergevano a causa dell'ampia divergenza fra le aliquote applicate dagli Stati membri, nonché la necessità di prevedere strumenti di compensazione del gettito iva fra gli Stati, a fronte degli squilibri finanziari che si sarebbero venuti a creare per il fatto che sulle operazioni intracomunitarie l'iva sarebbe stata versata in uno Stato ma il rispettivo diritto di deduzione sarebbe maturato invece in uno differente. Il Libro bianco è stato poi recepito con l'Atto Unico Europeo, entrato in vigore il 1° luglio 1987, che ha stabilito il completamento del mercato unico entro il 31 dicembre 1992. Nello stesso anno la Commissione europea ha anche presentato la propria strategia per il completamento del mercato unico incentrata su tre elementi: progressivo ravvicinamento delle aliquote iva, abolizione delle frontiere fiscali e introduzione di un sistema di compensazione tra i Paesi di produzione e quelli di consumo finale.

E' solo con la direttiva 91/680 del 16 dicembre 1991, recepita in Italia con il D.L. 331/1993, che però si concretizzano le proposte formulate nel Libro bianco e nell'Atto Unico Europeo. Questo momento rappresenta senz'altro il passo più importante che si è avuto nella costruzione del mercato unico dall'introduzione dell'iva ad oggi. La direttiva, infatti, dà attuazione all'eliminazione

delle barriere fiscali fra gli Stati membri, ridefinendo il concetto territoriale di applicazione dell'imposta. Se prima venivano considerate importazioni ed esportazioni rispettivamente tutte quelle operazioni di ingresso ed uscita dei beni dal territorio dello Stato, con la direttiva in questione viene introdotto il concetto di operazione intracomunitaria, comprendente tutti gli scambi effettuati tra Paesi membri e circoscrivendo, di conseguenza, le importazioni e le esportazioni esclusivamente alle operazioni effettuate da un Paese membro nei confronti di Stati terzi non appartenenti alla Comunità europea. Con l'abolizione delle barriere fiscali vengono considerate interne tutte quelle operazioni effettuate entro il territorio corrispondente al mercato unico europeo, mentre sono definite extraterritoriali le operazioni effettuate con soggetti appartenenti a Paesi terzi alla Comunità. Non essendo stato, però, raggiunto un sufficiente grado di armonizzazione fra gli Stati, il legislatore comunitario ha dovuto introdurre un nuovo presupposto d'imposta, applicabile alle operazioni fra i Paesi membri. La differenziazione fra operazioni interne ed intracomunitarie si è resa necessaria a seguito dell'impossibilità di applicare sin dal primo momento il regime di tassazione definitivo, fondato sul principio di imposizione nello Stato di origine. Tale impossibilità era principalmente dovuta alle differenze esistenti fra le aliquote applicate e alla necessità di introdurre un sistema di compensazione fra gli Stati che trasferisse l'iva riscossa nel Paese di origine dell'operazione allo Stato in cui effettivamente si manifesta il consumo. Il

legislatore comunitario ha dunque previsto un periodo transitorio<sup>17</sup> durante il quale le operazioni intracomunitarie vengono generalmente tassate nel Paese di destinazione, applicando solo per talune eccezioni l'imposizione nel Paese di origine.

L'impossibilità negli anni di arrivare ad un livello sufficiente di armonizzazione delle aliquote, nonché le potenziali difficoltà che potrebbero sorgere dall'applicazione di una *clearing house*, costituiscono le ragioni principali che ad oggi hanno reso impossibile il passaggio al sistema definitivo, lasciando ancora in vigore il regime transitorio previsto per gli scambi intracomunitari. Tuttavia, nel tempo sono emerse le criticità del sistema, la maggiore delle quali è sicuramente ravvisabile nell'inadeguatezza a contrastare il proliferare di fenomeni evasivi e fraudolenti. In sostituzione dei controlli doganali, i Paesi dell'area comunitaria si sono dotati di un sistema di scambio di informazioni, introdotto con Regolamento CEE n. 218/1992, imponendo in capo agli operatori economici l'obbligo di compilare periodicamente appositi modelli denominati INTRASTAT, riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari effettuati nel periodo. L'insieme delle informazioni confluisce in un sistema informatico di gestione e archiviazione dei dati denominato *Vat Information Exchange System (VIES)*, che fra l'altro consente agli operatori commerciali di verificare

---

<sup>17</sup> Tale periodo sarebbe dovuto inizialmente durare dal 1° gennaio 1993 al 31 dicembre 1996 ma è tutt'ora in vigore.

anche il numero di identificazione iva della propria controparte<sup>18</sup>.

Nonostante la sesta direttiva abbia rappresentato un momento di ravvicinamento delle legislazioni dei diversi Paesi membri in materia di iva, con diversi interventi successivi sono state poi inserite una serie di norme che nel tempo ne hanno reso più complessa la struttura. Il legislatore comunitario ha, pertanto, ritenuto opportuno riformulare le disposizioni in essa contenute per garantire una maggiore chiarezza e razionalità del sistema. Con la direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 il legislatore comunitario ha rifuso le norme in un nuovo testo e, pur non apportando modifiche sostanziali alla disciplina, non si è limitato ad un semplice riordino delle stesse ma le ha ricollocate e riformulate, tenendo conto sia delle questioni emerse in dottrina che di quelle sollevate dalla giurisprudenza.

La stessa direttiva rifusa è stata successivamente interessata dalle modifiche introdotte in tema di territorialità delle prestazioni di servizi intracomunitari, rimborsi iva a soggetti passivi non residenti e modelli

---

<sup>18</sup> Il sistema informatico VIES è utilizzato per censire i soggetti passivi cui è stato attribuito un codice identificativo ai fini iva ed è accessibile in ogni Stato dell'Unione europea: pur non fornendo direttamente i dati anagrafici della controparte, consente di verificare la validità del codice iva fornito.

In seguito alla modifica apportata dall'art. 27 del D.l. 78/2010, l'art. 35 del d.P.R. 633/72 prevede che tutti i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa arte o professione nel territorio dello Stato o ivi costituiscono una stabile organizzazione a far data dal 31 maggio 2011, data di entrata in vigore del suddetto decreto, devono essere preventivamente autorizzati dall'Agenzia delle Entrate per porre in essere operazioni intracomunitarie di scambio di beni e prestazioni di servizi.

intrastat, contenute nel c.d. *VAT Package*<sup>19</sup>, con il quale l'Unione europea ha fatto un ulteriore passo nella direzione del completamento del mercato unico. Tuttavia, soprattutto per quanto riguarda le nuove norme sulla territorialità delle prestazioni di servizi, la direzione seguita sembra porsi in contrasto con il regime definitivo di tassazione nel Paese di origine che era stato delineato nel Libro bianco e poi riconfermato nell'Atto Unico Europeo. Con le nuove norme, infatti, la prestazione di servizi<sup>20</sup> si ritiene effettuata, come regola generale, nello Stato di residenza del fruitore del servizio anziché, come precedentemente stabilito, in quello del prestatore.

Si trova conferma, dell'intenzione del legislatore comunitario di rivedere l'applicazione del principio di imposizione all'origine quale sistema definitivo di tassazione iva nel mercato interno, anche nell'avvio di un processo di consultazione con i diversi soggetti interessati sul futuro del sistema dell'iva. Tale dibattito è stato promosso con la pubblicazione del "*Green Paper on the future of VAT – Toward a simpler, more robust and efficient VAT system*" contenente una serie di quesiti fra cui alcuni relativi ai principi di tassazione delle operazioni comunitarie; sulla base dei contributi<sup>21</sup> inviati dalle parti interessate, la Commissione ha successivamente presentato una

---

<sup>19</sup> Il Vat Package è costituito dalle direttive n. 2008/8/CE, n. 2008/9/CE e n. 2008/117/CE recepite nell'ordinamento italiano con D.Lgs. N. 18 dell'11 febbraio 2010, avente efficacia retroattiva al 1° gennaio 2010.

<sup>20</sup> Ad eccezione delle ipotesi previste dagli artt. 7 quater e 7 quinquies del d.P.R. 633/72.

<sup>21</sup> Le parti interessate potevano rispondere anche solo ad alcuni dei quesiti proposti nel Libro verde, inviando i propri contributi entro il 31 maggio 2011.

comunicazione riguardante le azioni da intraprendere per il completamento del mercato unico<sup>22</sup>.

### **1.3 La disciplina degli scambi intracomunitari**

Come precedentemente ricordato, l'iva è un'imposta originariamente nata per favorire gli scambi commerciali fra i Paesi della comunità europea; sotto il profilo territoriale le operazioni si sono distinte esclusivamente fra interne, ossia quelle realizzate entro i confini dello Stato, ed estere, comprendenti importazioni ed esportazioni. Il regime iva delle operazioni intracomunitarie non trova la sua disciplina nel d.P.R. 633/72 ma è stato introdotto nel nostro ordinamento solo successivamente, con il D.l. 331/1993 che, in attuazione della direttiva 91/680, ha modificato la precedente disciplina introducendo i concetti di acquisto e di cessione intracomunitari<sup>23</sup>. Viene, dunque, introdotto nella disciplina un nuovo fatto generatore d'imposta che assume rilevanza nello Stato di destinazione del bene<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> Sulle considerazioni della Commissione europea e sulle proposte delle parti interessate si rinvia al Capitolo Quarto del presente lavoro.

<sup>23</sup> L'art. 38 del D.l. 331/1993 al secondo comma definisce gli acquisti intracomunitari come *"le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto"*.

L'art. 41 del D.l. 331/1993 contiene, invece, l'elenco delle cessioni intracomunitarie considerate non imponibili.

<sup>24</sup> Costituisce un'eccezione al principio di tassazione nel Paese di destinazione la cessione intracomunitaria effettuata a soggetti non passivi; in questo caso l'iva dovuta viene inserita in fattura e versata nello Stato del cedente.

Affinché l'operazione possa essere considerata un acquisto intracomunitario, deve soddisfare diversi presupposti:

- Le controparti devono essere entrambe soggetti passivi;
- L'oggetto dello scambio deve prevedere il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento;
- Lo scambio deve avvenire a titolo oneroso;
- Il bene oggetto dell'operazione deve materialmente essere trasferito da uno Stato membro ad un altro.

Per quanto attiene la soggettività passiva di entrambe le parti, nel caso in cui l'acquirente sia un privato o un soggetto economico che agisce in tale veste, la norma prevede l'assolvimento dell'imposta nel Paese di origine, ossia l'inserimento dell'iva in fattura da parte del cedente ed il successivo versamento della stessa da parte di quest'ultimo al proprio Stato. Se sotto il profilo dell'oggetto non vi sono particolari novità, in quanto la definizione data all'art. 38 riprende sostanzialmente la nozione di cessione di beni contenuta nella sesta direttiva, l'aspetto territoriale risulta determinante affinché l'operazione possa configurarsi come intracomunitaria, richiedendo l'effettivo trasferimento del bene dal territorio di uno Stato all'altro. Se, dunque, un soggetto passivo dovesse procedere all'acquisto di un bene già presente nel territorio del proprio Paese ma

appartenente ad un operatore economico residente in altro Stato membro, l'operazione andrebbe qualificata come interna e sottoposta alla relativa disciplina, che riconosce nel cedente il soggetto passivo obbligato al versamento dell'imposta e titolare del diritto di rivalsa nei confronti dell'acquirente. Il trasferimento fisico del bene da uno Stato membro all'altro rappresenta, pertanto, una *conditio sine qua non* per qualificare come intracomunitario lo scambio, indipendentemente dal domicilio delle parti coinvolte.

La nozione di cessione intracomunitaria, a differenza di quella dell'acquisto, non viene espressamente definita dalla disciplina contenuta nel D.l. 331/1993; tuttavia, dato che il sorgere di un acquisto intracomunitario in un Paese, fa specularmente considerare l'operazione come cessione nell'altro Stato membro, è da ritenere che i presupposti da soddisfare siano i medesimi. E tali presupposti si evincono anche dalla lettura dell'art. 41 del citato decreto, contenente l'elenco delle cessioni non imponibili; ciò, inoltre, fa implicitamente ritenere soggette ad imposizione tutte le cessioni non rientranti nel suddetto articolo. La disciplina degli scambi intracomunitari, infatti, salvaguardando il principio di tassazione nel Paese di destinazione, e volendo evitare l'insorgere di fenomeni di doppia imposizione, presuppone in generale la non imponibilità delle cessioni e la contestuale applicazione dell'imposta agli acquisti: in questo caso il cedente emette una fattura non imponibile, che viene successivamente integrata dall'acquirente, su cui grava

l'onere di determinare l'imposta dovuta e di versarla all'erario.

### *1.3.1 Profili teorici*

Sulla normativa che introduce la disciplina iva per gli scambi intracomunitari possiamo fare alcune considerazioni di carattere teorico. Innanzitutto, occorre constatare che l'abolizione delle frontiere ha prodotto la nascita di nuovi presupposti d'imposta al fine di non escludere gli scambi commerciali in oggetto dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Le operazioni effettuate fra Paesi membri, non rientrando più nel concetto di importazione o di esportazione, vengono assoggettate ad imposta con l'introduzione nella disciplina iva dei concetti di acquisto e di cessione intracomunitari. Tali presupposti, tuttavia, si differenziano da quelli già esistenti in quanto il fatto generatore si fonda non sul presupposto materiale rappresentato dall'attraversamento del confine, bensì esclusivamente su un fattore economico dato dal realizzarsi della transazione commerciale. Se, infatti, antecedentemente al 1993 l'operazione era considerata oggetto d'imposizione ai fini iva con il realizzarsi di un fatto materiale che veniva verificato al momento del passaggio in dogana, ove il bene veniva tassato, ora invece il presupposto dell'acquisto intracomunitario si realizza semplicemente con un fatto economico, ossia la conclusione dell'operazione. In tale contesto, è ovvio che la documentazione contabile

comprovante l'avvenuto scambio del bene viene ad assumere un ruolo di primaria importanza.

La costruzione di una duplicità fiscale nella disciplina iva degli scambi intracomunitari, allontana questi ultimi dal concetto sottostante la definizione delle operazioni interne, avvicinandoli piuttosto nella modalità di trattamento alle importazioni e alle esportazioni. Negli scambi interni, infatti, l'operazione economica oggetto d'imposizione è unica e si riflette nella sua unicità anche sotto il profilo fiscale; gli scambi intracomunitari, invece, presentano una doppia origine: la transazione economica è sempre unica, ma viene scissa in due operazioni fiscali, fondate su due differenti fatti generatori dell'imposta. Tali operazioni vengono disciplinate autonomamente nei singoli Stati membri propri delle controparti, che a loro volta configurano due distinte soggettività d'imposta. La ragione che ha condotto all'introduzione del dualismo degli scambi intracomunitari risiede principalmente nelle divergenze delle singole normative nazionali e nell'esigenza di salvaguardare la sovranità dei singoli Stati appartenenti alla comunità europea.

L'applicazione della disciplina comunitaria presenta al suo interno un'ulteriore peculiarità rispetto alla disciplina originaria, ad oggi generalmente applicata agli scambi interni. Le norme sulle cessioni intracomunitarie, infatti, ai fini della non imponibilità delle operazioni, presuppongono che lo scambio avvenga fra soggetti passivi, prevedendo invece l'applicazione dell'iva secondo lo schema classico sulle

cessioni effettuate nei confronti dei privati. Ciò determina la necessità di identificare la controparte dell'operazione e verificarne la soggettività passiva. Tali adempimenti, però, fanno perdere all'iva almeno in parte il carattere d'impersonalità proprio delle imposte indirette, che per natura colpiscono in maniera generalizzata e oggettiva le manifestazioni di ricchezza poste a presupposto d'imposta, indipendentemente dai soggetti che la pongono in essere<sup>25</sup>.

### *1.3.2 Gli adempimenti formali*

L'eliminazione delle frontiere fiscali non poteva non avere conseguenze sulle regole di funzionamento dell'iva. Il mancato controllo in dogana ha reso necessario che le amministrazioni fiscali dei vari Paesi monitorassero gli scambi commerciali conclusi fra i vari Stati membri dell'Unione europea; a tal fine per gli operatori economici è stato previsto l'obbligo di riepilogare periodicamente in appositi elenchi le operazioni intracomunitarie effettuate<sup>26</sup>. La finalità principale<sup>27</sup> che ha perseguito il legislatore comunitario nel porre tale adempimento formale in capo agli operatori economici è, dunque, rinvenibile nell'esigenza di evitare perdite di gettito, introducendo “*modalità di controllo*”

---

<sup>25</sup> Sulle questioni emergenti relative al profilo della soggettività passiva si rinvia al Capitolo Secondo del presente lavoro.

<sup>26</sup> I modelli Intrastat sono stati definiti con Decreto del Ministero delle Finanze del 21 ottobre 1992 e successivamente modificato dal D.M. del 27 ottobre 2000 e, da ultimo, dal D.M. del 20 dicembre 2006.

<sup>27</sup> A tale finalità si aggiunge quella di monitoraggio ai fini statistici dei movimenti di merci tra i vari Paesi, di notevole rilevanza sotto il profilo macro-economico. A tal fine si veda AA.VV., *Operazioni iva intracomunitarie*, Milano 1993.

*centralizzate ed informatizzate, per consentire la creazione a livello 'centrale' comunitario di una banca dati relativa all'andamento delle operazioni intracomunitarie*"<sup>28</sup>. Tali elenchi riepilogativi, secondo la precedente disciplina, andavano presentati all'ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente tramite supporto cartaceo, magnetico o procedure elettroniche con periodicità che variava a seconda del volume delle operazioni intracomunitarie effettuate nell'anno precedente; i modelli INTRASTAT si distinguevano in INTRA1 per le cessioni ed INTRA2 per gli acquisti intracomunitari di beni.

Con la direttiva 2008/117/CE, recepita con il D.Lgs. n.18 dell'11 febbraio 2010, il legislatore comunitario ha esteso l'obbligo di presentazione dei suddetti elenchi anche ai soggetti passivi che effettuano prestazioni di servizi intracomunitarie soggette al regime del *reverse charge*. L'art. 2 della direttiva prevede nello specifico l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi per le prestazioni di servizi rese e sulle quali l'iva viene assolta dal committente, soggetto passivo; diversamente, la normativa italiana<sup>29</sup> estende tale obbligo anche alle prestazioni ricevute da soggetti passivi stabiliti in altro Stato; la direttiva interviene, inoltre, anche in merito alle modalità di presentazione, che dal 1° gennaio può avvenire solo per via telematica, e alla frequenza di invio dei modelli, stabilendo

---

<sup>28</sup> AA.VV., *Operazioni iva intracomunitarie*, EBC Milano 1993.

<sup>29</sup> Art. 50, co.6 del Dl 331/1993.

come regola generale di presentazione la periodicità mensile<sup>30</sup>.

Tuttavia, il ritardato recepimento della normativa comunitaria da parte del legislatore nazionale ha generato incertezze, oltre che per le implicazioni sostanziali dovute al regime scaturente dai nuovi criteri di territorialità, anche riguardo agli adempimenti riguardanti gli elenchi riepilogativi INTRASTAT. E' da rilevare, comunque, che sia l'Agenzia delle Entrate che l'Agenzia delle Dogane, con apposite circolari<sup>31</sup>, hanno fornito una serie di chiarimenti ed istruzioni per far fronte all'obiettivo incertezza che si era venuta a creare, da cui possiamo far conseguire che erano suscettibili di regolarizzazione senza applicazione di sanzioni, nei termini previsti dalle circolari, sia eventuali irregolarità dovute ad errori nella compilazione dei modelli sia quelle dovute ad omissioni<sup>32</sup>. L'incertezza che ha interessato i soggetti passivi in merito alle novità riguardanti gli elenchi riepilogativi ci fa comprendere, ancora una volta, come l'iva sia un tributo che, nonostante in linea teorica dovrebbe incidere solo sul consumatore finale,

---

<sup>30</sup> Si vedano, a tal riguardo, MATTIA S., *Vat Package: le novità in materia Iva in vigore dal 1° gennaio 2010*, in *Export e investimenti* n. 4/2010 e ARTINA R., *Prestazioni di servizi comunitarie: fatturazione ed adempimenti INTRASTAT*, in *L'IVA* n. 8/2010.

<sup>31</sup> L'Agenzia delle Entrate ha emanato in data 17 febbraio 2010 la circolare n. 5/E mentre l'Agenzia delle Dogane con nota 19 febbraio 2010 n. 24265/RU ha fornito istruzioni sugli elenchi.

<sup>32</sup> Il riferimento è ad eventuali errori od omissioni compiute dal contribuente nel periodo transitorio di incertezza normativa. Per approfondire si veda BASILAVECCHIA M., *Il controllo degli adempimenti INTRASTAT*, in *Corriere Tributario* n. 15/2010. Si veda anche SALVINI L., *Il <<reverse charge>> nelle prestazioni di servizi internazionali*, in *Corriere Tributario* n. 12/2010 in cui ha sottolineato come l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 17 febbraio 2010 n. 5/E, abbia richiamato "l'obiettivo incertezza, ai sensi dello Statuto del contribuente".

nella pratica si presenta tutt'altro che neutrale nei confronti degli operatori economici, sottoposti invece ad adempimenti formali sempre più gravosi.

### *1.3.3 Le prestazioni di servizi transnazionali*

Già in sede di introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, la nozione di prestazione di servizi contenuta nella normativa italiana si è differenziata dal concetto comunitario: l'art. 3 del d.P.R. 633/72, infatti, adotta un approccio formale facendo riferimento alle prestazioni derivanti da una serie di contratti e, più in generale e indipendentemente dalla fonte, ad obbligazioni di fare, non fare e permettere<sup>33</sup>. La normativa comunitaria, al contrario, individua le prestazioni di servizi in forma residuale, ricomprendendo tutte le operazioni che non rientrano nella nozione di cessione di beni, le quali fra l'altro vengono definite secondo un approccio sostanziale<sup>34</sup>. Occorre inoltre rilevare che, a differenza delle cessioni di beni, il cui criterio generale che prevede la tassazione nel luogo in cui il bene stesso si trova al momento della cessione è rimasto sostanzialmente lo stesso, la disciplina sulle prestazioni di servizi ha invece subito nel tempo diverse modifiche. La disciplina originaria, conformemente alla natura di imposta generale sui consumi dell'iva, prevedeva che alcune

---

<sup>33</sup> Così in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, CEDAM Padova 2008.

<sup>34</sup> Con riferimento alla nozione di cessione di beni occorre evidenziare che la normativa comunitaria attribuisce prevalenza all'aspetto sostanziale dell'operazione, rinvenibile nel trasferimento del potere di disporre del bene in oggetto, indipendentemente dalle forme giuridiche utilizzate.

prestazioni di servizi, al pari delle cessioni dei beni, venissero tassate nel luogo di utilizzazione<sup>35</sup>. Con l'entrata in vigore della sesta direttiva, a causa delle difficoltà riscontrate nella mancata armonizzazione dei criteri di territorialità, la Comunità europea ha modificato la disciplina prevista per le prestazioni di servizi, introducendo una regola generale di tassazione fondata sul domicilio del prestatore di servizi. Tale soluzione si è tuttavia dimostrata inadeguata al raggiungimento degli scopi che si prefiggeva, ossia quelli di semplificare l'individuazione del luogo di tassazione dei servizi e di evitare di conseguenza fenomeni di mancata o doppia imposizione. Tale criterio, in realtà, conteneva un'ipocrisia di fondo dettata dal fatto che, seppure la regola generale prevedesse la tassazione nello Stato di domicilio del prestatore, le deroghe che si fondavano invece sul principio d'imposizione nello Stato del committente erano talmente numerose da rendere nei fatti marginale l'applicazione della regola generale<sup>36</sup>. Tale ipocrisia è stata, dunque, superata con le nuove regole di territorialità contenute nel D.Lgs. dell'11 febbraio 2010, n. 18; le modifiche al regime iva delle prestazioni di servizi transnazionali si traducono essenzialmente nell'adozione, per le operazioni *business to business*<sup>37</sup>, del criterio di imposizione nello Stato

---

<sup>35</sup> Negli altri casi, invece, agli Stati era riconosciuta la facoltà di stabilire i criteri territoriali. Così in LOGOZZO M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in Corriere Tributario n. 12/2010. In materia si veda anche PETRONE F., *La nuova territorialità dell'iva – Una riforma a decorso lento e progressivo*, in Il Fisco, n. 8 del 22 febbraio 2010.

<sup>36</sup> Si vedano al riguardo LOGOZZO M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in Corriere Tributario n. 12/2010 e RIZZARDI R., *VAT in Italy*, in *Bulletin for International Taxation*, August/September 2010.

<sup>37</sup> Il nuovo criterio territoriale di imposizione nello Stato di domicilio del committente viene applicato esclusivamente alle operazioni B2B, in cui le controparti sono entrambe

del committente quale regola generale per la determinazione del presupposto territoriale delle operazioni in oggetto<sup>38</sup>.

Le nuove regole di territorialità presentano sicuramente il pregio di aver semplificato il quadro normativo esistente, superando ad esempio l'esigenza di dover necessariamente ricondurre una prestazione fra i servizi c.d. generici o fra quelli per cui vigeva, invece, una deroga al regime generale; tuttavia, emergono nuove problematiche riconducibili essenzialmente alla necessità di distinguere i servizi relativi ai beni mobili sia dalle cessioni di beni mobili sia dai servizi relativi ai beni immobili. Mentre nella previgente disciplina la territorialità di tali operazioni andava di fatto a coincidere, rilevando per le prestazioni di servizi relative a beni mobili il luogo in cui erano materialmente eseguite e per le altre due tipologie il luogo in cui si trovava il bene, con le nuove norme, invece, prevedendo che le prestazioni di servizi siano tassate nello Stato di domicilio del committente, gli operatori commerciali vengono posti di fronte alla necessità di qualificare correttamente l'operazione ed assoggettarla di conseguenza alla disciplina prevista. Si pensi, in via esemplificativa, al caso di contratti di appalto dove la materia prima viene fornita in parte dal committente ed in parte dal prestatore o anche al subappalto di servizi di manutenzione su un

---

soggetti passivi; nel caso in cui il committente comunitario sia, invece, un consumatore finale continuerà ad applicarsi la regola di tassazione fondata sul domicilio del prestatore. Tale dualità si è resa necessaria per evitare che il consumatore finale fosse gravato dell'onere di adempimento del tributo.

<sup>38</sup> Per un'analisi dettagliata della normativa in questione si veda CENTORE P., *La nuova iva europea e nazionale*, IPSOA 2010.

impianto incorporato in un bene immobile: in entrambi i casi la corretta qualificazione giuridica dell'operazione è essenziale all'individuazione della disciplina iva da applicare all'operazione. In tale quadro giuridico, si concorda con l'opinione<sup>39</sup> di ricercare una soluzione condivisa a livello comunitario tramite elaborazione in sede interpretativa di criteri ermeneutici o, ciò appare ancor più preferibile, tramite una modifica della normativa comunitaria che superi le questioni poste.

Il sistema della non imponibilità introdotto con l'adozione della direttiva comunitaria 2008/8/CE introduce peraltro un ulteriore elemento di criticità nella disciplina dovuto alla maggiore responsabilizzazione del cedente che, in base alla natura della controparte, soggetto passivo o privato consumatore, deve applicare o meno l'imposta. Da un lato occorre infatti chiedersi fino a che punto possa considerarsi esaustivo un controllo della qualità di soggetto passivo fondato esclusivamente sulla verifica dell'esistenza della partita iva; dall'altro, invece, non si può certo richiedere al cedente di assumere una funzione di investigatore a beneficio del fisco<sup>40</sup>.

#### **1.4 L'istituto del *reverse charge***

---

<sup>39</sup> Sul punto si veda MASPES P., *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corriere Tributario* n. 2/2010.

<sup>40</sup> Sul tema si vedano i seguenti contributi: GIORGI M., <<Reverse charge>> per telefonini: escludere il commercio al dettaglio risolve il problema della <<mancanza di soglia>>, in *Dialoghi tributari*, n. 1 del 2011; GIORGI M., *Il sistema della detrazione perde ancora terreno a favore della non imponibilità: ma fino a che punto il fornitore può indagare sul cliente?*, in *Dialoghi tributari*, n. 1 del 2010; GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, CEDAM, 2005.

#### *1.4.1 La funzione originaria*

L'obbligo primario di adempimento degli oneri amministrativi è di norma posto in capo al cedente o prestatore dell'operazione; tuttavia, fin dall'origine di tale imposta sono emerse talune situazioni in cui il legislatore ha invece posto tale onere in capo al cessionario dell'operazione o committente della prestazione di servizi. In realtà già in sede di determinazione del meccanismo di funzionamento venne ipotizzata l'introduzione dell'iva fondata sul criterio della non imponibilità, ma l'ipotesi venne accantonata in favore del meccanismo di detrazione-rivalsa che, con la riscossione frazionata durante le tappe intermedie del ciclo produttivo, soddisfaceva le esigenze di cautela fiscale dell'erario<sup>41</sup>. Anche se accantonato all'epoca come meccanismo generale di applicazione del tributo, il sistema di non imponibilità ha comunque affiancato il meccanismo generale di detrazione trovando applicazione in talune ipotesi definite; la più frequente è rinvenibile nell'acquisto di beni e servizi da soggetti non residenti disciplinata dall'art. 17 d.P.R. 633/1972. Il terzo comma del presente articolo infatti ha originariamente previsto che, ove il cedente o prestatore dell'operazione sia un soggetto non residente privo di identificazione diretta o rappresentante fiscale nel Paese, sulle operazioni territorialmente rilevanti in Italia il cessionario ha l'obbligo di emettere apposita fattura contenente tutti gli elementi previsti dall'art. 21 d.P.R.

---

<sup>41</sup> L'Italia all'epoca si oppose all'introduzione di un sistema di riscossione monofase in considerazione della struttura distributiva frammentata che esisteva e alle conseguenti difficoltà nel controllarla.

633/1972, nonché il codice iva del cedente, e di registrarla sia nel registro dei corrispettivi che in quello degli acquisti. La *ratio* che giustifica l'applicazione di tale eccezione è rinvenibile nella ricerca del modo più agevole per assoggettare l'operazione ad imposta<sup>42</sup>.

Il presupposto territoriale che contribuisce ad identificare le operazioni soggette all'inversione contabile prevista dall'art. 17, co. 3, del d.P.R. 633/1972 è rinvenibile nelle disposizioni contenute nell'art. 7 del medesimo decreto che fanno riferimento a condizioni differenti a seconda che trattasi di cessione di beni o prestazione di servizi. Per queste ultime infatti il presupposto territoriale fa originariamente riferimento alla residenza del prestatore mentre per le cessioni di beni è rilevante il luogo dove si trovano all'atto del trasferimento. Sulle prestazioni di servizi, inoltre, il legislatore opera una presunzione sulla soddisfazione del requisito di territorialità per una serie di operazioni relative a:

- prestazioni di servizi su beni immobili esistenti sul territorio nonché quelle relative a beni mobili ed eseguite nel territorio dello Stato;
- operazioni indicate al n. 2) dell'art. 3 del presente decreto, relative a cessioni, concessioni, licenze su diritti d'autore, invenzioni industriali, marchi o insegne e beni similari;

---

<sup>42</sup> Sul tema si vedano CENTORE P., *Gli adempimenti di autofatturazione negli scambi internazionali*, in Azienda & Fisco, n. 6 del 1999; LEDDA F., *L'obbligo di emissione di autofattura nella disciplina iva*, in Azienda & Fisco, n. 15; 16 del 2001; LEDDA F., *I vari casi di autofatturazione*, in Azienda & Fisco, n. 8 del 2006; PEIROLO M., *L'autofattura delle operazioni con l'estero*, in Azienda & Fisco, n. 11 del 2005.

- consulenze tecniche, legali e pubblicitarie;
- pagamento di royalties;
- prestazioni di trasporto in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- locazione anche non finanziaria di beni diversi dai mezzi di trasporto;
- prestazioni indicate al punto 5) dell'art. 9 del medesimo decreto.

La *ratio* giustificatrice di tali previsioni è anch'essa rinvenibile nell'esigenza del legislatore di facilitare il processo di riscossione dell'imposta individuando un soggetto cui imporre gli obblighi di dichiarazione e versamento del tributo. Tuttavia, a fronte dei maggiori oneri che il legislatore pone in questi casi a carico del cessionario o committente, la disciplina offre la possibilità di far valere immediatamente il proprio diritto di credito consentendo la compensazione fra il debito iva maturato ed il credito di deduzione sorto, evitando al soggetto passivo l'esborso di un'anticipazione monetaria<sup>43</sup>. Il credito che sarebbe stato utilizzato in sede di liquidazione periodica o annuale viene pertanto usufruito anticipatamente<sup>44</sup>.

L'ulteriore ipotesi che fin dall'origine ha contemplato l'applicazione dell'inversione contabile riguarda i casi di omessa fatturazione da parte del cedente. Si fa in questo caso riferimento al disposto dell'art. 6, co. 8, del D.Lgs. n.

---

<sup>43</sup> Così in SANTORO F., *Autofattura ed integrazione della fattura*, in *Il Fisco*, n. 15 del 2000.

<sup>44</sup> Si vedano in merito D'ARDIA C., <<Reverse charge>>: *le ipotesi più frequenti di regolare ( e irregolare ) applicazione*, in *L'Iva*, n. 12 del 2011; GIORGI M., <<Reverse charge>> *per telefonini: escludere il commercio al dettaglio risolve il problema della <<mancanza di soglia>>*, in *Dialoghi tributari*, n. 1 del 2011.

471/1997 che obbliga il cessionario che non abbia ricevuto la fattura entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione ad emettere autofattura in duplice esemplare, per evitare di incorrere nelle sanzioni amministrative previste. Per gli acquisti comunitari rileva, invece, il disposto dell'art. 46, co. 5, del D.L. n. 331/1993 che prescrive l'emissione dell'autofattura se non si è ricevuta apposita fattura dal cedente entro un mese dall'effettuazione dell'operazione. Nel caso dell'omessa fatturazione, la *ratio* dell'inversione contabile è rinvenibile nell'esigenza di regolarizzare l'operazione: essa assume pertanto una funzione di sanatoria e l'autofattura assume tra l'altro anche il ruolo di denuncia dell'inadempienza del cedente<sup>45</sup>.

Il meccanismo della non imponibilità ha successivamente trovato applicazione, con il venir meno delle frontiere interne, nel regime transitorio degli scambi intracomunitari, per assicurare il corretto funzionamento dell'imposta anche in presenza di rilevanti differenze fra le legislazioni dei singoli Stati membri. A differenza della fattispecie disciplinata dal comma 3 dell'art. 17, però, in questo caso l'inversione contabile assume un ruolo strutturale e si fonda su un nuovo fatto generatore d'imposta, proprio dell'acquirente<sup>46</sup>.

Da quanto finora esposto, e come si avrà modo di

---

<sup>45</sup> Sull'applicazione per omessa fatturazione si vedano ARTINA V., PISERONI C., *L'autofattura*, in L'Iva, n. 11 del 2003; FANELLI R., *Omessa autofatturazione per acquisti da non residenti*, in L'Iva, n. 3 del 2006.

<sup>46</sup> Si veda al riguardo SALVINI L., *L'iva tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna*, in *Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006.

approfondire in seguito, possiamo evidenziare come il meccanismo di inversione contabile sia stato originariamente applicato in base a *ratio* differenti, quali le necessità di:

- individuare il soggetto passivo che consentisse una riscossione più semplice e sicura,
- contrastare l'eventuale inadempienza del cedente nella fatturazione dell'operazione,
- fare da raccordo fra le differenti discipline degli Stati membri per le operazioni intracomunitarie,
- liberare da un forte onere finanziario i soggetti operanti nel mercato dell'oro.

Solo successivamente, invece, il meccanismo di inversione contabile viene ad assumere anche la funzione di contrasto alle frodi carosello.

#### *1.4.2 L'evoluzione storica dell'istituto*

In attuazione della direttiva 98/80/CE del 12 ottobre 1998, il legislatore nazionale, con Legge 17 gennaio 2000 n. 7, ha modificato il regime iva applicabile al mercato dell'oro, con specifico riferimento alle cessioni di oro industriale e, su opzione, a quelle di oro da investimento effettuate dai produttori, prevedendo l'obbligo di versare l'imposta a carico del cessionario<sup>47</sup>. Il pagamento era tuttavia figurativo, in

---

<sup>47</sup> La prima introduzione nell'ordinamento italiano del meccanismo di inversione contabile si ha con il d.P.R. 30 dicembre 1981, n. 793 che modifica l'art. 17 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo la facoltà per gli Stati membri, per operazioni imponibili effettuate da soggetti passivi esteri, di individuare nel rappresentante fiscale o destinatario dell'operazione la persona tenuta al versamento dell'imposta. Così in DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'iva*, in *Corriere Tributario* n. 7/2010. Sul tema si veda anche PEIROLO M., *Applicazione del <<reverse charge>> per i manufatti in oro*, in *Corriere Tributario* n. 48/2005.

quanto il debito iva sorto con l'operazione veniva di fatto compensato dal diritto di detrazione riconosciuto al cessionario. La *ratio legis* che scaturisce dall'art. 3 della suddetta legge, il quale va a modificare l'art. 17 del d.P.R. 633/72, mira dunque a favorire gli operatori del settore liberandoli dall'onere finanziario dovuto al pagamento dell'imposta su importi di consistente valore<sup>48</sup>. La medesima *ratio* si poteva evincere anche dalla previsione di applicazione del sistema di inversione contabile sugli apporti di beni immobili ai fondi di investimento immobiliare chiusi, introdotta al fine di risolvere i problemi di liquidità dei suddetti fondi dovuti all'insorgenza di crediti iva di elevato importo non immediatamente liquidabili, nonché ai medesimi debiti d'imposta iscrivibili ai soggetti apportanti i suddetti beni immobili nel fondo<sup>49</sup>.

Successivamente, nel 2003, l'applicazione della disciplina di inversione contabile viene estesa anche alle cessioni di rottami e di materiali di recupero mediante modifica dell'art. 74 del d.P.R. 633/72 prevista dall'art. 35 del D.l. 30 settembre 2003, n. 269. La novità, rispetto alla

---

<sup>48</sup> Così in MAZZELLA E., *La nuova normativa iva del mercato dell'oro da investimento e per uso industriale o artigianale*, in *Giurisprudenza di merito* n. 06/2000 secondo cui << l'applicazione della regolamentazione normale in materia di imposte costituisce un ostacolo importante al suo uso ai fini di investimento finanziario e giustifica pertanto l'applicazione di un regime fiscale particolare per l'oro da investimento >>; si veda anche D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in *Il Fisco* n. 9, 2007.

<sup>49</sup> La questione degli apporti di beni immobili ai fondi di investimento immobiliare chiusi è stata successivamente risolta con la previsione che dette operazioni siano considerate fuori campo iva. L'art. 3-quarter, primo comma, del decreto legge 3 agosto 2004, n. 220 convertito con modificazioni dalla legge 19 ottobre 2004, n. 257 ha sostituito l'art. 8, comma 1-bis, del decreto legge 25 settembre 2001, n. 351 convertito con modificazioni dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, stabilendo che gli apporti costituiti da "una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto" vengono esclusi dal campo di applicazione dell'iva ed assoggettati invece alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa.

precedente applicazione dell'istituto al mercato dell'oro, risiede nella *ratio* sottostante la norma, in quanto il meccanismo in oggetto viene per la prima volta introdotto con la finalità di prevenire taluni tipi di evasione fiscale nel settore dei materiali di scarto<sup>50</sup>.

In sede europea la Commissione ha valutato i vantaggi e gli svantaggi derivanti da un'estensione del meccanismo alla generalità delle operazioni effettuate tra i soggetti passivi. Essendo giunta alla conclusione che i rischi a cui il sistema sarebbe stato sottoposto erano decisamente superiori ai vantaggi potenziali, ha ritenuto che non fosse il caso di procedere con un'estensione generalizzata del meccanismo, lasciandosi tuttavia la facoltà di ripensare in seguito alla propria decisione, aprendo un dibattito a livello europeo sul futuro del sistema comune dell'iva<sup>51</sup>, qualora la strategia di rafforzamento della cooperazione amministrativa fra gli Stati membri non avesse prodotto i risultati prefissi e le frodi avessero assunto “*dimensioni tali da creare distorsioni di concorrenza inaccettabili per gli operatori economici*”<sup>52</sup>. Tale conclusione si è successivamente tradotta nella Direttiva n. 2006/69/CE del 24 luglio 2006, che ha previsto la facoltà di applicare il meccanismo del *reverse charge* per i settori maggiormente sottoposti ai fenomeni fraudolenti ed evasivi, pur mantenendo inalterata la facoltà per gli Stati membri di chiederne l'applicazione per ulteriori mercati, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva n. 206/112/CE. La Commissione,

---

<sup>50</sup> Così in D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in Il Fisco n. 9, 2007.

<sup>51</sup> Ciò è in seguito avvenuto con la pubblicazione del Libro verde sull'iva.

<sup>52</sup> Così in D'ALFONSO F., *Iva:reverse charge*, in Il fisco n. 9/2007.

dunque, ha preferito un'applicazione selettiva dell'istituto, al fine di non aumentare gli oneri amministrativi per la generalità delle imprese, anche laddove non fosse stato necessario per combattere il fenomeno delle frodi<sup>53</sup>. Inoltre, per evitare una duplicazione della base giuridica su cui si fonda la deroga all'ordinaria disciplina dell'iva, contestualmente all'entrata in vigore della Direttiva n. 2006/69/CE, sono state abrogate le decisioni che in passato avevano autorizzato l'applicazione temporanea del *reverse charge*.

A livello nazionale, il legislatore aveva già previsto un ulteriore ampliamento della disciplina con il decreto Bersani-Visco n. 223/2006 che sottoponeva, previa autorizzazione comunitaria, ad inversione contabile alcune prestazioni di servizio del settore edile<sup>54</sup>; essendo, nel frattempo, intervenuta la Direttiva n. 2006/69/CE, che inseriva il settore edile fra quelli cui era concessa facoltà agli Stati di applicare il *reverse charge*, la richiesta di autorizzazione prevista dal decreto Bersani-Visco è stata automaticamente

---

<sup>53</sup> Come si potrà vedere al Capitolo Terzo del presente lavoro, il fenomeno fraudolento si è esteso anche in settori tradizionalmente non considerati a rischio.

<sup>54</sup> Il meccanismo di inversione contabile si applicava esclusivamente alle prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgevano attività di costruzione o ristrutturazione di immobili oppure nei rapporti che il subappaltatore con l'appaltatore principale o altri subappaltatori. L'Amministrazione Finanziaria, con circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 2007, aveva evidenziato che le norme del D.l. n. 223/2006 in materia di *reverse charge* erano dirette a <<incrementare il livello di adempimento degli obblighi fiscali, previdenziali ed assicurativi cui sono tenute le imprese che operano in qualità di appaltatori e subappaltatori sia a migliorare le garanzie per gli enti impositori e previdenziali di riscuotere i propri crediti>>. A tal riguardo, In LETIZIA L., *Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale*, in *Innovazione e Diritto* n. 3/2007, l'autore giustamente sottolinea che <<la ratio delle disposizioni è unica ed è nata dalla necessità del rispetto degli obblighi di cui si tratta, spesso disattesi, senza peraltro che appaltatori e subappaltatori disponessero di un patrimonio in grado di offrire garanzie nell'adempimento verso gli enti impositori e previdenziali, creando inevitabili ricadute discorsive sul regime della concorrenza>>.

abrogata e le norme sono state inserite nella Legge 27 dicembre 2006, n. 296<sup>55</sup>, la quale ha tra l'altro esteso l'applicazione del regime anche alle cessioni di apparecchi di telefonia mobile, di personal computer o loro componenti e accessori, e di materiali e prodotti lapidei. Per tali cessioni tuttavia l'applicazione del regime è stata differita, in quanto permaneva la necessità di richiedere l'autorizzazione comunitaria. Con Decisione del consiglio del 22 novembre 2010, è stata concessa l'applicabilità dell'inversione contabile solo ai telefoni cellulari e ai dispositivi a circuito integrato, negandola invece per le cessioni di materiali e prodotti lapidei; anche sui telefoni cellulari e sui personal computer, in realtà, confrontando la Decisione del consiglio con la norma nazionale, emerge che l'autorizzazione è stata solo parziale, in quanto sono stati esclusi i componenti e gli accessori dei suddetti prodotti<sup>56</sup>.

La Finanziaria 2007 introduce un'ulteriore novità in tema di *reverse charge*, aggiungendo un ulteriore comma all'art. 17 del d.P.R. 633/1972 in cui viene previsto che ulteriori settori previsti dalla Direttiva 2006/69/CE possano essere sottoposti al regime dell'inversione contabile con

---

<sup>55</sup> In merito si vedano PEIROLO M., *L'autofatturazione nella disciplina nazionale e comunitaria*, in Corriere Tributario n. 21/2007; LORENZETTI M., *Il Fisco e la Finanziaria 2007 – Reverse charge*, in fiscoonline; PEIROLO M., *Reverse charge per le cessioni di immobili strumentali*, in Amministrazione & Finanza, n. 17/2007; RICCA F., *Inversione contabile per cessione di fabbricati strumentali per natura*, in Iva n. 9/2007; FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *La procedura di auto fatturazione in ambito iva alla luce della recente evoluzione normativa in ambito internazionale*, Documento n. 6 del 27 marzo 2007.

<sup>56</sup> L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 59/E del 23 dicembre 2010, conferma la prevalenza della Decisione del consiglio rispetto a quanto il legislatore nazionale aveva disposto nella Finanziaria 2007. In materia, si vedano anche FANELLI R., *"Reverse charge" per telefonini e pc dal 1° aprile 2011*, in Pratica Fiscale n. 3 del 17 gennaio 2011 e FANELLI R., *Ampliato il regime monofase IVA nelle telecomunicazioni*, in Corriere Tributario n. 8/2008.

decreto del Ministro dell'economia e delle finanze; i settori esclusi dalla suddetta direttiva, per cui è indispensabile l'autorizzazione comunitaria, possono invece essere individuati tramite regolamenti ministeriali.

Allo stato attuale dunque possiamo affermare che, mentre sul piano interno viene mantenuta una sostanziale selettività nell'applicazione del *reverse charge*, negli scambi intra-UE invece il meccanismo dell'inversione contabile è stato generalizzato. Tuttavia, tale dualismo nell'applicazione dell'imposta non risulta privo di elementi di criticità. L'esistenza di una differente disciplina applicabile alle operazioni intra-UE rispetto a quelle interne può causare per il soggetto cedente o fornitore l'insorgere di una strutturale posizione creditoria nei confronti del proprio Stato nel caso in cui ponga in essere prevalentemente cessioni intracomunitarie soggette all'applicazione del *reverse charge*. In questo caso, infatti, a fronte del diritto di detrazione maturato sui propri acquisti, viene a mancare l'iva riscossa in via di rivalsa sulle proprie cessioni. Anche per il cessionario o committente tuttavia l'esistenza di questo duplice regime può costituire un elemento discriminante nella scelta dei propri fornitori: ciò in quanto, mentre in un acquisto interno il soggetto è tenuto a versare l'iva dovuta al cedente per effetto dell'obbligo di rivalsa, negli acquisti intracomunitari invece, con l'applicazione del *reverse charge*, il cessionario o committente non verserà l'iva al cedente ma effettuerà una doppia iscrizione contabile compensando l'iva dovuta con il diritto di credito maturato. Mentre per le

operazioni interne l'iva addebitata avrà quindi anche una manifestazione finanziaria, negli acquisti intra-UE invece si avrà esclusivamente una manifestazione economica, che si traduce per il soggetto passivo in un minore fabbisogno finanziario. Per l'acquirente, quindi, sotto il profilo finanziario risulterebbero più convenienti le operazioni transnazionali rispetto a quelle interne in quanto l'iva non viene materialmente versata al venditore ma direttamente compensata con il credito derivante dal rispettivo diritto di detrazione maturato.

#### *1.4.3 L'applicazione del meccanismo di inversione contabile*

Come è emerso dall'analisi storica sviluppata nel precedente paragrafo, la disciplina derogatoria dell'inversione contabile è stata oggetto, nel tempo, di diversi interventi normativi che hanno interessato vari aspetti nelle modalità di applicazione del tributo. Nato con la funzione di alleggerimento degli obblighi finanziari di taluni operatori economici, il *reverse charge*, in seguito, ha dapprima rivestito la funzione di strumento atto all'adempimento degli obblighi iva nelle operazioni intracomunitarie e poi assunto la funzione di contrasto al fenomeno delle frodi iva. L'assunzione delle diverse finalità si traduce, sotto il profilo normativo, nella definizione di due discipline dell'istituto non del tutto coincidenti fra loro. L'art. 17 del d.P.R. 633/72, nei commi 2, 3 e 4 regola il c.d. *reverse charge* esterno, ossia

l'applicazione dell'inversione contabile nelle prestazioni di servizi intracomunitarie prodotta dalle regole territoriali ed in quelle verso soggetti non residenti, mentre i commi seguenti disciplinano, invece, il c.d. *reverse charge* interno, relativo a quelle operazioni nazionali in cui il legislatore ha indicato il cessionario o committente quale debitore d'imposta<sup>57</sup>. Quest'ultimo riprende sostanzialmente il medesimo meccanismo di fatturazione già previsto per gli scambi intracomunitari<sup>58</sup>, prevedendo di fatto in capo al cessionario l'obbligo di integrare la fattura con indicazione dell'aliquota e della relativa imposta. Tuttavia il *reverse charge* si differenzia dalla disciplina degli scambi intra-UE nel presupposto d'imposta del tributo: considerando che l'acquisto intracomunitario è indicato dal legislatore quale autonomo presupposto d'imposta, emerge chiaramente che mentre negli scambi intracomunitari l'acquirente è soggetto passivo in base ad un fatto generatore del tributo proprio, nella disciplina del *reverse charge* interno, invece, pur riconoscendo al pari degli scambi intra-UE il soggetto acquirente quale debitore d'imposta, il fatto generatore del tributo è unico<sup>59</sup>. Nel meccanismo dell'inversione contabile,

---

<sup>57</sup> In merito alla distinzione fra *reverse charge* interno ed esterno si veda SIMONELLI E. M. e MARCONI M., *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del <<reverse charge>>*, in Rivista dei dottori commercialisti n. 01/2010.

<sup>58</sup> L'art. 46 del D.l. 331/93 dispone l'obbligo per il cessionario o committente di numerare ed integrare con il controvalore in euro, nonché con l'aliquota iva applicabile, la fattura ricevuta dal cedente o prestatore comunitario. Così in MATTIA S. e MELILLO C., *Vat Package Recenti modifiche alla disciplina Iva dei servizi internazionali*, in Il Fisco n. 46/2009.

<sup>59</sup> Così in SALVINI L., *Il <<reverse charge>> nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in Corriere Tributario n. 12/2010, l'autore giustamente sottolinea che *"in capo al cessionario si viene quindi a verificare un vero e proprio fatto generatore del tributo; nel caso delle operazioni intracomunitarie si verificano così due fatti generatori, uno in capo al cedente e uno in capo all'acquirente soggetto passivo"*.

pertanto, come già evidenziato in precedenza, occorre verificare fino a che punto il cessionario o committente può essere responsabile per fatti, imputabili al cedente o prestatore, che vanno ad incidere sul tributo da versare.

L'elemento caratterizzante del meccanismo del *reverse charge* risiede nella previsione che *“gli obblighi connessi all'assolvimento del tributo vengano realizzati dal destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo nel territorio dello Stato, in luogo del cedente o del prestatore, pur restando ferma la responsabilità di questi ultimi in relazione alla natura e alla effettiva sussistenza dell'operazione di riferimento”*<sup>60</sup>. Tuttavia, a differenza delle operazioni interne sottoposte al regime in questione per cui il comma 5 dell'art. 17 del d.P.R. 633/72 dispone l'obbligo di integrare la fattura posto a carico del cessionario, la disciplina delle prestazioni di servizi verso soggetti non residenti stabilisce invece, come emerge dal disposto del terzo comma del medesimo articolo, che il committente debba emettere apposita autofattura, con indicazione dell'iva, da registrare contestualmente sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti. Le differenze esistenti nelle fattispecie applicative dell'inversione contabile, quando non costituiscono incertezze sull'esatta qualificazione dell'operazione e sulla conseguente applicazione della disciplina prevista, rappresentano comunque un aggravio degli oneri gestionali per gli operatori economici, in netto

---

<sup>60</sup> Così in LETIZIA L., *Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale*, in *Innovazione e Diritto* n. 3/2007.

contrasto con il principio di neutralità che vuole esclusivamente il consumatore finale quale soggetto percosso di fatto dal tributo<sup>61</sup>.

Il principio di neutralità è stato perseguito dal legislatore comunitario mediante l'applicazione di un particolare meccanismo impositivo che prevede una tassazione plurifase ad ogni stato della catena produttiva del bene, identificando negli operatori economici i soggetti passivi colpiti in via di diritto dal tributo, ma introducendo al tempo stesso un meccanismo di deduzione-rivalsa che rende l'imposta neutrale agli stessi soggetti economici, andando invece ad incidere di fatto sul consumatore finale, cui non spetta il diritto di deduzione previsto per coloro che operano nelle fasi intermedie antecedenti all'immissione del bene al consumo. Infatti, come sostenuto da autorevole dottrina, *“il meccanismo di applicazione dell’IVA non è stato costruito dal legislatore avendo riguardo solo all’obiettivo di percepire nel modo più semplice e sicuro possibile il tributo compatibilmente alla natura del tributo e alle esigenze dell’accertamento, [...] ma si è invece voluto rendere prevalenti su tali elementi la finalità [...] di non provocare discriminazioni tra gli operatori economici e di colpire in via definitiva il consumo”*<sup>62</sup>. Un elemento essenziale da cui non si può prescindere è pertanto rappresentato dalla necessità che

---

<sup>61</sup> Nella direzione di uniformare la disciplina, si segnala la Legge n. 217/2011 che ha recepito la legge comunitaria 2010, secondo cui a partire dal 17 marzo 2012 sulle prestazioni di servizi generici intracomunitari viene prevista l’integrazione della fattura da parte del cessionario anziché l’emissione di apposita autofattura.

<sup>62</sup> Così in GALLO F., *Profili di una teoria dell’imposta sul valore aggiunto*, Tipografia Editrice Cavour, Roma 1974.

il soggetto passivo formale non resti in alcun caso definitivamente gravato dal tributo, potendo sempre trasferire in avanti tale onere, essendo gli imprenditori intesi, nel modulo impositivo scelto dal legislatore, in senso puramente strumentale al fine di perseguire il risultato fiscale di tassazione del consumo. Naturalmente, una piena neutralità del tributo richiederebbe altresì di non far gravare sugli operatori economici oneri amministrativi derivanti dall'applicazione dell'imposta; le differenze esistenti invece sulle varie modalità applicative del tributo, come prima evidenziato, vanno nel senso opposto.

Il legislatore, in sede di definizione, ha costruito l'iva come un tributo plurifase non cumulativo. La scelta di costruire l'iva in tal modo, prevedendo che colpisca soggetti diversi da quelli cui è riferibile la capacità contributiva, rappresenta una tecnica impositiva rivolta, per ragioni di cautela fiscale, ad una graduale riscossione dell'imposta in via anticipata. La non cumulatività del tributo invece è assicurata dall'istituto della deduzione, applicato col metodo imposta da imposta, che conferisce ai soggetti passivi il diritto a detrarre l'imposta pagata sui propri acquisti da quella applicata alle proprie cessioni e dovuta invece allo Stato. L'alternativa a tale tecnica impositiva sarebbe stata la previsione di un sistema monofase, di non imponibilità lungo la catena produttiva e di tassazione nella fase finale di immissione al consumo. Tale opzione, però, è stata accantonata essenzialmente per due motivi: una necessità di cautela fiscale dovuta al rischio di evasione dell'intera

imposta al momento della vendita al dettaglio ed una necessità di natura finanziaria in quanto l'applicazione plurifase del tributo anticipa la riscossione rispetto al sistema monofase. Tuttavia, il meccanismo del *reverse charge*, che oggi vede ampliarsi il numero di settori in cui viene applicato, si fonda proprio sulla tecnica impositiva monofase in quanto, con il sistema di addebito al cessionario e di contestuale maturazione del diritto di deduzione previsto, durante gli scambi intermedi del ciclo produttivo non si ha un'effettiva riscossione del tributo<sup>63</sup>, che invece viene traslato in avanti fino al momento della cessione al consumatore finale<sup>64</sup>. Dall'originaria scelta dell'imposizione dei consumi tramite un tributo plurifase, sembra, pertanto, che oggi vi sia invece un tendenziale ripensamento del sistema impositivo, seppure in settori limitati, con l'abbandono del principio della riscossione frazionata e l'adozione di un sistema d'imposta monofase. L'esame delle criticità che emergono dall'ipotesi di generalizzazione di un sistema monofase, nonché di possibili correttivi che il legislatore potrebbe apportare alla disciplina dell'iva, sarà oggetto delle prossime pagine del presente lavoro.

---

<sup>63</sup> Per completezza, si evidenzia che fa eccezione il caso in cui trovasse applicazione la regola del pro rata, che comporterebbe un parziale versamento dell'imposta da parte del cessionario in virtù del minore diritto di deduzione riconosciutogli rispetto all'operazione effettuata.

<sup>64</sup> Tale meccanismo ha peraltro il vantaggio di evitare la rilevanza dell'iva sui passaggi intermedi di reti distributive molto ramificate. Si veda al riguardo GIORGI M., *Regimi monofase e neutralità dell'iva*, in *Dialoghi tributari*, n. 2 del 2009.

#### 1.4.4 La funzione antifrode attribuita al reverse charge

Il ruolo dell'istituto del *reverse charge* quale strumento di contrasto ai fenomeni fraudolenti che investono l'imposta sul valore aggiunto si è imposto in sede comunitaria nel tempo, in corrispondenza all'emergere della sempre maggiore consapevolezza di non poter approdare al regime definitivo dell'iva, fondato sul principio di tassazione nel Paese di origine dell'operazione, a causa dell'insufficiente grado di armonizzazione delle legislazioni nazionali che tale sistema richiederebbe per poter essere introdotto<sup>65</sup>. La sua efficacia è attribuibile alla particolarità del meccanismo impositivo che, in deroga al sistema di detrazione-rivalsa, riunisce in capo ad un unico soggetto, il cessionario o committente, sia l'obbligo di versare l'imposta sia il diritto di deduzione che sorge da essa. Sotto il profilo impositivo, dunque, l'operazione si risolve in una partita di giro che previene il fenomeno fraudolento eliminando la riscossione dell'imposta per il tramite del cedente o prestatore, con il rischio che quest'ultimo poi non la versi all'erario. La sua adeguatezza nei confronti delle frodi che vedono coinvolti soggetti *missing trader*<sup>66</sup> ha spinto alcuni Stati membri verso una maggiore applicazione dell'istituto. Il Regno Unito, ai sensi dell'art. 27 della direttiva n. 77/388/CEE oggi trasfuso nell'art. 395 della direttiva n. 2006/112/CE, ha richiesto nel 2006 l'estensione del meccanismo a particolari tipologie di

---

<sup>65</sup> Sul tema si veda anche SACCONI A., *Il Reverse Charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA*, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2007.

<sup>66</sup> Per una precisa definizione di *missing trader* si rinvia al Capitolo Terzo del presente lavoro.

beni<sup>67</sup> e l'ha successivamente ottenuta sulle cessioni dei suddetti beni con una base imponibile non inferiore a 1000 sterline. Con il medesimo scopo anche l'Austria e la Germania<sup>68</sup> hanno espresso la volontà di applicare in forma generalizzata il meccanismo di inversione contabile. In particolare, l'Austria aveva proposto un sistema di autofatturazione per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi con base imponibile eccedente il valore di 10.000,00 euro o per tutte le operazioni se in un periodo d'imposta fosse stata superata la soglia di 40.000,00 euro. La proposta della Germania, invece, non prevedeva un valore soglia da applicare alle operazioni di un periodo d'imposta ma richiedeva l'applicazione dell'inversione contabile su fatture di importo non inferiore a 5.000,00 euro e l'obbligo per il cedente di verificare il codice identificativo iva del cessionario prima di emettere la fattura senza applicazione dell'iva. Entrambe le proposte, però, sono state respinte dalla Commissione europea con la Decisione n. 2006/404 del 19 luglio 2006 in quanto la stessa ritenne che l'applicazione generalizzata del *reverse charge* avrebbe privato l'iva della caratteristica fondamentale della riscossione frazionata<sup>69</sup>. Il comportamento tenuto dalla Commissione europea nei

---

<sup>67</sup> Il Regno Unito, con lettera protocollata dal Segretario Generale della Commissione il 10 febbraio 2006, ha richiesto l'estensione del regime di inversione contabile alle cessioni di computer palmari, telefoni cellulari, microprocessori, navigatori satellitari, memorie portatili, fotocamere digitali, lettori musicali.

<sup>68</sup> Entrambe hanno formalizzato la propria volontà di estendere il *reverse charge* con una Comunicazione alla Commissione europea inviate rispettivamente il 27 ottobre 2005 ed il 18 aprile 2006.

<sup>69</sup> La Commissione europea ha affermato che l'eliminazione dell'elemento di riscossione frazionata si sarebbe eventualmente dovuta perseguire con una modifica della direttiva n. 77/388/CE, non ritenendo l'art. 27 la corretta base legale per apportare le modifiche richieste, quanto invece l'art. 93 del Trattato CE. Così in D'ALFONSO F., *Iva:reverse charge*, in Il Fisco n. 9/2007.

confronti del Regno Unito, dell'Austria e della Germania è stato in realtà coerente con la volontà di utilizzare il meccanismo del *reverse charge* in modo selettivo, esclusivamente in quei settori ritenuti ad elevato rischio di frode. Possiamo, dunque, correttamente ritenere che già nella fase iniziale di allargamento delle ipotesi di applicazione del *reverse charge* la Commissione europea fosse ben consapevole delle potenzialità ma anche delle criticità che lo strumento porta con sé.

### **1.5 L'ipotesi di estensione generalizzata nei lavori della Commissione europea**

La Commissione riconosce come l'attuale sistema dell'IVA sia particolarmente esposto al rischio di frode intracomunitaria, nella particolar specie alle frodi carosello. Negli ultimi anni si è fatta, infatti, promotrice di una serie di azioni a livello comunitario, volte a reprimere tali illeciti. Con il Regolamento 1798/2003/CE viene rafforzato il quadro giuridico in materia di cooperazione amministrativa fra gli Stati e, sempre in tale materia, viene avviato il programma Fiscalis 2003-2007 volto al miglioramento della cooperazione quotidiana tra funzionari dei diversi Paesi membri. In tale contesto la Commissione si è trovata di fronte all'opportunità di scegliere fra diverse soluzioni proposte da autorità nazionali, professionali e accademiche: le alternative si sostanziano in una revisione dell'organizzazione e dei sistemi di controllo dell'iva, nella modifica del meccanismo di funzionamento stesso dell'imposta oppure, con il

mantenimento dell'attuale sistema dell'iva, nel rafforzamento della cooperazione amministrativa.

Il nuovo Regolamento su citato ha fornito regole chiare sul procedimento dello scambio di informazioni, quali modalità e tempi delle risposte; esso ha introdotto, inoltre, contatti diretti fra i funzionari dei vari Paesi bypassando gli uffici centrali di collegamento, nonché la possibilità di inviare un proprio funzionario in un altro Stato membro in affiancamento ai controllori di detto Stato in specifiche attività di controllo.

Nel 2004, la Commissione ribadisce, inoltre, anche la propria intenzione di rivedere il sistema VIES ampliandolo, oltre che alle forniture di beni, anche alle prestazioni di servizi<sup>70</sup>. Sono stati fra l'altro sottolineati i limiti del sistema nei confronti delle frodi carosello, dovuti principalmente alla lentezza e all'incompletezza delle informazioni scambiate, raccomandando una serie di iniziative che gli Stati avrebbero dovuto adottare per contrastare il problema delle società fittizie introdotte all'interno del ciclo produttivo dei beni. Sull'eventualità dell'introduzione di un meccanismo di inversione contabile la Commissione esprime invece i propri dubbi, principalmente legati alla conseguenza che un tale meccanismo avrebbe sul principio del pagamento frazionato dell'imposta, essendo molto prudente sull'eventualità di apportare modifiche sostanziali al sistema dell'iva.

---

<sup>70</sup> Si veda al riguardo la comunicazione della commissione europea COM(2004) 260 definitivo.

Con la successiva comunicazione n. 254 del 2006, la Commissione ribadisce, innanzitutto, la pericolosità delle frodi fiscali per gli effetti che hanno sul sistema comunitario, qualificabili nella sottrazione di risorse proprie della Comunità e nella determinazione di distorsioni al principio della concorrenza. Afferma, dunque, la necessità di rafforzare ulteriormente la cooperazione amministrativa fra gli Stati e raccomanda l'adozione di “*sanzioni ed azioni penali, indipendentemente dal fatto che la frode commessa determini o no perdite di introiti per lo Stato in questione*”.

La Commissione sottolinea che occorre analizzare i punti deboli del sistema dell'iva ed ipotizza, fra gli interventi possibili, il rafforzamento del principio di responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta, in conformità a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza dell'11 maggio 2006 relativa alla Causa C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General* contro *Federation of Technological Industries*.

Sull'ipotesi di estensione del meccanismo di *reverse charge* la Commissione, sottolineando il fatto che allo stato attuale l'ipotesi era oggetto di studio da parte di un gruppo tecnico, fissa gli elementi qualificanti che qualsiasi modifica del sistema attuale dell'iva debba soddisfare:

- Ridurre sensibilmente le possibilità di frode;
- Non produrre oneri sproporzionati a carico degli operatori economici e delle amministrazioni fiscali;
- Garantire la neutralità dell'imposta;

- Evitare un trattamento discriminatorio tra gli operatori dei diversi Paesi.

Sull'ipotesi di estensione generalizzata del *reverse charge*, la Commissione ritorna con il documento n. 758 del 2007 indicando, nella premessa, le conclusioni del Consiglio Ecofin del 5 giugno 2007 in cui sono state espresse riserve da parte della maggioranza degli Stati sulla previsione di introdurre una generalizzazione facoltativa dell'inversione contabile. La Commissione è stata, pertanto, invitata a valutare l'introduzione di un progetto pilota per un limitato periodo di tempo negli Stati membri interessati per analizzarne gli effetti.

I risultati dell'analisi condotta sul meccanismo del *reverse charge* vengono pubblicati nel 2008 e portano ad affermare che l'introduzione di un meccanismo generalizzato di inversione contabile risulterebbe efficace contro le frodi carosello e le altre tipologie di frode sulle deduzioni, ma aumenterebbe il rischio di sviluppare nuove tipologie di frode. Per evitare ciò (si pensi all'uso improprio di partita iva) sarebbe necessario introdurre nuovi oneri a carico delle imprese e delle amministrazioni fiscali.

La Commissione conclude pertanto che una introduzione facoltativa dello strumento inciderebbe sulla coerenza del sistema ed avrebbe effetti negativi sul processo di armonizzazione e realizzazione del mercato interno. Quindi, *“il sistema di inversione contabile generale dovrebbe*

*essere introdotto su base obbligatoria in tutta l'UE o abbandonato*".

Non va considerato diversamente a tale orientamento il successivo allargamento al mercato delle emissioni di carbonio che la Commissione suggerisce nella Comunicazione COM(2009) 511: con tale documento viene infatti proposta la modifica della direttiva 2006/112/CE rendendo applicabile il regime di inversione contabile agli scambi dei certificati di emissioni nonché a taluni beni ritenuti a rischio frodi. Tale azione pertanto si inserisce sempre nella strategia di applicazione del meccanismo di *reverse charge* facoltativo limitatamente ai settori ritenuti ad alto rischio di frode.

Di fondamentale interesse, nell'ottica di delineare come è evoluto nel tempo l'approccio delle istituzioni comunitarie all'ipotesi di generalizzare il meccanismo di inversione contabile, risulta essere la Comunicazione COM(2011) 854, in cui la Commissione, in considerazione delle opinioni emerse in sede di pubblicazione del Libro Verde sul futuro dell'IVA, disegna un nuovo sistema dell'imposta nell'ottica del contrasto alle frodi iva e del completamento del mercato unico europeo. Posta l'importanza dell'iva sul complesso delle entrate fiscali dei singoli Paesi, che nel 2009 è stato del 21%, pari a circa 784 miliardi di euro, le modifiche strutturali non possono che essere di lungo termine per evitare ricadute negative sui bilanci nazionali.

La novità fondamentale del documento risiede nella formalizzazione della volontà della Commissione di abbandonare l'obiettivo di perseguire un sistema definitivo di tassazione basato sul principio all'origine, ricercando invece un sistema efficiente d'imposizione fondato sulla tassazione nel Paese di destinazione<sup>71</sup>. Gli elementi qualificanti di questo nuovo sistema vengono identificati nella semplicità di applicazione dell'imposta, perseguita fornendo ai soggetti passivi un insieme di norme chiare in materia, nell'efficienza e nella neutralità del sistema di riscossione, uniformando le norme statali in materia di detrazione, e infine nella robustezza del sistema nei confronti dei fenomeni fraudolenti. Dai contributi pervenuti con la consultazione pubblica è emersa una forte esigenza degli operatori economici di semplificare il sistema, soprattutto con riguardo alle operazioni transnazionali, per effetto dell'esistenza di pratiche divergenti fra i diversi Stati. In tale direzione agisce anche lo *Small Business Act*, che promuove l'e-government e l'introduzione dello sportello unico. E' proprio dallo sportello unico che si attendono i risultati maggiori in tema di semplificazione: il mini sportello unico previsto a partire dal 2015 per i servizi di telecomunicazione e di trasmissione radiotelevisiva e per i servizi elettronici rappresenta una base di prova per la successiva estensione alla generalità degli scambi. Un ulteriore elemento di semplificazione è stato rinvenuto nel superamento delle barriere linguistiche,

---

<sup>71</sup> Sulla scelta fra applicazione nel Paese di origine o in quello di destinazione si veda CECAMORE L., *L'iva tra origine e destinazione.*, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006.

dovuto essenzialmente alla difficoltà e all'onerosità derivante dalla necessità di comprendere le norme iva degli altri Paesi e di adempiere agli oneri amministrativi in una lingua differente dalla propria. In tema di contrasto alle frodi iva, assumono poi notevole rilevanza le proposte in materia di modalità di riscossione dell'iva. Il sistema della scissione dei pagamenti è stato generalmente valutato in maniera negativa dagli operatori economici, principalmente a causa dell'impatto che potrebbe avere sul flusso di cassa delle imprese ( ciò è dovuto essenzialmente alle lungaggini nelle pratiche di rimborso ). Si intende però valutare, nei capitoli seguenti, l'eventuale applicazione dello strumento congiuntamente ad una riduzione dei tempi di rimborso dei crediti iva.

## CAPITOLO SECONDO

# Profili di coerenza del *reverse charge* con il meccanismo di funzionamento dell'imposta

SOMMARIO: 2.1 Premessa - 2.2 La soggettività passiva - 2.3 Il complesso meccanismo d'imposizione basato sull'obbligo di rivalsa del cedente - 2.4 ... e sulla detrazione riconosciuta ai soggetti passivi - 2.5 Il sistema di rimborso nazionale e comunitario dei crediti iva eccedenti.

### 2.1 PREMESSA

Il capitolo affronta l'impatto che un sistema generalizzato di inversione contabile può avere sulle caratteristiche fondamentali dell'imposta. In tal senso ci si sofferma, nel primo paragrafo, sul tema della soggettività passiva che nel caso dell'inversione contabile investe il cessionario dell'operazione; nei paragrafi successivi invece viene analizzato il sistema di detrazione e rivalsa, inquadrando i profili critici attuali e quelli invece emergenti dall'ipotesi di generalizzazione del *reverse charge*. Si pone l'accento, infine, sul processo di rimborso iva che, quale elemento suppletivo al diritto di deduzione, funziona come strumento atto ad assicurare la neutralità dell'imposta per gli operatori economici. Il capitolo punta, dunque, ad evidenziare le criticità esistenti nell'attuale modello e

ponendole quale premessa per le considerazioni che vengono in seguito fatte nel capitolo quarto sulla generalizzazione dello strumento.

## **2.2 LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA**

La soggettività passiva costituisce già da sé una peculiarità del sistema di imposizione sul valore aggiunto rispetto alle altre forme di tassazione previste<sup>72</sup>; come ben noto, la particolarità risiede nel collegamento che si stabilisce tra il presupposto d'imposta che genera l'obbligazione tributaria ed il soggetto passivo tenuto ad adempiervi. La tecnica impositiva scelta dal legislatore, rispetto alla finalità dell'imposta di colpire i consumi, ha comportato una scissione fra la figura del soggetto che è formalmente tenuto all'adempimento dell'obbligazione e colui che, invece, manifesta la propria capacità contributiva ponendo in essere il fatto generatore dell'imposta. Il soggetto passivo di diritto, che le norme individuano negli operatori economici, è di fatto estraneo alla capacità contributiva espressa che dà luogo all'imposizione, ma è semplicemente uno strumento utilizzato per trasferire l'imposta verso il consumatore finale che, pur non essendo formalmente nominato nella disciplina dell'iva, risulta essere il soggetto fisiologicamente inciso di fatto dal tributo. Già autorevole

---

<sup>72</sup> Un importante contributo in materia che evidenzia come è stato affrontato il tema sin dalla genesi del tributo è fornito da FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, Relazione presentata al Convegno <<IVA, imposta europea>>, Roma 21-23 giugno 1972.

dottrina, infatti, al momento di introduzione dell'iva nel nostro ordinamento, aveva giustamente osservato che

*“dal fatto che l'imposta sul valore aggiunto, pur se basata su una particolare tecnica di applicazione, è un'imposta generale sui consumi ed a pagamenti frazionati deriva la conseguenza che tutti i consumi dovrebbero essere colpiti dall'imposta e, di riflesso, tutti coloro i quali partecipano alla produzione o al commercio dei beni destinati al consumo dovrebbero costituire i termini o se volete i soggetti dei rapporti giuridici d'imposta agli effetti dell'I.V.A.”<sup>73</sup>.*

E' pertanto in virtù del ruolo che rivestono nel processo produttivo, per esigenze di cautela fiscale nella riscossione del tributo, che gli operatori economici diventano per legge il centro d'interessi a cui imputare gli obblighi fiscali che scaturiscono dall'applicazione dell'iva. La questione della soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto ha dunque rivestito, sino dalla sua genesi, una materia su cui è stato importante il contributo dato dalla dottrina. Il dibattito si è originariamente incentrato sulla figura giuridica a cui ricondurre i soggetti passivi iva ed è stato fortemente influenzato dalle tesi espresse in materia di presupposto del tributo<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> Così in CECAMORE L., *L'imprenditore come soggetto passivo d'imposta*, in Atti del convegno su Gli aspetti giuridici ed economici dell'iva, 1973.

<sup>74</sup> Il dibattito in dottrina sul presupposto dell'iva è stato ampio; i contributi dati possono essere generalmente ricondotti a tre teorie che fondano il presupposto d'imposta rispettivamente sul consumo, sulle operazioni imponibili e sugli atti di scambio nelle quali, di conseguenza, alla funzione dei soggetti passivi viene riconosciuta una differente *ratio* giustificatrice. Per approfondire sul tema si veda MAFFEZZONI F., *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, Relazione presentata alle <<Giornate di Diritto e Pratica Tributaria>> svoltesi a Genova il 17 e il 18 aprile 1970;

Di notevole interesse sono peraltro le questioni teoriche poste in merito all'ampiezza della soggettività passiva e al rapporto di solidarietà esistente tra le parti, sulle quali vanno ad incidere le norme che disciplinano il *reverse charge*<sup>75</sup>. Sull'ampiezza della nozione di soggetto passivo, l'estensione della soggettività tributaria rispetto a quella privatistica è stata oggetto di dibattito in dottrina<sup>76</sup>. Le norme che disciplinano l'inversione contabile sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi poste in essere da soggetti non residenti<sup>77</sup> incidono ulteriormente sulla nozione di soggetto passivo facendovi rientrare, oltre agli esercenti attività d'impresa, arti o professioni, anche gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui al quarto comma dell'art. 4 del d.P.R. 633/72 pure se agiscono al di

---

<sup>75</sup> Si vedano in merito GIORGI M., *Le <<simmetrie del sistema>> IVA in vigore dal 2010*, in *Corriere Tributario*, n. 1/2010; MASPES P., *<<Reverse Charge>> per operazioni effettuate da soggetti non stabiliti in Italia*, in *Corriere Tributario*, n. 13/2010 e CENTORE P., *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2010.

<sup>76</sup> Alla teoria della soggettività tributaria, che non fa coincidere quest'ultima con quella privatistica riconoscendo la capacità di essere soggetti passivi d'imposta anche "*ad unioni di persone o a complessi di beni sforniti, secondo il diritto privato, di capacità giuridica*", si contrappone un'altra autorevole dottrina che, invece, fa coincidere le due soggettività. Così in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2008. In esso l'Autore, pur riconoscendo ancora aperto il dibattito al riguardo in dottrina, aderisce alla soluzione monistica ritenendo che "*l'attribuzione di una autonoma soggettività ad organizzazioni di persone e di beni che non siano soggetti di diritto privato costituisce un mero artificio verbale. Infatti i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria restano comunque quei soggetti che, in quanto titolari di beni assoggettabili ad esecuzione, rispondono del pagamento del debito d'imposta*". Sempre sul presupposto soggettivo in ambito iva si veda anche RICCA F., *Il presupposto soggettivo nella rifusione della direttiva IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 10/2007.

<sup>77</sup> L'art 7-ter, comma 2, dispone che "*ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:*

a) *i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;*

b) *gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;*

c) *gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini IVA.*

fuori delle attività commerciali o agricole, nonché gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni non soggetti passivi identificati ai fini iva. L'ampliamento della definizione di soggetto passivo è, però, circoscritta esclusivamente ai fini della determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, rivestendo pertanto carattere speciale<sup>78</sup>. Ne consegue che ad oggi ci troviamo di fronte ad una nozione generale di soggetto passivo d'imposta che risulta più ampia ai fini della determinazione del luogo di effettuazione di una prestazione di servizi. Tale aspetto ci pone nell'ottica di capire quanto sia importante qualificare correttamente l'operazione come cessione di beni o prestazioni di servizi<sup>79</sup>, anche al fine di identificare correttamente la controparte come soggetto passivo.

Nel sistema duale introdotto, dove le operazioni B2B si fondano sulla simmetria non imponibilità-imponibilità, la qualificazione della controparte come soggetto passivo ai fini iva diventa un presupposto indispensabile ai fini della corretta applicazione delle norme. In tale ambito, tuttavia, sono molti gli aspetti che possono generare incertezza fra gli operatori economici; innanzitutto, vi è l'esigenza di individuare quando la controparte agisce in veste di soggetto passivo e quando invece quale consumatore finale, con il rischio per l'acquirente di non vedersi riconoscere la detrazione corrispondente o per il cedente che dovesse

---

<sup>78</sup> Sul tema si veda RICCA F., *Obbligo del <<reverse charge>> esteso a tutti gli acquisti da soggetti esteri*, in *Corriere Tributario* n. 1/2010.

<sup>79</sup> Si rimanda al riguardo a quanto già precedentemente espresso in tema di territorialità delle prestazioni di servizi transnazionali.

applicare il *reverse charge* di vedersi poi addebitare dal proprio Stato l'iva che avrebbe dovuto riscuotere in via di rivalsa. Se per le persone giuridiche la questione sembra ormai pacificamente risolta introducendo la presunzione che tutti gli acquisti siano sempre ritenuti effettuati nell'esercizio della propria attività, per le persone fisiche non può dirsi altrettanto. Tuttavia, se si dovesse richiedere al fornitore di effettuare ulteriori attività oltre ad un controllo sull'effettiva esistenza della partita IVA fornita dall'acquirente, il regime comporterebbe notevoli difficoltà ogni volta che si dovessero realizzare operazioni nei confronti di soggetti passivi con la natura di persone fisiche.

Un'ulteriore questione che emerge in tema di soggettività passiva riguarda il ruolo che la stabile organizzazione assume nelle operazioni transnazionali effettuate dalla propria casa madre con soggetti residenti nello Stato in cui essa è stabilita. Se l'art. 192 della Direttiva IVA contiene un effetto più lieve del principio della forza di attrazione, permane un'incertezza con riguardo all'eventuale intervento della stabile organizzazione e, quindi, all'applicazione o meno del meccanismo del *reverse charge*. La questione è stata finora affrontata da soli quattro Paesi membri, peraltro pervenendo a soluzioni differenti. Mentre la Francia ed il Belgio, considerano che operi la forza attrattiva della stabile organizzazione anche solo se la stessa prende parte alla fase di negoziazione del contratto, per la Germania ed il Regno Unito invece, è necessario che l'intervento della stabile organizzazione risulti predominante

rispetto a quello della casa madre. La questione, pertanto, si presenta problematica in quanto la mancanza di una interpretazione univoca dell'art. 192 da parte degli Stati Membri può portare gli operatori economici a commettere errori circa l'individuazione del soggetto obbligato al pagamento dell'iva<sup>80</sup>.

### **2.3 IL COMPLESSO MECCANISMO D'IMPOSIZIONE BASATO SULL'OBBLIGO DI RIVALSA DEL CEDENTE**

L'istituto della rivalsa è generalmente ravvisabile, all'interno dell'ordinamento tributario, nell'ambito delle norme che disciplinano la sostituzione d'imposta e nello specifico nell'art. 64 del d.P.R. 600/73 che dispone: *“colui che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili, e anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso”*. Possiamo, quindi, qualificare la rivalsa come un rapporto di credito, di tipo privatistico<sup>81</sup>, esistente tra un soggetto passivo di diritto, cui la legge ricollega l'onere di adempiere l'obbligazione tributaria, e colui che, soggetto passivo di

---

<sup>80</sup> La questione è trattata approfonditamente in SCHILLING P. AND HOGAN D., *Intervention – A Problematic New Concept in EU VAT law*, in *International Vat Monitor*, Maj/June 2010.

<sup>81</sup> In realtà la posizione della dottrina in materia non è unanime. Secondo parte della dottrina, infatti, la rivalsa è un istituto pubblicistico idoneo ad incidere sulla soggettività passiva del tributo; secondo altra parte, invece, il rapporto in questione è di tipo privatistico. Sul tema, al riguardo, si veda PEVERINI L., *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Rivista di Diritto Tributario* n. 5/2011. Non approfondendo in questa sede gli elementi della questione, ci limitiamo a definire in generale privatistico il rapporto di rivalsa esclusivamente con l'accezione di rapporto ove lo Stato è assente in qualità di controparte.

fatto, realizza invece il presupposto d'imposta da cui sorge l'obbligazione tributaria in questione. Tale istituto assume notevole rilievo nell'ambito della disciplina di imposizione sul valore aggiunto in quanto, applicato congiuntamente al rispettivo diritto di detrazione, consente la traslazione dell'onere impositivo fino all'ultimo stadio della catena produttiva, realizzando di fatto lo scopo dell'imposta di tassazione del consumo. Tuttavia da un punto di vista formale, pur essendo innegabile la funzione fondamentale che svolge all'interno di tale meccanismo impositivo, le direttive comunitarie non disciplinano espressamente l'istituto, potendolo invece desumere implicitamente dal disposto degli artt. 168 e 226 della direttiva 2006/112/CE: il primo, infatti, ricollega la nascita del diritto di deduzione all'ammontare che viene pagato alla controparte a titolo d'imposta; il secondo articolo, invece, impone l'obbligo di indicare in fattura l'imposta maturata sulla cessione o prestazione. E' da notare inoltre che, anche nelle norme con cui successivamente ha disciplinato il meccanismo dell'inversione contabile, il legislatore comunitario ha comunque dato rilievo all'addebito in fattura dell'imposta prevedendo, a carico del cessionario o committente, l'obbligo a seconda dei casi di integrare la fattura emessa dalla controparte o di redigere apposita autofattura; tutto ciò nonostante l'attuale meccanismo di *reverse charge* non abbia, in generale, una manifestazione finanziaria ma si sostanzia invece in una partita di giro che compensa l'imposta dovuta con il rispettivo diritto di credito maturato.

La disciplina nazionale dell'imposta sul valore aggiunto, invece, a differenza di quella comunitaria, prevede espressamente l'istituto della rivalsa all'art 18 del d.P.R. 633/72 che dispone quanto segue:

*“Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.*

*Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27.*

*La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai nn. 4) e 5) del secondo comma dell'articolo 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3.*

*E' nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti.*

*Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli articoli 2758 e 2772 del codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'articolo 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto”.*

Con l'articolo di legge in questione, il legislatore nazionale sembra attribuire notevole importanza all'istituto

della rivalsa nel complesso meccanismo di applicazione del tributo anche in considerazione, secondo il disposto del quarto comma, della natura obbligatoria della stessa.

Secondo autorevole dottrina<sup>82</sup>, considerato il ruolo sicuramente non secondario che il rapporto di rivalsa riveste nell'applicazione dell'iva, esso travalicherebbe l'ambito dei rapporti privatistici di diritto civile, assumendo natura tributaria in virtù della sua attitudine a trasferire l'onere d'imposta dal soggetto passivo di diritto a quello di fatto. Il percorso logico seguito per l'identificazione della natura tributaria o privatistica della rivalsa si fonda sulla rispondenza delle norme che regolano il tributo alla *ratio* che lo sottende: in questo senso, considerando la *ratio* unitaria dell'imposta sul valore aggiunto identificabile nel reperimento di risorse finanziarie secondo un principio di capacità contributiva espresso dal consumo, le norme che disciplinano la rivalsa sono pienamente corrispondenti ad essa<sup>83</sup>. Da qui, andando tali norme ad integrare il sistema normativo del tributo, dovrebbero rientrare nell'ambito della sfera tributaria non solo i rapporti tra soggetti passivi ed

---

<sup>82</sup> Si veda Gallo F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Tipografia Editrice Cavour, Roma 1974. Qui l'Autore sottolinea come la deduzione e la rivalsa siano "i veri elementi caratterizzanti il meccanismo dell'IVA facendone un'imposta sul valore aggiunto e differenziandola così dalle imposte sul prodotto lordo".

<sup>83</sup> Concorda con tale opinione anche Salvini L., *Rivalsa nel diritto tributario* in Digesto delle Discipline Privatistiche, sezione commerciale, XIII pag. 30 ss., in cui l'Autore osserva come la rivalsa sia lo strumento con cui il cedente pone a carico del cessionario l'ammontare dell'imposta dovuta, assicurando che l'onere economico si trasferisca al soggetto che effettivamente realizza il presupposto del tributo. Si veda al riguardo anche GIORGI M. (2009), *La giurisdizione sulle controversie tra cliente e fornitore in tema di iva*, in Corriere tributario, n. 17 del 2009, in cui l'Autore evidenzia come la questione abbia prodotto incertezza nella giurisprudenza della Suprema Corte. L'Autore peraltro sostiene, conformemente alla posizione prevalente in dottrina, che "la giurisdizione del giudice ordinario dovrebbe sussistere soltanto per le controversie che non interessano l'Autorità fiscale".

ente impositore ma anche quei rapporti tra soggetti “*implicati nell'attuazione dei singoli tributi*”. La questione assume notevole rilevanza nell'ipotesi di recupero da parte di un soggetto passivo dell'iva indebitamente pagata in seguito ad erroneo inserimento in fattura<sup>84</sup>. La posizione della giurisprudenza a tal riguardo però si discosta notevolmente dalla posizione assunta dalla dottrina: la Corte di Cassazione, infatti, ha risolto negativamente la questione della legittimazione del cessionario a ripetere l'ammontare dell'iva indebitamente pagata direttamente nei confronti dell'Erario. Con la sentenza della Cassazione civile del 22 aprile 2003, n. 6419, i giudici di legittimità hanno asserito che, dall'esame congiunto degli artt. 17 e 18 del d.P.R. 633/72, va desunta l'esistenza di tre distinti rapporti giuridici, fra loro indipendenti. Di natura tributaria vanno sicuramente considerati sia il rapporto intercorrente fra il cedente dell'operazione e l'Amministrazione Finanziaria relativo al pagamento dell'imposta sia il rapporto fra il cessionario e l'Erario concernente l'esercizio del diritto di deduzione. Il terzo rapporto si stabilisce invece tra il cedente ed il cessionario e riguarda l'addebito dell'imposta in fattura a titolo di rivalsa; qui la Corte riconosce l'estraneità dell'Amministrazione Finanziaria a tale rapporto facendone discendere la conseguenza che, in caso di ripetizione di quanto versato a titolo di rivalsa, il cessionario può promuovere un'azione esclusivamente nei confronti del

---

<sup>84</sup> Per approfondire la questione si veda SALVINI L., *La rivalsa e i rapporti interni nell'iva*, in BASILAVECCHIA M. E TABET G., a cura di, *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo, 22 e 23 novembre 2007, GEDIT Edizioni, marzo 2009.

cedente dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 2033 del codice civile. Escludendo il ricorso alle Commissioni tributarie, pertanto, i giudici negano la natura tributaria del rapporto considerando irrilevante la funzione dell'istituto nella traslazione dell'onere economico verso il consumatore finale. Tale sentenza, tuttavia, è stata oggetto di rilievi critici da chi ritiene che non sia stato attribuito il giusto peso all'istituto nell'ambito del meccanismo dell'imposta e nel perseguimento del principio di ripartizione del carico fiscale conformemente a quanto costituzionalmente stabilito nell'art. 53 della Costituzione<sup>85</sup>.

Sull'argomento, anche se a distanza di tempo, si è pronunciata anche la Corte di Giustizia europea: nella sentenza Reemtsma<sup>86</sup>, all'operatore comunitario che ha indebitamente pagato alla controparte italiana l'iva addebitatagli in fattura ma non dovuta per difetto del requisito di territorialità, la Corte non ha riconosciuto il diritto di agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, riconoscendogli invece di potere esclusivamente esperire, secondo gli ordinari rimedi civilistici, l'azione di ripetizione di indebito oggettivo nei confronti della controparte. La decisione viene motivata con l'impossibilità di utilizzare gli articoli 2 e 5 dell'ottava direttiva come base giuridica per il diritto al rimborso all'iva

---

<sup>85</sup> Così in DI BELLA A., *Rivalsa Iva: alcune osservazioni in tema di giurisdizione*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 5/2004. Qui l'Autore afferma che *"appare invece evidente l'accessorietà dell'istituto in esame rispetto all'obbligazione tributaria e non può quindi esserne negata l'essenza tributaria"*. Sul tema si veda anche BASILAVECCHIA M., *In tema di recupero dell'iva non dovuta*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 2/2004.

<sup>86</sup> Sentenza 15 marzo 2007 in causa C-35/05, Reemtsma Cigaretten Fabriken GmbH.

indebitamente pagata, che viene ancorato ai presupposti previsti per la detrazione e, quindi, escludendolo in caso di sovrapproduzione. Da ciò fanno discendere anche il riconoscimento della legittimazione al rimborso esclusivamente in capo al cedente o prestatore.

Tuttavia, a salvaguardia del principio di neutralità dell'imposta, i giudici sembrano ammettere un'azione diretta nei confronti dell'Ente impositore nel caso in cui, con i rimedi civilistici ordinariamente previsti dallo Stato, l'effettiva ripetizione dell'indebito risulti oggettivamente impossibile oppure sproporzionalmente onerosa. Che cosa si debba poi intendere per oggettiva impossibilità e sproporzionalità dell'onere non è stato però chiarito: se nel primo caso, pur ritenendo configurabile esclusivamente la fattispecie di insolvenza del cedente, emergono ampi dubbi relativi all'accertamento dell'insolvenza, nel secondo caso sono ancora maggiori le perplessità sulle situazioni che vi possono essere ricomprese. Se ragionevolmente si prende come parametro di riferimento l'applicazione dell'art. 6 della Convenzione europea per i diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, l'infelice situazione italiana della giustizia civile in cui sarebbe fisiologicamente troppo onerosa ogni azione promossa dinanzi al giudice ordinario, renderebbe di norma esperibile l'azione di ripetizione nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup>La questione viene approfonditamente trattata in GREGGI M., *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 10/2007.

La generalizzazione del meccanismo di inversione contabile, come si può facilmente desumere dalla su esposta disamina della rivalsa, va ad incidere profondamente sull'istituto in questione e sui rapporti fra i soggetti attori del meccanismo impositivo dell'iva. Lo spostamento in capo al cessionario o committente degli obblighi di fatturazione, calcolo e versamento dell'imposta si traduce praticamente nella sottrazione dell'obbligo di rivalsa in capo al cedente o prestatore. In tale contesto, il rapporto di stampo privatistico esistente tra le due controparti dell'operazione non assumerebbe più rilievo ai fini del meccanismo impositivo<sup>88</sup>, mentre gli altri due rapporti di natura tributaria riguardanti l'obbligo di versamento dell'imposta e il sorgere del diritto di detrazione, verrebbero congiunti in capo ad un unico soggetto, il cessionario o committente. Nella generalità dei casi, venendo meno la manifestazione finanziaria dell'operazione, per effetto della compensazione fra l'imposta dovuta e la detrazione maturata, non rileva più la questione dei rimborsi d'imposta indebitamente applicata; essa potrebbe emergere esclusivamente nei casi in cui la detrazione, non essendo integrale, genera un effettivo versamento d'imposta da parte del soggetto passivo. In tali casi, però, essendosi i rapporti congiunti in capo al medesimo soggetto, dovrebbe riconoscersi la natura tributaria dell'azione di rimborso dell'iva indebitamente versata, proponibile direttamente nei confronti dell'Ente impositore dinanzi le Commissioni tributarie. Possiamo dunque

---

<sup>88</sup> Il rapporto in questione assumerebbe rilievo esclusivamente ai fini del controllo sull'eventuale inesistenza oggettiva dell'operazione.

concludere che, in riferimento all'istituto della rivalsa, l'estensione generalizzata del *reverse charge* consentirebbe di superare la questione delle azioni di rimborso dirette nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria per il recupero dell'iva indebitamente versata, con beneficio sia per la neutralità dell'imposta che per la maggiore certezza giuridica nei confronti degli operatori economici.

#### **2.4 ... E SULLA DETRAZIONE RICONOSCIUTA AI SOGGETTI PASSIVI**

Il diritto di deduzione rappresenta, nel complesso meccanismo impositivo dell'iva, il caposaldo mediante il quale viene assicurata la neutralità del tributo nei confronti dei soggetti passivi operanti nella fase intermedia della catena produttiva mediante la traslazione in avanti dell'imposta fino al consumatore finale<sup>89</sup>. Esso attualmente si lega ed opera in congiunzione all'istituto della rivalsa riconosciuta al cedente dell'operazione.

Dall'analisi della normativa, come originariamente disciplinata nella II Direttiva<sup>90</sup>, emergono le caratteristiche fondamentali dell'istituto, che sono identificabili nella:

- a) Deducibilità fondata sul sistema imposta da imposta: il legislatore comunitario ha optato per tale meccanismo anche se dai lavori iniziali si era

---

<sup>89</sup> Per una trattazione generale del diritto di detrazione si veda FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM 2000.

<sup>90</sup> Tali principi hanno successivamente trovato riscontro anche nella disciplina contenuta nella sesta direttiva e, successivamente, nella direttiva rifusa 2006/112/CE.

ipotizzata l'applicazione del sistema di deduzione base da base<sup>91</sup>; tale metodo presenta l'evidente vantaggio di consentire al legislatore la possibilità di prevedere esenzioni a favore di determinati soggetti passivi.

- b) Integralità della deduzione sul prezzo intero dei propri acquisti, per assicurare il più elevato livello possibile di neutralità dell'imposta.
- c) Globalità: la deduzione è effettuata per periodi d'imposta e non per singola operazione.
- d) Immediatezza: questa è forse la caratteristica più importante che caratterizza l'istituto della deduzione. Il legislatore comunitario ha optato per tale scelta in modo da favorire i soggetti passivi sgravandoli dall'onere di dover sopportare il tributo assolto sui beni d'investimento, sempre nell'ottica di rendere il più possibile neutrale l'iva per gli operatori economici. In alternativa, si sarebbe potuto applicare il metodo del *pro-rata temporis*, secondo cui la deduzione dell'imposta avviene in base alle quote di ammortamento, solo per la percentuale di utilizzo del bene.

Posta la natura ontologicamente neutrale del tributo per i soggetti passivi individuati dalla stessa, il diritto di deduzione assume di conseguenza una funzione essenziale ai fini del raggiungimento delle finalità perseguite, tanto che

---

<sup>91</sup> Il Rapporto Neumark aveva delineato le caratteristiche di un'imposta sui consumi, prevedendo l'applicazione della deduzione secondo il metodo base da base.

gli Stati membri possono limitarlo solo laddove la direttiva lo consenta espressamente<sup>92</sup>.

La norma comunitaria stabilisce, infatti, la nascita del diritto di deduzione contestualmente all'esigibilità dell'imposta<sup>93</sup>, stabilendo una correlazione fra i due che consente di collegare la deduzione al fatto generatore del tributo, definito nel paragrafo successivo dell'articolo in esame<sup>94</sup>. L'immediatezza dell'istituto, che nella precedente disciplina era espressamente disposta in una specifica norma<sup>95</sup>, ora è desumibile dalla lettura congiunta dell'art. 17, par. 1 e dell'art. 18, par. 2 che riprende sostanzialmente la vecchia disciplina sulle modalità di esercizio del diritto ad eccezione del riferimento alle deduzioni immediate. Il principio della deducibilità immediata è dunque considerato l'elemento essenziale che distingue l'iva dalle altre imposte cumulative a cascata, permettendo di salvaguardare la neutralità dell'imposta evitando la duplicazione del tributo in capo ai soggetti passivi. La disciplina nazionale, solo in parte conforme a quanto stabilito in sede comunitaria sulla deduzione dell'imposta, ha trasposto la disciplina della detrazione nell'art. 19 del d.P.R. 633/72 stabilendo in via

---

<sup>92</sup> Così si è pronunciata la Corte di Giustizia europea in numerose cause: n. 15/81, n. 268/83, n. 165/86, n. 123/87, n. 330/87. Si veda SALVINI L., *La detrazione iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/1998.

<sup>93</sup> L'art. 17 della sesta direttiva, oggi art. 168 della direttiva 2006/112/CE, stabilisce che il diritto di deduzione nasce "quando l'imposta deducibile diventa esigibile".

<sup>94</sup> In SALVINI L., *La detrazione iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/1998. L'Autore evidenzia come la norma distingua tra fatto generatore del tributo ed esigibilità, intendendo il primo come "fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta" ed il secondo invece come "diritto che l'erario può far valere a norma di legge".

<sup>95</sup> La II Direttiva stabiliva il principio della deduzione immediata nell'art. 11 par. 3.

generale la contestualità fra detrazione, momento di effettuazione dell'operazione e fatto generatore dell'imposta<sup>96</sup>.

La necessità di assicurare immediatamente il riconoscimento del diritto di deduzione trascende, sia nell'ordinamento comunitario che in quello nazionale, anche l'esigenza della corretta applicazione dell'integralità del tributo: infatti, pur riconoscendo la legittimità della deduzione in base all'inerenza con l'attività d'impresa e all'impiego dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad imposta, il sistema prevede il riconoscimento dell'immediatezza della deduzione e successivamente l'eventuale applicazione di correttivi in caso di mancato riconoscimento integrale del diritto<sup>97</sup>.

La normativa nazionale, tuttavia, si discosta fortemente da quella comunitaria nel momento in cui occorre verificare l'inerenza dell'operazione all'attività economica esercitata. L'art. 19 del d.P.R. 633/72 riconosce, infatti, il diritto di detrazione al complesso di beni e servizi riferibili all'esercizio di attività soggetta ad imposta sulla base del semplice fatto dell'acquisto, ampliando quindi il concetto di inerenza rispetto a quello adottato invece in sede

---

<sup>96</sup> In merito si vedano anche MICELI R., *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2008 e BASILAVECCHIA M., *Detrazione IVA, inerenza <<rinforzata>> e diritto comunitario*, in *Corriere Tributario*, n. 18/2010.

<sup>97</sup> In SALVINI L. *La detrazione iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/1998. L'Autore sottolinea come l'istituto della rettifica della detrazione nasca principalmente in funzione complementare alla deduzione immediata dell'imposta assolta, per assicurare in ogni caso la corretta applicazione del principio di integralità. L'Autore, poi, si sofferma anche sulla considerazione che il principio della deduzione immediata assolva proprio la funzione di neutralizzare l'effetto dell'imposta sui soggetti passivi, senza per questo rinunciare al principio dell'applicazione della reale deduzione spettante.

comunitaria. In tale sede è stato previsto che il diritto di deduzione spetta <nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta>; in realtà tale approccio risulta concettualmente più corretto, in considerazione della natura del tributo che richiederebbe la deducibilità solo sugli acquisti che vengono incamerati nei prodotti e servizi ceduti giungendo così allo stadio successivo della catena produttiva. L'ampio concetto di inerenza previsto dal legislatore nazionale, invece, consente di usufruire della detrazione anche per quei beni che di fatto non rientrano nel ciclo produttivo ma che costituiscono un consumo finale del soggetto passivo. Tale differenza pone un problema di conformità della normativa nazionale con quella comunitaria e, in caso negativo, l'eventuale diretta applicabilità della disposizione comunitaria. Posto che la norma nazionale è più favorevole al contribuente, difficilmente un soggetto passivo avrebbe interesse a sollevare la questione di legittimità dinanzi la Corte Costituzionale; piuttosto, considerando che le maggiori detrazioni riconosciute dallo Stato vanno a ridurre l'ammontare dell'imposta riscossa e che l'imposta sul valore aggiunto costituisce una delle entrate proprie del bilancio comunitario, avrebbe potuto ipotizzarsi l'esistenza di un interesse a sollevare la questione in tale sede<sup>98</sup>. Anche l'ipotesi della diretta applicabilità della norma comunitaria sembra doversi risolvere negativamente laddove stabilisce

---

<sup>98</sup> Si deve considerare che l'entrata in vigore della disciplina nazionale dell'iva contenuta nel d.P.R. 633/72 è decisamente anteriore rispetto all'introduzione del sistema delle risorse proprie del bilancio comunitario.

regole più restrittive di quelle nazionali<sup>99</sup>.

In ultimo, va anche sottolineato come il diritto di deduzione venga strettamente ancorato da parte del legislatore, sia comunitario che nazionale, alla fatturazione. Il riferimento normativo è al disposto dell'art. 18 della sesta direttiva oggi trasposto nell'art. 178 della Direttiva 2006/112/CE, mentre sul piano nazionale rileva il combinato disposto degli art. 21 e 19 del d.P.R. 633/72; in entrambe le norme la fattura viene considerata un elemento imprescindibile per il riconoscimento del diritto; la disciplina nazionale si discosta solo per la previsione dell'ulteriore requisito della registrazione della fattura ai fini dell'utilizzo della deduzione, a norma dell'art. 25 del medesimo decreto. Essendo l'oggetto del diritto esclusivamente l'imposta effettivamente dovuta, la deduzione deve essere riconosciuta indipendentemente da quanto riportato in fattura solo sull'importo dovuto. Pertanto, la fattura viene ad assumere il ruolo di strumento necessario ma non sufficiente al fine di giustificare l'utilizzo del diritto in questione. In tal senso si è espressa anche la Corte di Giustizia europea nella causa *Genius Holding*<sup>100</sup>, stabilendo il principio che la semplice presenza della fattura non sia sufficiente al riconoscimento della deduzione, essendo bensì necessario il fatto che l'operazione venga effettivamente realizzata. Nello stesso modo si è espressa anche la sezione Tributaria della Corte di Cassazione civile nella sentenza del 29 settembre 2006, n.

---

<sup>99</sup> La questione è ben approfondita in SALVINI L., *La detrazione iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/1998.

<sup>100</sup> Sentenza del 13 dicembre 1989, relativa al procedimento C-342/87

21233 che, in conformità con la precedente giurisprudenza della Corte, ha stabilito l'indetraibilità dell'imposta inerente ad operazioni che non avessero ottemperato agli obblighi previsti nel d.P.R. 633/72, riconoscendo alla fattura il compito fondamentale di garantire la riscossione dell'imposta e di consentire il controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria<sup>101</sup>.

## **2.5 IL SISTEMA DI RIMBORSO NAZIONALE E COMUNITARIO DEI CREDITI IVA ECCEDENTI**

Accanto all'esercizio del diritto di detrazione si pongono le norme che disciplinano le richieste di rimborso, in quanto entrambi gli strumenti sono finalizzati al recupero da parte del contribuente delle eccedenze d'imposta versate e, quindi, al conseguimento del principio di neutralità posto a fondamento dell'imposta. La disciplina comunitaria ha sostanzialmente lasciato liberi gli Stati membri di determinare le modalità di restituzione delle somme detraibili eccedenti.

La disciplina nazionale sulle richieste di rimborso da parte di soggetti passivi è rinvenibile nel d.P.R. 633/72 e specificatamente agli artt. 30 per il rimborso delle eccedenze e 38-bis sull'esecuzione delle richieste, a cui il legislatore italiano, con il D.Lgs. n. 18/2010 emanato in attuazione della Direttiva 2008/9/CE, ha aggiunto gli artt. 38-bis 1 per i rimborsi che i soggetti passivi nazionali possono richiedere

---

<sup>101</sup> Per approfondire la questione si veda D'Alfonso F., *Nessuna detrazione Iva senza la fattura*, in D&G n. 40/2006.

sulle imposte versate in altri Stati membri e 38-bis 2, infine, per le richieste provenienti da soggetti passivi comunitari sulle imposte assolute in Italia, nonché modificato l'art. 38-ter sui rimborsi ai soggetti stabiliti in Stati terzi extra-UE. L'art. 30 stabilisce le condizioni tassative entro cui richiedere le eccedenze a rimborso, essendo di regola previsto il recupero di tali somme mediante la detrazione dell'imposta. L'art. 38-bis stabilisce infatti che le eccedenze di cui all'art. 30 possono essere richieste *“in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione prestando, contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, [...] o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione”*. Nel rispetto delle condizioni fissate al secondo comma dell'art. 38-bis, le richieste di rimborso possono essere presentate anche in relazione a periodi infrannuali. Tali richieste possono riguardare però solo i primi tre trimestri dell'anno essendo previsto che il quarto trimestre possa essere oggetto di rimborso solo in sede di dichiarazione annuale.

La possibilità di chiedere rimborsi sia annuali che infrannuali è subordinata al possesso di almeno uno dei requisiti stabiliti all'art. 30, quali:

- Aliquota media su operazioni passive maggiore di quella sulle operazioni attive;
- Operazioni non imponibili superiori al 25%;
- Acquisti e importazioni su beni ammortizzabili superino i 2/3 del valore totale di acquisti e importazioni;
- Identificazione diretta o tramite rappresentante fiscale del soggetto passivo non residente.

La richiesta va presentata esclusivamente in forma telematica e con apposito modello predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

La disciplina dei rimborsi rappresenta ad oggi una modalità suppletiva di restituzione delle eccedenze di imposta versate, rispetto alla modalità generalmente prevista di detrazione sull'iva dovuta nelle successive dichiarazioni. Il legislatore italiano, già cosciente, in sede di introduzione del *reverse charge* in campo edilizio, della possibilità che sorgesse per determinati soggetti una strutturale posizione creditoria nei confronti del Fisco, con la Finanziaria 2007 ha previsto per tali categorie di soggetti<sup>102</sup> il riconoscimento di un diritto al rimborso in via prioritaria sui crediti iva maturati entro 3 mesi dalla richiesta di rimborso.

---

<sup>102</sup> Il Decreto Ministeriale 22 marzo 2007, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2007 ha individuato come beneficiari della procedura prioritaria di rimborso i soggetti che effettuano in modo prevalente prestazioni di subappalto nel campo dell'edilizia in regime di *reverse charge*, se soddisfacenti determinati requisiti.

La novità principale della nuova normativa sui rimborsi contenuta nella Direttiva 2008/9/CE risiede nella responsabilizzazione degli Stati membri in merito al rispetto di tempi congrui di rimborso delle eccedenze di crediti iva maturati da soggetti stabiliti in altri Stati membri: la disciplina, infatti, introduce l'obbligo di corresponsione degli interessi in caso di pagamento tardivo del rimborso. Notevoli semplificazioni sono state introdotte con le nuove norme sulle eccedenze ascrivibili alle operazioni intracomunitarie: innanzitutto la richiesta viene presentata alle autorità competenti del proprio Stato di stabilimento che successivamente provvedono ad inoltrarle alle autorità dello Stato membro competente per il rimborso; non di minore importanza ai fini della semplificazione per i soggetti passivi è anche l'inoltro telematico della richiesta tramite portale elettronico appositamente predisposto dai singoli Stati. Le nuove norme pertanto introducono l'immediata semplificazione delle domande di rimborso, presentabili nella propria lingua alle amministrazioni finanziarie nazionali. Tuttavia, la disciplina introdotta non è priva di criticità; il primo elemento che sovrviene riguarda la soggezione delle richieste di rimborso a controlli di detraibilità in entrambi gli Stati. Un primo controllo avviene nello Stato di stabilimento dei soggetti, in cui opera un criterio di indetraibilità soggettiva secondo cui non sono inoltrabili agli Stati membri competenti per il rimborso le richieste provenienti da operatori che abbiano *“effettuato unicamente operazioni esente o non soggette che non danno diritto alla detrazione*

*dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e seguenti*". La medesima istanza è altresì ammissibile, secondo un principio di indetraibilità oggettiva, solo se le norme dello Stato di rimborso, indipendentemente da quanto stabilito invece nello Stato di stabilimento, ne consentono la detrazione e, quindi, il rimborso. Nel caso di compresenza inoltre fra operazioni che attribuiscono il diritto di deduzione e altre indeducibili, si applicano le regole del pro-rata proprie dello Stato di stabilimento del soggetto passivo.

A tali disposizioni, si aggiungono le norme che disciplinano i rimborsi dei soggetti comunitari in presenza di una stabile organizzazione sul territorio nazionale. Qui la normativa italiana adotta il principio dell'assorbimento *tout court* da parte della stabile organizzazione della rappresentanza fiscale della casa madre. Se anche il legislatore nazionale è intervenuto sulla materia per conformarsi alla pronuncia della Corte di Giustizia europea che aveva dichiarato illegittima la prassi secondo cui in presenza di una stabile organizzazione fosse obbligatoria la procedura dell'allora art. 38-ter, sembrerebbe travalicare il disposto della sentenza comunitaria nel momento in cui prevede l'assorbimento del credito iva per mezzo della stabile organizzazione non come una semplificazione ma piuttosto come un obbligo.

Pur essendo ancora presenti una serie di criticità, si può comunque desumere dalle norme evidenziate in tema di crediti iva eccedenti, un indirizzo del legislatore verso la semplificazione e la riduzione dei tempi per il rimborso delle

somme, ponendo sempre però particolare riguardo all'esigenza di verificare l'effettiva esistenza del credito. In questo senso, l'introduzione di strumenti di riscossione dell'imposta che possano semplificare i controlli dell'amministrazione finanziaria dovrebbero contemporaneamente tradursi anche nell'ulteriore riduzione dei tempi di rimborso.

## CAPITOLO TERZO

# Il sistema delle frodi IVA

SOMMARIO: 3.1 Premessa - 3.2 Inquadramento europeo del fenomeno - 3.3 La base giuridica dell'azione comunitaria - *3.3.1 La Convenzione PIF* - 3.4 Le frodi iva - *3.4.1 La frode carosello* - *3.4.2 La figura del 'missing trader'* - *3.4.3 L'evoluzione del fenomeno fraudolento* - 3.5 L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di frodi iva e la posizione della Corte di Cassazione.

### **3.1 Premessa**

Considerando che l'ipotesi di generalizzazione del *reverse charge* viene valutata al fine di introdurre un efficace strumento di contrasto alle frodi iva, il presente capitolo intende fornire un quadro generale della dimensione del fenomeno fraudolento, circoscrivendolo innanzitutto nella sua dimensione geografica e quantitativa. Vengono successivamente evidenziate le caratteristiche proprie del fenomeno e l'evoluzione che recentemente esso ha vissuto in nuovi mercati. Il capitolo si conclude evidenziando le pronunce giurisprudenziali in materia, dalle quali le eventuali modifiche del sistema che verranno valutate nel

successivo capitolo possano recepire i principi stabiliti dai giudici in materia.

### 3.2 Inquadramento europeo del fenomeno

L'imposta sul valore aggiunto rappresenta una delle principali fonti di entrata dei vari Paesi europei<sup>103</sup>; negli ultimi anni tuttavia l'Unione europea si è scoperta sempre più vulnerabile a fenomeni fraudolenti che hanno agito sul lato dell'effettiva riscossione del tributo<sup>104</sup>. Si stima attualmente che le frodi iva organizzate, nel complesso dei 27 Paesi europei, ammontino ad un valore compreso fra i 20 ed i 35 miliardi di euro annui<sup>105</sup>. Diversi tentativi sono stati fatti per stimare le perdite di gettito iva subite nei singoli Stati membri. Lo studio effettuato da Reckon e pubblicato dalla Commissione europea stima un *gap* fra l'iva teoricamente incamerabile e quella effettivamente incassata compreso fra i 90 e i 113 miliardi di euro nel periodo 2000-2006. Esso stima che in alcuni Paesi europei tale *gap* possa addirittura superare il 20% delle entrate iva: in Italia infatti ha stimato un *gap* del 22%, ossia una perdita di circa 26

---

<sup>103</sup> Secondo uno studio OCSE nel 2008 le entrate iva rappresentavano il 21,4% del gettito fiscale degli Stati membri, comprensivo dei contributi previdenziali. L'imposta sul valore aggiunto sempre nel 2008 è arrivata a costituire il 7,8% del PNL degli Stati membri, con un aumento di quasi il 13,5% rispetto al 1995. Tali dati sono stati resi noti dalla Commissione europea nel Libro Verde sul futuro dell'iva. In merito alla dimensione del fenomeno si veda anche MAZZILLO L., *Vincoli e modelli europei nell'azione di contrasto dell'evasione dell'iva in Italia*, in *La finanza pubblica italiana/Rapporto 2006*, a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi.

<sup>104</sup> Sulla natura di evasione da riscossione delle frodi iva si veda STEVANATO D. E SEPIO G., *Evasione da riscossione e reati tributari*, in *Dialoghi Tributari*, n. 4/2010.

<sup>105</sup> Così in BORSELLI F., *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, *Questioni di Economia e Finanza (Occasional papers)*, Ottobre 2011 n. 106. Sul tema anche MAZZILLO L., *Le frodi sull'iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, n. 27 del 2006.

miliardi di euro. La società PriceWaterhouseCooper nel suo studio pubblicato nel 2010<sup>106</sup>, effettua stime piuttosto vicine a quelle già espresse, determinando un *gap* iva per i 27 Paesi europei di 119 miliardi di euro. Le stime del Ministero dell'Economia e delle Finanze relative al *gap* iva per l'Italia, presentano un valore ancora superiore alle stime dello studio Reckon, attestandolo addirittura intorno al 36%<sup>107</sup>. Considerando i vari studi realizzati ed estrapolando le perdite imputabili ai fenomeni fraudolenti da altre cause quali l'elusione fiscale e le perdite dovute ad insolvenza, è ipotizzabile imputare alle frodi una perdita del gettito iva non inferiore ad un valore compreso fra i 20 e i 35 miliardi di euro annui. Il fenomeno però non si distribuisce uniformemente nei singoli Stati ma varia in ogni Paese dell'Unione, con forti differenze fra di loro: in Germania la perdita di gettito iva è stimabile sui 4,5 miliardi di euro; nel Regno Unito invece riscontriamo un valore più basso, non superiore ad 1,5 miliardi di euro; in Bulgaria il valore ammonta a soli 400 milioni di euro.

Secondo le stime fornite dalla Corte dei Conti europea, nell'esercizio 2005-2006 le perdite iva erano addirittura pari a 17 miliardi di euro in Germania e 18,2 miliardi di euro nel Regno Unito<sup>108</sup>, con la possibilità che il volume delle frodi

---

<sup>106</sup> PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, Final report, 20 September 2010.

<sup>107</sup> Per approfondire l'analisi anche riguardo ad altri Paesi europei si veda CORTE DEI CONTI, *Rapporto 2011 sul coordinamento della finanza di controllo*, Maggio 2011.

<sup>108</sup> Relazione speciale n. 8/2007 della Corte dei Conti europea relativa alla cooperazione amministrativa in materia di iva.

potesse essere superiore persino al bilancio totale annuo della Comunità.

La posizione del nostro Paese non è fra le migliori in Europa, essendo stato stimato che il fenomeno abbia raggiunto nel 2008 proporzioni abnormi, con un valore compreso fra i 5 ed i 9 miliardi di euro. Ciò è sintomatico della presenza di un elevato numero di frodi iva sul territorio nazionale<sup>109</sup>.

### **3.3 La base giuridica dell'azione comunitaria**

Sotto il profilo della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, la “frode” è generalmente rinvenibile in tutti quegli atti o comportamenti che, dal lato delle entrate, sottraggono risorse proprie all'Unione, mentre nella definizione di “lotta alla frode” possiamo ricomprendere l'insieme di quei comportamenti diretti sia alla prevenzione che al contrasto dei fenomeni illeciti e illegali con cui viene perpetrata la frode stessa. La definizione della base giuridica su cui fondare l'azione di contrasto a livello comunitario non può che partire dalla identificazione dell'interesse principale da tutelare, che in questo caso è proprio della Comunità in quanto attiene alla sua sfera patrimoniale. La presenza di mezzi di finanziamento propri risulta infatti imprescindibile nel momento in cui si afferma la personalità autonoma della

---

<sup>109</sup> Sull'attenzione posta dagli Stati membri all'azione di lotta alle frodi, con riguardo all'Italia si veda anche FANELLI R., *Con la Manovra potenziato il contrasto alle frodi*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 33 del 6 settembre 2010, sintomatico del fatto che negli interventi del legislatore vi è sempre la ricerca di ulteriori strumenti di contrasto delle frodi.

Comunità europea<sup>110</sup>. In questo senso occorre fare riferimento al principio di tutela degli interessi finanziari, attualmente contenuto nell'art. 325 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), ma originariamente previsto già nel Trattato delle Comunità Europee (TCE) per effetto prima dell'inserimento avvenuto con il Trattato di Maastricht e poi della modifica apportata dal Trattato di Amsterdam. Il Trattato di Maastricht ha rappresentato il primo passo che gli Stati europei hanno compiuto in direzione di un'effettiva Unione e ha definito entro tre pilastri l'azione delle Comunità: il primo relativo alle Comunità europee, e quindi alle politiche sul mercato unico e all'unione economica e monetaria, mentre il secondo ed il terzo pilastro ricomprendevano rispettivamente 'la politica estera e di sicurezza comune' e la 'cooperazione giudiziaria e di polizia in materia penale'. In tale trattato viene, per la prima volta, prevista all'art. 209A la tutela degli interessi finanziari dell'Unione<sup>111</sup> che, successivamente, in seguito alle modifiche del Trattato di Amsterdam, nella

---

<sup>110</sup> Già nel Trattato istitutivo CEE, che stabiliva contributi finanziari a carico dei Paesi membri per il finanziamento della Comunità, l'art. 201 prevedeva la possibilità di sostituire tali contributi con risorse proprie. Ciò fu fatto a partire dal 1969, anno in cui iniziò il negoziato fra gli Stati membri, ma l'effettiva introduzione dell'iva quale risorsa propria, pari all'1% della base imponibile, si ebbe solo nel 1979, a causa delle difficoltà esistenti nello stabilire un sistema ed una base imponibile d'imposta comune. L'attuale sistema delle risorse proprie trova la sua disciplina nella Decisione 94/728/CE Euratom adottata dal Consiglio il 31 ottobre 1984.

<sup>111</sup> L'art. 209A recitava così: *"Gli Stati membri adottano, per combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere le frodi che ledono i loro interessi finanziari.*

*Fatte salve altre disposizioni del presente trattato, gli Stati membri coordinano l'azione intesa a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro le frodi. A tal fine essi organizzano, con l'aiuto della Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra i servizi competenti delle rispettive amministrazioni".*

versione consolidata del TCE risulta inserito nell'art. 280<sup>112</sup>. Tale articolo, anche successivamente alle modifiche, non fornisce elementi utili per la qualificazione delle fattispecie di frode e di irregolarità, ma rinvia agli ordinamenti dei singoli Stati, pur prevedendo un'azione coordinata fra gli stessi<sup>113</sup>. Un contributo in materia viene dato, invece, dalla Convenzione PIF del 1995 che ha definito puntualmente il concetto di frode; avendo però la Convenzione in questione un'origine sistematica differente rispetto all'art. 280 TCE, in quanto riconducibile al terzo pilastro, il loro utilizzo congiunto ha determinato diversi problemi.

Successivamente, però, il Trattato di Lisbona ha previsto l'eliminazione della struttura a pilastri e, di

---

<sup>112</sup> L'art. 280 dispone:

- 1. La Comunità e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari della Comunità stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri.*
- 2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.*
- 3. Fatte salve altre disposizioni del presente trattato, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti.*
- 4. Il Consiglio, deliberando secondo la procedura di cui all'articolo 251, previa consultazione della Corte dei conti, adotta le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri. Tali misure non riguardano l'applicazione del diritto penale nazionale o l'amministrazione della giustizia negli Stati membri.*
- 5. La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo.*

<sup>113</sup> Si veda DE ROSE C., *Le frodi ai danni dell'Unione europea*, in Studi in onore di Umberto Leanza, Napoli 2008. In esso l'Autore sostiene come la richiamata omogeneità delle misure di contrasto sia un fattore sintomatico delle differenze esistenti nelle varie legislazioni in ordine alla natura degli illeciti. Egli, pertanto, dalla lettura dell'art. 280 ne desume l'esigenza per il legislatore comunitario di armonizzare gli ordinamenti in tale materia.

conseguenza, ha comportato una rilevante modificazione dei trattati istitutivi della Comunità Europea, ora definitivamente trasformata in Unione Europea. Nella versione consolidata dei due trattati (Trattato sull'Unione europea e Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, entrambi in G.U. dell'Unione europea n. C. 115/186 –IT del 9 maggio 2008) viene confermato l'impegno, per l'Unione e per gli Stati membri, di una intensa e costante tutela delle risorse comunitarie, secondo quanto già previsto dall'art. 280 del previgente Trattato CE. Accanto agli obblighi positivi che sostanziano i principi di cooperazione e assimilazione, sono previsti specifici profili di responsabilità comunitaria per la mancata attuazione delle misure di tutela. Sullo Stato membro, infatti, grava l'onere di dimostrare la non imputabilità della frode a proprie carenze di gestione e controllo, pena il mancato discarico della somma corrispondente all'importo frodato<sup>114</sup>.

L'attuale art. 83 del TFUE definisce le competenze dell'Unione nell'ambito del diritto penale sostanziale e attribuisce all'Unione il potere di dettare “*norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave che presentano una dimensione transnazionale derivante dal carattere o dalle implicazioni di tali reati o da una particolare necessità di combatterli su basi comuni*”, mediante le Direttive ossia lo

---

<sup>114</sup> Ciò è quanto previsto dagli artt. 32 e 32 del Regolamento n. 1290/2005 e dall'art. 70 del Regolamento n. 1083/2006 secondo cui l'imputazione allo Stato membro, anche parziale, delle risorse non recuperate nei tempi e nei modi previsti, se conseguenti all'inadeguatezza delle politiche nazionali di prevenzione, contrasto e recupero.

strumento tipico delle materie che rientravano nel primo pilastro. Le materie entro cui esplicitare tale competenza 'originaria' sono tassativamente elencate al comma 1 dell'art. 83 TFUE, pur prevedendo la possibilità di ampliare successivamente tale ambito. Il comma 2 del medesimo articolo attribuisce, invece, all'Unione una competenza 'derivata' che va esercitata, sempre tramite Direttive, *“allorché il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri in materia penale si rivela indispensabile per garantire l'attuazione efficace di una politica dell'Unione in un settore che è stato oggetto di misure di armonizzazione”*.

Viene, infine, attribuita all'Unione una competenza propria nell'ambito della lotta contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa, attualmente regolato mediante la Convenzione PIF e i relativi Protocolli; l'art. 325 del TFUE le attribuisce infatti anche la possibilità di introdurre nuovi illeciti penali. Sempre in tale contesto, risulta di notevole rilievo inoltre l'art. 86 del TFUE, che prevede sia la possibilità di istituire un pubblico ministero europeo competente sulla violazione degli interessi finanziari dell'Unione sia la possibilità di dettare per tali procedimenti delle proprie regole procedurali, realizzando così un vero e proprio diritto processuale europeo.

### *3.3.1 La Convenzione PIF*

Sia l'adozione del sistema di risorse proprie che la trasformazione della Comunità in Unione europea hanno costituito le principali ragioni del forte interesse riservato alla tutela degli interessi finanziari, andando esso a costituire il primo settore in cui si è concretizzato uno spazio giudiziario europeo comune. Tale azione ha originariamente rinvenuto la propria base giuridica nell'art. 209A del Trattato di Maastricht, poi divenuto art. 280 del Trattato di Amsterdam e si esplicava con misure proprie<sup>115</sup> sia del primo che del terzo pilastro, essendo tra l'altro prevista anche la collaborazione fra gli Stati soprattutto sul versante dell'applicazione di sanzioni penali. In questo quadro giuridico nasce, appunto, la Convenzione sugli interessi finanziari dell'Unione Europea<sup>116</sup>. Essa si inserisce nell'ambito di una strategia avviata negli anni '90 e volta alla tutela delle finanze comunitarie mediante l'utilizzo di strumenti sia di primo che di terzo pilastro<sup>117</sup>.

Considerando che nella maggioranza dei casi di frode comunitaria la dimensione del fenomeno non è circoscritta ad un singolo Stato ma assume rilevanza transfrontaliera, ne consegue la necessità di far convergere le legislazioni dei vari

---

<sup>115</sup> Le misure proprie del primo pilastro prevedevano la codecisione degli Stati e si manifestavano con Regolamenti e Direttive; le misure del terzo pilastro venivano esplicate invece mediante Convenzioni e Decisioni-quadro.

<sup>116</sup> Tale Convenzione, firmata il 26 luglio 1995 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 27 novembre 1995, è comunemente denominata Convenzione PIF ed è corredata di Protocolli relativi alla corruzione, alla Corte di Giustizia e al riciclaggio.

<sup>117</sup> Si ricordano fra gli altri, il Regolamento n. 2185/96 sugli strumenti investigativi utilizzati per l'accertamento di irregolarità e frodi, la creazione nel 1999 dell'OLAF, ossia un ufficio per le indagini sulle frodi e irregolarità contro il bilancio europeo, l'istituzione nel 2002 dell'Eurojust, dedicato alla cooperazione giudiziaria fra gli Stati e non da meno gli artt. 325 ed 86 del Trattato di Lisbona con cui si pone la lotta alle frodi fra le priorità delle politiche dell'Unione europea.

Paesi membri verso un'efficace tutela degli interessi finanziari della Comunità. Tale scopo è stato posto alla base della Convenzione PIF che si è preoccupata di dare una definizione comune di frode e la previsione di efficaci sanzioni penali, nonché di dare concreta applicazione ai principi di assimilazione ed equivalenza<sup>118</sup> già contenuti nell'art. 280 del Trattato CE.

L'articolo 1 della Convenzione definisce la frode comunitaria distinguendola a seconda che essa interessi le voci di spesa dell'Unione, quali ad esempio fondi strutturali e spese relative alla politica agricola, oppure si manifesti sul versante delle entrate, attraverso la sottrazione delle risorse proprie della Comunità, perpetrate principalmente mediante frodi iva e attività di contrabbando. Le condotte attraverso cui si attuano tali fattispecie delittuose vengono identificate nella presentazione o utilizzo di documenti falsi o incompleti nonché nella violazione di un obbligo di comunicazione o nella distrazione di un beneficio quando comporta una illegittima diminuzione delle entrate. Indipendentemente dal danno erariale, invece, è sanzionabile la condotta di redazione di documenti falsi, quando avviene al di fuori di specifici casi di frode. La produzione di documenti falsi, pertanto, secondo la disciplina della Convenzione viene ad essere sempre sanzionata sia che comporti una sottrazione di

---

<sup>118</sup> Secondo il principio di assimilazione gli Stati membri devono tutelare gli interessi finanziari dell'Unione al pari di quelli propri nazionali. Il principio di equivalenza, invece, richiede un'efficace protezione di tali interessi in tutti gli Stati, senza differenze sostanziali nelle diverse legislazioni; ciò allo scopo di non offrire alle organizzazioni criminali spazi per poter sfruttare le eventuali discrepanze esistenti.

risorse erariali sia che si configuri come mero reato di condotta.

L'Italia ha dato attuazione alla Convenzione con Legge n. 300/2000 che da una parte ha direttamente introdotto nell'ordinamento nuove figure di reato e nuovi strumenti processuali e dall'altra ha delegato il Governo, che ha provveduto con d.P.R. 231/2001, sull'attuazione di norme in materia di responsabilità degli enti.

La Commissione europea ha recentemente ribadito<sup>119</sup>, nell'ambito della protezione degli interessi finanziari dell'Unione, l'esigenza di rafforzare ulteriormente la lotta contro le frodi<sup>120</sup>. Considerando che all'epoca della Convenzione PIF la materia doveva essere affrontata con strumenti tipici del terzo pilastro fondati sulla volontà degli Stati membri, la Commissione auspica oggi che con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona e il superamento della struttura per 'pilastri', nonché con l'eliminazione dall'art. 325 del TFUE dell'inciso che escludeva l'applicazione del diritto penale nazionale e l'amministrazione della giustizia negli Stati membri dalle misure adottabili dall'Unione a tutela dei propri interessi finanziari, si possa procedere con strumenti normativamente più incisivi, fra i quali l'istituzione della Procura europea.

### **3.4 Le frodi IVA**

---

<sup>119</sup> COM (2011) 293.

<sup>120</sup> Sull'azione di contrasto alle frodi si veda BASILAVECCHIA M., *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'Iva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2004.

La frode iva giuridicamente si sostanzia nella violazione dell'articolo 1, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE che definisce il sistema di applicazione dell'iva e ne stabilisce l'applicazione fino allo stadio ultimo della vendita al dettaglio. E' pacifica la considerazione che il sistema d'imposizione plurifase con riscossione frazionata funziona solo se viene correttamente applicato ad ogni stadio del ciclo produttivo fino al momento in cui l'ultima operazione a valle non consente la detassazione impositiva attuata dal cessionario mediante deduzione. La frode si inserisce in tale meccanismo bloccando la traslazione in avanti dell'imposta, tramite sia il mancato versamento dell'imposta dovuta sulle cessioni sia la vendita di beni in nero a prezzi inferiori al valore di mercato<sup>121</sup>.

Le fattispecie che configurano giuridicamente la frode sono rinvenibili nel D.Lgs. 74/2000, specificamente negli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) 3 e 4 (dichiarazione fraudolenta e infedele) 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) 10-ter (omesso versamento dell'iva). Rilevano, inoltre, le norme del codice penale contenute negli articoli 640 sul reato di truffa, 640-bis<sup>122</sup> sulla truffa aggravata in caso sia finalizzata all'ottenimento di erogazioni pubbliche sia nazionali che comunitarie, e 15 contenente il principio di specialità, ove

---

<sup>121</sup> Si veda al riguardo DONÀ G. E VISCARDINI W., *La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e gli interessi finanziari dell'Unione europea*, CEDAM, Padova 2000.

<sup>122</sup> Tale articolo è stato introdotto per effetto della Convenzione 26 luglio 1995 sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea e dell'art. 325 del TFUE.

viene previsto che la disposizione di legge speciale prevale su quella generale disciplinante la stessa materia, richiamato peraltro nell'art. 19 del D.Lgs. 74/2000. Dopo un contrasto giurisprudenziale fra il principio di concorso dei reati agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 74/2000 con il reato di truffa aggravata ed il principio di specialità fra gli stessi, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 1235 del 28 ottobre 2010, hanno risolto la questione riconoscendo la specialità delle norme tributarie rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato.

#### *3.4.1 La frode carosello*

La frode carosello è caratterizzata dalla presenza di alcuni elementi tipici:

- a) emissione di fatture oggettivamente inesistenti fra società appartenenti a diversi Stati membri;
- b) mancato versamento dell'iva ad uno degli stadi della frode;
- c) deduzioni fittizie in capo agli altri partecipanti della frode;
- d) indebiti rimborsi iva nel momento in cui la merce viene rivenduta in ulteriori transazioni comunitarie.

La debolezza del sistema iva che permette il proliferare di fenomeni fraudolenti è dunque rinvenibile nell'attuale tassazione delle operazioni intracomunitarie secondo il principio di imposizione nel Paese di destinazione, con l'onere in capo all'acquirente di integrare la fattura

dell'imposta dovuta<sup>123</sup>. La manifestazione finanziaria dell'operazione in questo caso è generalmente nulla in quanto l'operatore economico compensa il debito iva maturato con il diritto di deduzione sorto. Solo successivamente, al momento della cessione dei beni sul territorio nazionale, il bene rientra nell'ordinario meccanismo di deduzione e rivalsa, tramite addebito in fattura e versamento dell'iva a cura del cedente. Nel meccanismo fraudolento generalmente la posizione del cessionario nell'acquisto intracomunitario coincide con il *missing trader* della frode: costui, infatti, acquistando da un fornitore comunitario in esenzione ed essendo l'operazione neutra dal punto di vista comunitario per applicazione della doppia registrazione, al momento dell'immissione dei beni sul territorio nazionale incamera l'iva sulle cessioni ma scompare prima di versarla all'erario. L'indebito incameramento dell'iva gli consente inoltre di vendere i beni sul mercato ad un prezzo nettamente inferiore; la vendita sottocosto gli garantisce la possibilità di massimizzare il numero delle cessioni effettuate prima che partano i controlli dell'amministrazione finanziaria, incamerando così quanta più iva nel minor tempo possibile<sup>124</sup>.

All'interno della catena fraudolenta possono essere incluse anche delle società filtro, con lo scopo specifico di

---

<sup>123</sup> Si vedano in merito AMAND C. AND DE RICK F., *Intra-Community VAT Carousels*, in *Vat Monitor*, January/February 2005 ; SWINKELS J., *Carousel Fraud in the European Union*, in *International Vat Monitor*, March/April 2008 e BORSELLI F., *Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union*, in *International Vat Monitor*, September/October 2008.

<sup>124</sup> Sul meccanismo fraudolento si veda MERCURIO P., *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in *Il Fisco*, n. 26 del 2 luglio 2007.

ricevere i beni sottofatturati dal *missing trader* e di rivenderli ad altra società del circuito con un ricarico sicuro, già precedentemente concordato e privo di ogni rischio commerciale. Tale società sotto il profilo formale non effettua alcuna irregolarità e viene inserita all'interno dello schema per celare il legame fra il *missing trader* e la società effettivamente cessionaria, anch'essa consapevolmente concorrente nella frode. Quest'ultima società viene definita *broker*, al pari della società filtro, tiene regolarmente le scritture contabili ed effettua i versamenti iva.

Il carousel si qualifica come aperto nel momento in cui la società *broker* immette i prodotti sul territorio nazionale mentre, se effettua invece una nuova cessione intracomunitaria conseguendo il diritto al rimborso dell'iva pagata alla società filtro, si configura un carousel fiscale chiuso. In tali sistemi chiusi, i prodotti vengono ceduti in forma circolare fra i soggetti appartenenti alla frode, che si ripartiscono per quote stabilite l'iva indebitamente incamerata e non versata dalle società *missing trader*. Nel meccanismo fraudolento aperto, invece, oltre al riparto dell'iva non versata fra i soggetti coinvolti, la società *broker* consegue l'ulteriore vantaggio di acquistare i beni a prezzi inferiori ai valori di mercato e di essere più concorrenziale rispetto agli altri *competitor* del settore.

Se la frode deriva da operazioni che non hanno prodotto un'effettiva movimentazione delle merci, ci troviamo di fronte al fenomeno di fatture oggettivamente inesistenti: in questo caso lo scopo principale è di simulare

una cessione intracomunitaria beneficiando dell'esenzione dall'iva, mantenendo però i beni sul territorio nazionale e rivendendoli in nero a prezzi sottocosto.

Qualora, invece, l'operazione risulta effettivamente avvenuta la frode va ricondotta al fenomeno delle fatture soggettivamente inesistenti, rinvenibile in base ad alcuni elementi sintomatici:

- le trattative avvengono direttamente tra il cedente comunitario e il *broker* nazionale;
- la società cartiera o *missing trader* è gestita direttamente dal venditore e, di norma, ha come rappresentante legale un semplice prestanome;

il flusso dei pagamenti è inverso, per cui parte dalla società *broker* e risale nella catena fraudolenta fino al rivenditore comunitario.

Sotto il profilo penale, sono dunque configurabili i reati derivanti dalla violazione degli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 74/2000 rispettivamente nei confronti delle società *broker* e delle cartiere.

### 3.4.2 La figura del 'missing trader'

La figura chiave della frode è rappresentata dal soggetto *missing trader*, normalmente una società con a capo un amministratore fittizio c.d. testa di legno, che commette il reato nel momento in cui evita di versare l'iva dovuta. Si è constatato che spesso, alla base di tali fenomeni, si pongono

le organizzazioni criminali, data la possibilità di conseguire ingenti guadagni con un rischio relativamente basso. E si è ulteriormente evidenziato come tali organizzazioni usino poi gli introiti percepiti dalle frodi come forma di finanziamento per altre attività criminali.

La difficoltà principale nell'azione di contrasto delle frodi iva risiede proprio nel fatto che il *missing trader*, l'autore materiale della fattispecie delittuosa, per la funzione che riveste nella frode non ha un patrimonio personale su cui lo Stato possa rivalersi. Diventa pertanto essenziale, ai fini del recupero dell'iva indebitamente sottratta, definire e provare il legame esistente con gli altri attori della frode, anche alla luce dell'orientamento giurisprudenziale emerso in tema di responsabilità del cessionario.

### *3.4.3 L'evoluzione del fenomeno*

Il fenomeno della frode carosello venne per la prima volta scoperto in Olanda nel 1970 all'interno del regime del Benelux e, in conseguenza dell'eliminazione delle frontiere fra i Paesi della Comunità nel 1993, si è successivamente diffusa nel territorio dell'Unione europea<sup>125</sup>. Originariamente tali frodi si concentravano su prodotti di dimensioni contenute, di elevato valore e facilmente trasportabili.

Negli ultimi anni, a seguito del processo di globalizzazione e delle evoluzioni intervenute nel settore

---

<sup>125</sup> Un'analisi storica del fenomeno è rinvenibile in BARANI E., *Le frodi fiscali in materia di iva*, 1972.

tecnologico, è notevolmente cresciuto il numero dei servizi prestati a distanza. Con le novità introdotte dal VAT Package riguardo alla tassazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie che, a partire dal 1° gennaio 2010, vanno tassate secondo il principio del Paese di destinazione invece di quello precedentemente adottato dell'imposizione all'origine, anche i servizi a livello comunitario si sono uniformati ai beni e sono del pari anch'essi soggetti ai meccanismi fraudolenti su esposti<sup>126</sup>.

Le frodi carosello pertanto, allo stato attuale, non sono più circoscritte alle cessioni di beni ma, come dimostrato dalla recente incidenza nel mercato delle diritti di emissione di CO<sub>2</sub>, esse possono coinvolgere anche beni immateriali<sup>127</sup>. Si stima che le frodi perpetrate su tale mercato generino una perdita per la Comunità pari a circa 5 miliardi di euro tanto che, per contrastarla, è stata prevista, in via facoltativa, l'applicazione del meccanismo di *reverse charge* a tali transazioni<sup>128</sup>. Inoltre, in un *information sheet* del 18 agosto 2011, la Bundeszentralamt für Steuern ha evidenziato come negli ultimi anni il fenomeno fraudolento si

---

<sup>126</sup> Nel caso dei caroselli sui diritti di emissione di carbonio l'Europool in un press release del 28 dicembre 2010 "*Further investigation into VAT fraud linked to Carbon Emissions Trading System*" ha evidenziato come probabilmente dietro a tali frodi vi siano organizzazioni criminali dell'est Europa.

<sup>127</sup> Si vedano in tema di frodi su tale mercato FRUNZA M. C., GUEGAN D. E THIEBAUT F., *Missing trader fraud on the emissions market*, in Working Paper, Centre d'Economie de la Sorbonne n. 71/2010; WOLF R.A., *The sad history of carbon carousel*, in International vat monitor, November/December 2010.

<sup>128</sup> Durante l'estate del 2009 diversi casi sospetti di frode sono stati individuati in alcuni Paesi dell'Unione. Le frodi fittizie nell'emissione dei certificati si sono tradotte, nel complesso dei Paesi interessati, in minori entrate fiscali per 5 miliardi di euro e hanno riguardato il 90% delle negoziazioni in tali Paesi.

sia espanso anche ai mercati dematerializzati, quali i settori del gas e dell'elettricità.

La negoziazione dei diritti di emissione fa parte di un'ampia strategia mondiale volta ad affrontare i cambiamenti climatici, i cui principi sono rinvenibili nel Protocollo di Kyoto. Tale documento contiene un accordo fra gli Stati finalizzato alla riduzione del 5% del livello di emissioni rispetto alle emissioni del 1990 ed uno degli strumenti previsti è costituito proprio dall'introduzione di diritti negoziabili per l'emissione di gas 'greenhouse', il principale dei quali è il diossido di carbonio. In applicazione di tali accordi, l'Unione Europea ha introdotto nel 2005 gli *Union Emission Trading Scheme*, che gli appartenenti di determinate industrie devono utilizzare per coprire le proprie emissioni di CO<sub>2</sub>. La frode carosello anche in questo caso si traduce in nulla di più che la sottrazione dell'iva dovuta alle autorità fiscali, tramite l'utilizzo di soggetti *missing trader*. Generalmente l'attenzione di tali soggetti si è concentrata sui beni di largo consumo, di elevato valore e facilmente trasportabili grazie alle ridotte dimensioni<sup>129</sup>.

La maggior parte degli Stati membri concorda che il trasferimento dei diritti di emissione debba essere soggetto ad iva allo stesso modo dei diritti di proprietà intellettuale e industriale: di conseguenza, le cessioni intracomunitarie sono soggette ad iva nello Stato del cessionario, secondo il metodo del *reverse charge*. Inizialmente, particolari soggetti hanno cominciato ad acquistare i certificati sulle emissioni di

---

<sup>129</sup> Ci si riferisce al mercato dei personal computer, dei cellulari e dei loro accessori.

carbonio in altri Stati membri per poi rivenderli a prezzi molto vantaggiosi sul mercato interno.

Nel marzo 2009, le autorità fiscali tedesche hanno ricevuto informazioni su una possibile frode che riguardava i contratti di emissione; fino a quel momento il mercato del carbonio era stato, invece, ritenuto non soggetto a rischio di frode iva. Nel giugno dello stesso anno, la borsa trading BlueNext fu chiusa per alcuni giorni e riaperta solo dopo che le autorità francesi ebbero introdotto un'esenzione dall'iva sul trasferimento dei contratti di emissione, che preveniva i missing trader dal caricare l'iva sulle loro cessioni nazionali. Con il timore che tale tipo di frode potesse comunque migrare in altri Stati membri, le autorità fiscali olandesi introdussero un meccanismo di *reverse charge* opzionale sulle transazioni in questione. Le autorità britanniche introdussero invece lo *zero rate* sulle medesime transazioni e anche Danimarca e Spagna modificarono le proprie regole di applicazione dell'iva per fronteggiare tali frodi. Il meccanismo del *reverse charge* è stato poi introdotto nel 2010 in Norvegia sulle transazioni di diritti di emissione.

Nell'ottobre 2009 la Commissione europea ha proposto di modificare la Direttiva europea per introdurre il *reverse charge* sulle negoziazioni di carbonio. Nel marzo 2010, con la Direttiva 2010/23, è stato introdotto il meccanismo opzionale di inversione contabile limitatamente alle transazioni di EUAs, CERs e ERUs. La Germania ed il Lussemburgo lo hanno introdotto a partire dal primo luglio, mentre il Regno Unito lo ha sostituito al sistema dello *zero rate* a partire dal

primo novembre.

Il *reverse charge* porrà fine alle frodi carosello in questo settore solo se verrà applicato da tutti gli Stati membri, in quanto i soggetti continuano a perpetrare i propri illeciti laddove il meccanismo in questione non è stato ancora introdotto. Allo stesso tempo, essendo la misura prevista solo con riferimento alle emissioni di carbonio, tali soggetti possono ripiegare su altri prodotti come il gas naturale e l'elettricità. Sarebbe pertanto auspicabile una introduzione generalizzata a tutti i beni e servizi. Del resto recentemente in Italia è stata scoperta una frode sui servizi di telecomunicazione relativi al VoIP ( voice over internet protocol ) con una perdita stimata di circa 400 milioni di euro.

La frode carosello che ha visto coinvolti i due grandi operatori telefonici nazionali 'Fastweb' e 'Telecom Sparkle' costituisce un'ulteriore evoluzione del fenomeno fraudolento, non soltanto perché l'oggetto della frode fosse costituito da un servizio e non da un bene, quali sono appunto i servizi di *roaming* e di vendita del traffico dati, peraltro collaterali rispetto al *core business* delle società, ma soprattutto perché in questo caso la frode non si inserisce all'interno di un acquisto reale ma viene perpetrata fra soggetti nessuno dei quali veramente interessato alla transazione. Nello specifico, il carosello funzionava seguendo lo schema classico delle cessioni o prestazioni di servizio fra operatori comunitari, con l'inserimento di una società fantasma *missing trader* che fatturava l'operazione alle società di telecomunicazioni

facendo sorgere il loro diritto alla detrazione ma non versava l'iva dovuta all'erario, acquisendola indebitamente. Le società coinvolte, in realtà, versavano realmente l'iva dovuta sull'acquisto di tali servizi<sup>130</sup>, ma una parte di tale iva gli veniva retrocessa al momento successivo della rivendita delle stesse prestazioni ad un altro soggetto sempre coinvolto nel carosello. Siamo, quindi, in questo caso in presenza di una frode carosello chiusa, la cui reiterazione era facilitata dal fatto che l'oggetto della frode fosse costituito da un servizio anziché da un bene, che distribuiva l'iva sottratta all'erario fra i soggetti mediante l'applicazione di un prezzo di rivendita maggiorato. La continua rivendita degli stessi servizi fra i soggetti, senza che nessuno in realtà li utilizzasse, costituisce un elemento sintomatico della fittizietà dell'operazione, che la distingue dalla classica tipologia di frode carosello, in cui vi sono comunque due operatori realmente intenzionati a concludere l'operazione. Nelle frodi ordinarie, per cercare di contrastare il fenomeno, si è agito anche sulla responsabilità del cessionario con l'introduzione dell'art. 60-bis del d.P.R. 633/72<sup>131</sup>; nel caso in esame, invece, data la non realtà dell'operazione, si dovrebbe operare sul mancato riconoscimento del diritto di

---

<sup>130</sup> L'operazione, nei bilanci delle società telefoniche coinvolte, veniva regolarmente indicata, contribuendo anche a gonfiare il fatturato delle stesse società, con un minimo recupero da parte dell'erario sull'applicazione dell'imposta al maggiore volume d'affari. In realtà, l'aumento fittizio del fatturato sarebbe da attribuire anche al legame con le retribuzioni variabili dei dirigenti. Inoltre, in questo caso non sono state evidenziate sottrazioni di ricchezza e distrazioni di risorse al fine di creare fondi neri; anche se tuttavia non si è a conoscenza dei soggetti ultimi che sono dietro le società fantasma e della destinazione ultima dell'iva trattenuta dai *missing trader* e non attribuita alle altre società mediante maggiorazione del prezzo.

<sup>131</sup> Sull'applicazione dell'art. 60-bis del d.P.R. 633/72 si veda Zizzo G., *Incertezze e punti Fermi in tema di frodi carosello*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2010.

deduzione in base al disposto dell'art. 19 del d.P.R. 633/72. Le società telefoniche, nelle operazioni poste in essere, avendo operato nei confronti di soggetti esteri non hanno addebitato l'imposta su tali cessioni, nel caso in cui però ci si fosse trovati di fronte ad un addebito dell'iva in fattura, questa sarebbe stata comunque dovuta a norma dell'art. 21 del d.P.R. 633/72. Anche sotto il profilo processuale, l'inesistenza oggettiva dell'operazione opera a sfavore delle società telefoniche, cessionarie nelle transazioni in cui si è materialmente realizzata la frode, in quanto difficilmente potrebbero opporre la buona fede nell'acquisto e la sua estraneità nella frode anche in considerazione del fatto che, dovendosi ritenere al pari oggettivamente inesistenti pure le successive cessioni effettuate con applicazione della maggiorazione, risulterebbero avere perfezionato il reato previsto all'art. 8 del D.Lgs. 74/2000<sup>132</sup>.

### **3.5 L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di frodi iva**

La posizione della giurisprudenza comunitaria in materia di frodi carousel, con specifico riferimento ai profili di responsabilità individuabili in capo al cessionario dell'operazione, ha subito una notevole evoluzione negli ultimi anni, arrivando a fornire una nuova interpretazione

---

<sup>132</sup> Si veda BARBONE L., LUPI R., STEVANATO D., *Frodi carousel <<circolari>> nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi Tributari* n. 2/2010.

dei principi comunitari sottostanti il sistema IVA<sup>133</sup>. La Corte, in questo campo, ha svolto un'importante azione di contemperamento tra il principio di neutralità dell'iva e quello di tutela degli interessi finanziari, per quel che riguarda le frodi e l'abuso del diritto comunitario. Tradizionalmente, i pilastri su cui si sono fondate le pregresse pronunce dei giudici comunitari si rinvergono nell'oggettività delle operazioni iva, per cui non può rilevare ai fini dell'imponibilità dell'operazione l'intento perseguito dagli operatori, e nella certezza del diritto, per cui gli operatori economici devono poter fare affidamento sui diritti e sugli obblighi che scaturiscono dall'operazione, ancor prima di porla in essere, semplicemente in base alle norme che regolano l'imposta. Da tali considerazioni è emersa la posizione della Corte in merito alla riconoscibilità del diritto di detrazione dell'imposta indipendentemente dal fatto che questa fosse stata versata a monte da cedente<sup>134</sup>.

Tuttavia, a partire dal 2006, con le sentenze *Optigen*, *FTI*<sup>135</sup>, *Kittel – Recolta Recycling*, i giudici comunitari abbandonano l'approccio esclusivamente oggettivo nella valutazione di un'operazione iva, introducendo l'elemento soggettivo della conoscibilità della frode da parte del

---

<sup>133</sup> In merito si veda DE GIROLAMO D., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi iva*, in *Il Fisco*, n. 31/2007.

<sup>134</sup> Anche la giurisprudenza nazionale concordava sulla posizione inizialmente assunta dalla Corte di Giustizia. Su alcune pronunce della giurisprudenza di merito relative al tema in oggetto si veda BASILAVECCHIA M., *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi iva*, in *Corriere Tributario* n. 20/2007.

<sup>135</sup> Con tale sentenza i giudici confermano l'orientamento che avevano già espresso nella sentenza *Optigen* e altri, accogliendo le conclusioni dell'Avvocato generale Maduro che riconosceva la legittimità della norma britannica con cui si prevedeva la responsabilità solidale del cessionario nel caso di conoscenza della frode.

cessionario della transazione. Nelle cause *Optigen*, *Fulcrum* e *Bond House*, si riscontra per la prima volta il suddetto elemento di novità. Tali cause nascevano dal disconoscimento del diritto di detrazione, da parte delle autorità britanniche, sul fatto che il bene oggetto dell'operazione rientrava in realtà in uno schema di frode carousel, pur riconoscendone l'assoluta estraneità delle società in questione. La posizione delle autorità britanniche muoveva dalla considerazione che l'operazione non andasse considerata singolarmente, bensì nel complesso di tutte le operazioni che costituivano il carousel; evidenziato di conseguenza lo scopo illecito alla base del complesso degli scambi, se ne deduce il carattere illecito dell'attività ed il conseguente disconoscimento del diritto di deduzione, a prescindere dal grado di coinvolgimento nella frode. La posizione dell'Avvocato generale Maduro, in tale causa, è di assoluta chiusura all'ipotesi di attribuire rilevanza allo stato soggettivo degli operatori economici, pur suggerendo la possibilità di introdurre forme di responsabilità solidale. La posizione della Corte, essendo stato riconosciuto il diritto di deduzione per il cessionario, è sembrato ad un primo esame confermare l'orientamento prevalente delle precedenti pronunce ed utilizzato dall'Avvocato generale nelle proprie conclusioni. In realtà, i giudici hanno dato molto rilievo all'elemento della non conoscibilità incolpevole<sup>136</sup> del cessionario, facendolo divenire elemento costitutivo della

---

<sup>136</sup> Nella sentenza i giudici hanno fatto riferimento al fatto che il cessionario "non aveva conoscenza e non aveva ragione di conoscere la frode" non limitandosi al fatto della semplice ignoranza della frode. Così in DE GIROLAMO D., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in Fisco, n. 31/2007.

sentenza. Per avere concreta rilevanza della funzione che la Corte assegna all'elemento soggettivo, occorre attendere il caso concreto in cui il cessionario sia consapevole di essere inserito in un circuito fraudolento, anche senza trarne diretto beneficio. Ciò avviene nelle cause *Kittel* e *Recolta Recycling*, poi riunite in un'unica sentenza del 6 luglio 2006.

In entrambe le cause, le società erano consapevoli di appartenere al meccanismo fraudolento e domandavano alla Corte il riconoscimento del diritto di deduzione: mentre nella causa *Kittel* la richiesta avveniva anche se nelle operazioni la società era consapevole della frode e indipendentemente dal fatto di averne tratto o meno giovamento, nella causa *Recolta Recycling* il riconoscimento del diritto era richiesto esclusivamente per le operazioni in cui l'acquirente avesse pagato l'iva in buona fede. L'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer proponeva una sua analisi sugli stati soggettivi del cessionario, distinguendo la 'buona fede', dalla semplice 'conoscenza della frode' e da un 'uso illecito' della stessa, negando il diritto di deduzione solo in quest'ultimo caso. Egli, pertanto, riconosceva l'imponibilità dell'operazione solo in base agli elementi oggettivi per tutte quelle fattispecie che esulavano dalla truffa<sup>137</sup>, con l'intento di salvaguardare il principio di neutralità. Tuttavia la Corte, pur sottolineando la necessità di tutelare il legittimo affidamento dell'operatore sulla liceità dell'operazione e quindi sul riconoscimento del

---

<sup>137</sup> Ai fini dell'identificazione della fattispecie rientrante nell'alveo della truffa, l'Avvocato generale chiariva che, oltre la conoscenza del meccanismo fraudolento, era anche necessario che il soggetto si fosse accordato con gli altri partecipanti alla frode, non riconoscendo in questo caso, per effetto della simulazione, un autonomo contenuto al contratto e di conseguenza il beneficio della deduzione.

diritto di deduzione, afferma che la 'buona fede' del soggetto non può essere semplicemente identificata con l'ignoranza sull'appartenenza al meccanismo fraudolento, ma è necessario che siano invece adottate tutte le misure "che si possono loro ragionevolmente richiedere"<sup>138</sup> per assicurarsi che l'operazione posta in essere non rientri in una frode. La Corte, quindi, non attribuisce alcuna rilevanza al beneficio che una società possa o meno averne tratto, richiedendo esclusivamente che il soggetto utilizzi l'ordinaria diligenza per stabilire la liceità dell'operazione. Il soggetto passivo, pertanto, conserva il proprio diritto alla detrazione se non conosce ( e non poteva conoscere ) di essere inserito in una catena fraudolenta: questo è il principio che la Corte afferma nelle sentenze *Optigen* e *Axel Kittel*. Con queste decisioni il diritto di detrazione non viene più esclusivamente ricollegato al verificarsi degli elementi oggettivi, ma anche alla assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode a monte o a valle della operazione posta in essere dal contribuente, dando all'elemento soggettivo nella determinazione dell'imponibilità di un'operazione.

La sentenza *Halifax*<sup>139</sup>, segnando l'irrilevanza dell'elemento soggettivo, rappresenta l'ultima espressione dell'approccio tradizionale alla questione, soppiantato dall'orientamento emergente nei casi su esposti, nel quale la Corte attribuisce rilievo alla presenza della buona fede e quindi al fattore della conoscenza o conoscibilità della frode,

---

<sup>138</sup> Sentenza *Kittel*

<sup>139</sup> La sentenza è stata richiamata nel capitolo precedente.

che trova nuovi elementi ricostruttivi nelle successive sentenze *Collè* e *Teleos*<sup>140</sup>. Nella prima pronuncia, viene sollevata la questione pregiudiziale in merito a due aspetti: se il diritto di esenzione del cedente in un'operazione intracomunitaria possa essere negato nei casi in cui il soggetto produca la prova in ritardo e quale sia la rilevanza del comportamento consapevole di un soggetto, nell'occultamento di una transazione fra altri operatori, sul proprio diritto di deduzione. Argomentando sulla prima questione, la Corte sancisce la prevalenza del principio di neutralità, asserendo che l'esenzione iva vada riconosciuta in presenza dei requisiti sostanziali, anche se siano stati omessi taluni requisiti formali. Viene così riconosciuta la possibilità per il contribuente di apportare rettifiche, ove queste non impediscano la verifica dei requisiti sostanziali. Sulla seconda questione, invece, la Corte preliminarmente riconosce l'esistenza di un condizionamento del rischio di perdite di entrate fiscali sulla rilevanza della buona fede. In assenza del danno erariale, invece, rilevano solo gli elementi oggettivi, pur lasciando la possibilità ai giudici nazionali di sanzionare, nel rispetto del principio di proporzionalità, l'occultamento delle operazioni anche in assenza di un vantaggio fiscale.

Nel caso *Teleos* vengono sottoposte alla Corte di Giustizia europea le questioni pregiudiziali relative alla definizione della fattispecie di cessione intracomunitaria e ai

---

<sup>140</sup> In merito a tali sentenze si vedano anche CENTORE P., *Forma e sostanza nelle frodi iva*, in *Corriere Tributario*, n. 43/2007 e DE FLORA G., *Brevi riflessioni in tema di regime probatorio nelle operazioni intracomunitarie*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2009.

limiti della responsabilità del contraente in buona fede in presenza di un comportamento fraudolento del cessionario con emissione di documentazione falsa. Sulla prima questione la Corte ribadisce la necessità dell'effettiva movimentazione fisica dei beni da uno Stato membro all'altro per configurare una cessione intracomunitaria. Sul secondo aspetto invece i giudici comunitari, precisando comunque preliminarmente che le azioni di contrasto alle frodi iva non devono intaccare il principio di neutralità del tributo e sottolineando la necessità di assicurare il rispetto del principio di certezza dell'imposizione, riconoscono tuttavia la buona fede del soggetto che adotti le misure necessarie che gli si possono ragionevolmente richiedere, non potendogli quindi lo Stato addebitare, nel caso di specie, il disconoscimento degli effetti per documenti risultati in seguito falsi per cause non riconoscibili o imputabili a costui.

Se nella sentenza *Halifax* la verifica secondo elementi oggettivi dell'imponibilità dell'operazione costituiva un argomento conclusivo che conduceva al momento decisionale, con la sentenza *Teleos* invece non è più “*un elemento decisivo, ma un ponte verso ulteriori considerazioni*”<sup>141</sup>. Secondo il percorso logico seguito dai giudici, una volta verificata la presenza degli elementi oggettivi, nel caso in cui la questione determini una perdita di entrate fiscali per l'erario, occorre indagare anche la buona fede del cessionario o committente. La Corte, inoltre, pone tale elemento come

---

<sup>141</sup> Così in MARELLO E., *Oggettività dell'operazione Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, in *Rivista di diritto finanziario*, n. II-2008.

ulteriore, in una posizione indipendente dall'elemento oggettivo: i giudici nazionali, invece, nella loro ricostruzione assumono che la buona fede agisca sull'elemento oggettivo, con la conseguenza che in caso di mala fede del soggetto non si considererebbe realizzata l'operazione.

Il punto critico di tale orientamento risiede nell'elemento della 'conoscibilità' della frode. La Corte, infatti, per considerare in buona fede il soggetto passivo richiede che costui sia consapevole che sia l'operazione da lui posta direttamente in essere sia le operazioni a monte e a valle della propria non costituiscano una frode. Conseguenza immediata è il fatto che ci veniamo a trovare di fronte all'emergere della figura del 'contribuente-investigatore', su cui grava un onere di indagine tutt'altro semplice da assolvere al fine di assicurarsi l'insorgenza del diritto di deduzione. I vari elementi che potrebbero assurgere ad indicatore di frodi, infatti, presentano criticità al momento della valutazione effettiva. Si pensi alla verifica della corrispondenza della partita iva: tale adempimento dovrebbe ritenersi sproporzionato se richiesto nei confronti di cessioni con un valore modesto e controparti numerose e variabili; ma anche nel caso di un numero ristretto di fornitori con cui si commercializza, diventerebbe eccessivamente oneroso se fosse richiesto al soggetto di effettuare un monitoraggio costante della partita iva e non, invece, solamente in occasione della prima operazione. Parimenti il requisito della solvibilità, generalmente idoneo nell'identificazione di società cartiere, costituisce un onere molto variabile a

seconda del grado di indagine richiesto<sup>142</sup>. Il prezzo assume decisamente un ruolo fondamentale nell'analisi in oggetto; tuttavia, anche in questo caso sorgono nella determinazione delle soglie di prezzo entro cui considerare anomala la transazione. Mentre nel Regno Unito si considera giustamente anomalo il prezzo che si pone al di sotto di quello più basso normalmente praticato sul mercato, in Italia invece viene riconosciuto anomalo il prezzo che si pone sotto la media dei prezzi praticati: tuttavia, per definizione la media si pone al centro dell'insieme dei valori riscontrati nel settore per cui non dovrebbe essere considerato anomalo quel valore che, pur ponendosi sotto la media, rientra comunque nel *range* dei prezzi medi praticati. Il fattore della conoscibilità, pertanto, determina un'area grigia in cui si va dal rischio di porre oneri sproporzionati in capo al contribuente all'eventualità invece di svalutare e rendere irrilevante nei fatti tale elemento.

L'ulteriore questione che emerge dalla rilevanza attribuita al criterio soggettivo della buona fede riguarda l'onere posto in capo al soggetto passivo di conoscere sull'assenza non solo di frodi proprie<sup>143</sup>, relative all'operazione di cui fa parte, ma anche di frodi altrui, relative alle operazioni effettate a valle o a monte nella catena commerciale. Le numerose incertezze che possono rendere impossibile per il contribuente di escludere con

---

<sup>142</sup> La verifica della solvibilità potrebbe essere limitata alla verifica sull'assenza di protesti o azioni esecutive a carico della controparte, o invece potrebbe essere molto ampia richiedendo addirittura di indagare sulla solvibilità immediata o nel medio termine.

<sup>143</sup> La frode propria è quella che riguarda operazioni in cui il contribuente ha un controllo diretto.

certezza l'esistenza di una frode sulle operazioni effettuabili potrebbero tradursi, nel rispetto più rigoroso delle indicazioni fornite dalla Corte, in un immobilismo dell'attività economica, conducendo il soggetto all'astensione dalle transazioni in cui sussisterebbe il rischio di non vedersi riconosciuto il diritto di deduzione. La questione sulla conoscibilità della frode e quindi sul riconoscimento della buona fede del contribuente, può pertanto riassumersi nella necessaria ripartizione del rischio di azioni fraudolente fra l'erario ed i soggetti passivi; se si può ritenere pacifico che la responsabilità ricada sui soggetti quando ne venga provata la partecipazione diretta, il problema si pone ove l'amministrazione finanziaria abbia difficoltà nel fornire la suddetta prova. Il rischio che si presenta in tali casi è quello di imputare le conseguenze di operazioni fraudolente a soggetti realmente estranei al meccanismo che, peraltro, non possiedono alcun controllo diretto sulle transazioni oggetto della frode.

Nella sentenza della Corte di Cassazione, Sez. III, 29 novembre 2005, n. 1427/06 Rv 233251 ( conforme alla sent. Sez. III, 4 giugno 2009, n. 39710, Richiardi, Rv 244618 ) i giudici identificano gli elementi di riconoscimento di una società cartiera in:

- a. Assenza di una sede operativa reale e di un'organizzazione stabile;
- b. Incompetenza professionale nei settori rilevanti dell'attività delle persone cui la società è intestata;
- c. Gestione effettiva da parte della società *broker* finale;

d. Provvista di fondi, antecedente ai propri acquisti, da parte del *broker* finale alla cartiera per il pagamento del fornitore comunitario.

Con la presenza di tali elementi, la Corte qualifica come soggettivamente inesistenti le fatture emesse dalla società cartiera in quanto riferibili a soggetti differenti con la finalità di perseguire l'evasione dell'iva. A norma degli artt. 19 e 21 del d.P.R. 633/72, viene disconosciuto il diritto di detrazione in capo all'utilizzatore di tali fatture, anche in presenza di iva effettivamente pagata. Con la successiva sentenza della Sez. V, 15 dicembre 2006, n. 3257/07, Barisano Rv 236037, la Corte fornisce una chiara descrizione delle frodi carosello e individua nella sottrazione dell'iva la finalità perseguita dai partecipanti alla frode.

La Corte di Cassazione fa proprie le conclusioni cui è giunto il giudice comunitario con la sentenza Cass., sez. trib., sent. 20 gennaio 2010, n. 867 in cui nega il diritto di detrazione sulla base dall'accertata partecipazione volontaria del contribuente alla frode carosello<sup>144</sup>. Tale orientamento viene successivamente confermato nella sentenza Cass., sez. trib., sent. 21 gennaio 2011, n. 1364 in cui la Suprema Corte attribuisce rilevanza all'elemento di consapevolezza della frode altrui ai fini dell'esclusione della detrazione iva<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> Così in TUNDO F., *Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi*, in *Corriere tributario*, n. 12 del 2010.

<sup>145</sup> Si veda sul tema MOSCHETTI G., *Le vie sulla consapevolezza della frode IVA*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3 del 2011.

## CAPITOLO QUARTO

# Verifica sull'effettiva praticabilità di un'estensione generalizzata del modello di inversione contabile

SOMMARIO: 4.1 Premessa. - 4.2 I limiti della generalizzazione del meccanismo di *reverse charge* nella sua formulazione attuale - 4.3 La scelta del principio di tassazione fra origine e destinazione - 4.4 L'ipotesi di applicazione generalizzata di un modello di *reverse charge* puro - 4.5 La proposta di *reverse charge* puro - 4.5.1 La semplificazione degli oneri amministrativi - 4.5.2 La fatturazione elettronica degli scambi - 4.5.3 Il riconoscimento del diritto di deduzione - 4.5.4 Lo split payment model - 4.6 Gli effetti derivanti dall'applicazione del sistema proposto

### 4.1 Premessa

Il presente capitolo prende in considerazione gli elementi, evidenziati nei capitoli precedenti, relativi alla natura e al funzionamento dell'imposta, nonché alle caratteristiche dei fenomeni fraudolenti che il meccanismo in questione si pone di contrastare, al fine di circoscrivere l'ambito entro cui una generalizzazione del *reverse charge* possa risultare efficace all'obiettivo proposto. Il primo paragrafo viene quindi dedicato all'analisi dei limiti che nell'attuale disciplina il *reverse charge* presenta nella sua versione generalizzata; da tali considerazioni si tenta di

costruire un modello generale che incide sulla natura dell'imposta, tentando di salvaguardare gli elementi ritenuti essenziali al raggiungimento delle finalità che l'iva si pone. Nell'analisi del modello non si può prescindere dal fare alcune considerazioni sui principi di tassazione all'origine e a destinazione, nonché ulteriori precisazioni riguardanti i principi di riscossione frazionata e di immediatezza del diritto di deduzione. I paragrafi successivi sono poi dedicati all'esplicazione della modifica del sistema iva che si propone, al fine di beneficiare dei vantaggi insiti in una generalizzazione del *reverse charge*, salvaguardando gli elementi dell'attuale sistema ritenuti fondamentali per il raggiungimento degli scopi che il legislatore si propone. Vengono infine evidenziati i possibili effetti che l'introduzione del modello proposto potrebbe avere sul sistema dell'iva, sia dal punto di vista dell'amministrazione finanziaria che da quello degli operatori economici.

#### **4.2 I limiti della generalizzazione del meccanismo di *reverse charge* nella sua attuale formulazione**

Come si è avuto modo di verificare nei capitoli precedenti, il sistema di inversione contabile attualmente in vigore obbligatoriamente in forma generalizzata sulle prestazioni di servizi intra-UE e facoltativo, invece, per talune tipologie di beni negli scambi interni, si è dimostrato particolarmente efficace nell'azione di contrasto delle frodi iva, in particolar modo di quelle del tipo *missing trader*. La proposta di una sua generalizzazione obbligatoria all'insieme

delle operazioni *business to business* porterebbe con sé il vantaggio di eliminare le distorsioni concorrenziali che la duplicità di disciplina attualmente comporta: ci si riferisce innanzitutto alla differenza fra l'acquisto intracomunitario che presenta esclusivamente una manifestazione economica e l'acquisto interno che, invece, ha una propria rilevanza finanziaria incidente sui flussi di cassa degli operatori economici. Le operazioni soggette al tradizionale meccanismo di rivalsa e deduzione comportano un'anticipazione dell'imposta che invece è sconosciuta alle operazioni in *reverse charge*. Ne consegue che in un sistema duale di applicazione di entrambi i meccanismi, i soggetti economici troveranno convenienza nel porre in essere scelte commerciali sottese anche a politiche di bilancio volte al contenimento delle uscite di cassa. Ciò comporta una necessaria penalizzazione dei fornitori interni rispetto ad altri soggetti comunitari, con un evidente allontanamento dal principio di neutralità posto alla base dell'imposta. La generalizzazione del meccanismo di inversione contabile produrrebbe dunque il vantaggio di realizzare una piena neutralità del prelievo fiscale, con effettivi benefici sulla tesoreria dei soggetti economici<sup>146</sup>, nonché una semplificazione degli oneri amministrativi posti a carico degli operatori economici.

Tuttavia, le criticità insite in un siffatto sistema non sono affatto irrilevanti: il *reverse charge*, come si è già più

---

<sup>146</sup> Sugli effetti del protrarsi del regime transitorio attuale si veda MAZZILLO L., *Effetti sul sistema di gestione dell'iva derivanti dal prolungarsi del regime provvisorio*, Relazione per l'Indagine programmata della Corte dei Conti, 27 ottobre 2004.

volte avuto modo di sottolineare in questo studio, comporta l'abbandono del principio di frazionamento dell'imposta in quanto, proprio per il fatto che gli scambi intermedi non hanno più una manifestazione finanziaria, l'imposta viene tralata in avanti fino al momento della cessione al consumatore finale. Ciò alimenta il rischio di nuove tipologie di frode, basate sul c.d. furto della partita iva: il consumatore in tali casi, per evitare l'assoggettamento al tributo, potrebbe fornire un numero di partita iva fittizio, riconducibile a soggetti economici differenti; tale meccanismo avrebbe inoltre maggiore facilità di sviluppo soprattutto in contesti particolarmente parcellizzati, comportando di conseguenza la necessità per gli Stati di responsabilizzare maggiormente i soggetti economici, addebitando sui cedenti l'onere di maggiori controlli sul reale *status* soggettivo degli acquirenti<sup>147</sup>. Tale meccanismo, infatti, sotto il profilo delle frodi assume un grado di rischio maggiore in quanto, con l'abbandono della riscossione frazionata, si presta alla sottrazione dell'intero ammontare di iva prodotto nel ciclo produttivo<sup>148</sup>.

Un ulteriore aspetto fortemente critico contenuto nel meccanismo di applicazione generalizzata del *reverse charge* così come oggi lo conosciamo, risiede nel rischio che soggetti *missing trader* si posizionino all'ultimo anello della catena

---

<sup>147</sup> Su alcune criticità insite nel sistema monofase di *reverse charge* si veda DAMIANI M. E LUPI R., *La combinazione tra <<detrazione>> e <<non imponibilità>> come strategia antifrode IVA*, in Dialoghi Tributarî, n. 2/2010. In tema si veda anche SANTACROCE B., *Pro e contro del <<regime definitivo>> IVA in funzione <<antifrode carosello>>*, in Dialoghi Tributarî, n. 4/2010.

<sup>148</sup> Così in GIORGI M., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in Dialoghi tributarî, n. 3 del 2008.

distributiva, al momento della vendita al dettaglio: in tal modo acquisirebbero l'iva pagata dai consumatori finali e sparirebbero prima di versarla all'erario. Tale ipotesi è ancora più rischiosa delle frodi che oggi conosciamo lungo la catena di applicazione del tributo in quanto, mentre nella versione attuale i soggetti fraudolenti si appropriano dell'iva limitatamente allo stadio in cui si inseriscono, nell'ipotesi di generalizzazione dell'inversione contabile invece, ponendosi all'ultimo anello della catena, froderebbero l'intera iva maturata lungo il processo produttivo-distributivo, con danni ancora maggiori per le finanze degli Stati. La concentrazione di nuovi fenomeni frodatori al momento della vendita al consumatore finale, unico momento di manifestazione finanziaria dell'intera iva generata lungo il processo produttivo, obbligherebbe quindi gli Stati Membri a rafforzare il sistema dei controlli sulle operazioni di vendita al dettaglio. L'attuale contesto nazionale risulta peraltro particolarmente sensibile a tale aspetto, dato l'elevato numero di partite iva presenti sul territorio che rendono pressoché impossibile predisporre forme di controllo capillare dei soggetti interessati ad operazioni *business to consumer*.

L'ultimo aspetto da sottolineare con riguardo al meccanismo di inversione contabile e alla sua possibile generalizzazione riguarda la sua efficacia nel tempo rispetto ai fenomeni fraudolenti che interessano l'imposta. Pur essendo innegabili i risultati che ad oggi il siffatto sistema ha raggiunto nell'azione di contrasto alla frode, ci sono alcuni elementi che farebbero ritenere tale misura efficace

solo nel breve termine. Soprattutto vista la capacità delle organizzazioni fraudolente di inserirsi in mercati sempre nuovi o di porsi a qualsiasi livello dalla catena produttiva, spesso coinvolgendo anche soggetti inconsapevoli della frode in atto. La possibilità di introdurre il *missing trader* nella fase di vendita al dettaglio dei beni potrebbe infatti rappresentare l'ulteriore evoluzione del fenomeno fraudolento rispetto alla sua fisionomia attuale.

Le considerazioni qui esposte ci fanno pertanto ritenere che, nonostante gli indubbi vantaggi che finora il meccanismo di *reverse charge* ha dimostrato di possedere in relazione alla lotta alle frodi iva, restano tuttavia dei profili di criticità che, a parere di chi scrive, fanno sorgere forti dubbi sull'effettiva efficacia a medio-lungo termine di una generalizzazione dello strumento, sia in relazione al raggiungimento dell'obiettivo di contrastare le frodi, sia in termini di maggiori oneri amministrativi che ricadrebbero sugli operatori economici per assicurare un effettivo controllo dei soggetti rientranti lungo la catena produttiva dei beni. Il dibattito pubblico che la Commissione europea ha promosso sul futuro dell'iva ha fornito, però, diversi spunti critici, dalla cui analisi possiamo estrapolare un contributo per disegnare le condizioni entro cui è possibile introdurre un'applicazione generalizzata dell'inversione contabile, che comporti al tempo stesso l'eliminazione alla radice della convenienza sottostante le frodi iva ed una semplificazione del sistema,

con una forte riduzione degli oneri amministrativi a carico dei soggetti passivi<sup>149</sup>.

#### **4.3 La scelta del principio di tassazione fra origine e destinazione**

Il dibattito sulla scelta fra quale metodo di tassazione sarebbe più opportuno applicare per tassare i consumi<sup>150</sup> a livello comunitario non può prescindere da un'analisi generale dei criteri su cui ognuno di essi si fonda. Un sistema di tassazione va analizzato rispetto a tre parametri, quali l'aliquota applicabile, il luogo di tassazione ed il Paese cui verrà corrisposto il gettito. Secondo un principio di tassazione nel Paese di origine puro i criteri sono individuati tutti in relazione allo Stato del cedente; nella tassazione fondata sul principio del Paese di destinazione puro, invece, i criteri sono riferibili *in toto* allo Stato del cessionario o committente. All'interno dei due estremi delineati esistono, poi, diverse soluzioni ibride applicabili: il legislatore comunitario, non optando per l'applicazione di un metodo puro, ha scelto come modello di tassazione ideale per il regime definitivo dell'iva un sistema di tassazione all'origine dove l'aliquota ed il luogo di tassazione si basano sul Paese di origine mentre il gettito viene corrisposto al Paese di destinazione, salvaguardando così la natura di imposta sui consumi dell'iva. L'applicazione di tale meccanismo avrebbe

---

<sup>149</sup> Nel dibattito promosso vengono considerati anche i possibili benefici derivanti dall'innovazione tecnologica. Sul punto si veda AINSWORTH R., *Technology can solve MTIC Fraud*, in *International VAT Monitor*, n. 4/2011.

<sup>150</sup> Sulla tassazione dei consumi è particolarmente interessante la disamina che viene fatta sul consumo in FORTE F., *Il consumo e la sua tassazione*, Einaudi editore 1973.

però reso necessaria l'introduzione di un sistema di compensazione del gettito fra gli Stati che, nella sua applicazione pratica, presenterebbe una serie di criticità difficilmente superabili<sup>151</sup>.

Di contro, il problema principale della tassazione a destinazione risiede nella necessità del sistema di prevedere controlli alle frontiere: con l'abolizione delle barriere fiscali interne nel 1993 questo elemento è venuto meno negli scambi transnazionali fra i Paesi europei, rendendo il sistema particolarmente sensibile al proliferare di fenomeni fraudolenti. Tale ragione ha spinto il legislatore comunitario ad orientarsi nel medio termine verso l'introduzione del regime suddetto di tassazione all'origine: un traguardo però incompiuto a causa della mancata armonizzazione del tributo fra i vari Stati membri.

Considerando il modello teorico dell'iva, che ha disegnato l'imposta sulla manifestazione di capacità contributiva del consumo tramite un sistema di traslazione che vede come soggetto effettivamente percorso dal tributo il consumatore finale, il principio di tassazione nel Paese di destinazione risulta essere il più coerente<sup>152</sup>. La scelta tra i

---

<sup>151</sup> Si pensi in questo senso alla necessaria scelta del metodo di ripartizione dei consumi fra un approccio macroeconomico, basato su stime statistiche, o un altro microeconomico, fondato invece sulle dichiarazioni dei singoli contribuenti. Il primo, semplice da implementare, rischia però di risultare inaffidabile e di creare contenziosi fra gli Stati sulle ripartizioni degli introiti iva. Il secondo, d'altra parte, risulta essere preciso e puntuale nella definizione del gettito spettante ad ogni Paese membro, ma presenta una complessità gestionale talmente elevata che in pratica non ne rende fattibile l'implementazione.

<sup>152</sup> Sull'ipotesi di applicazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione si veda anche LAMENSCH M., *OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services*, in *International Vat Monitor*, July/August 2010.

due diversi principi assume, in realtà, rilievo in quei Paesi caratterizzati da un'architettura istituzionale federale o quasi, in cui occorre stabilire una ripartizione delle competenze e del gettito fra i diversi livelli di governo, mentre negli Stati non federali i due principi tendono invece a coincidere sul territorio nazionale. In questo quadro, l'Unione europea assume una posizione originale in quanto non rientra in nessuna delle due categorie ma costituisce un soggetto giuridico nuovo, il cui grado di integrazione fra gli Stati la inquadra ad un livello pre-federale. Le criticità sorte nel modello applicato dalla Comunità europea in sede di abolizione delle frontiere interne hanno dimostrato come, ad oggi, l'applicazione di un'imposta plurifase a livello pre-federale risulta difficilmente sostenibile, lasciando piuttosto la scelta al legislatore fra un modello di tassazione monofase delle vendite al dettaglio a livello statale o l'applicazione dell'iva gestita interamente<sup>153</sup> a livello federale<sup>154</sup>. L'estensione generalizzata del *reverse charge*, nella versione attuale che conosciamo, si muove verso il modello di tassazione generale monofase, in quanto la riscossione effettiva si otterrebbe solo nella fase finale di immissione al consumo dei beni.

---

<sup>153</sup> Si usa in questo caso il termine 'interamente' per indicare che la competenza dell'autorità federale sarebbe non circoscritta alla definizione di una disciplina unitaria applicabile in tutti gli Stati membri dell'Unione, ma ricomprenderebbe anche i poteri di riscossione e di accertamento dell'imposta, provvedendo solo successivamente ad attribuire il gettito dell'iva ai singoli Stati.

<sup>154</sup> Così in Corte dei Conti, *Effetti sul sistema di gestione dell'iva derivanti dal prolungarsi del regime provvisorio*, Roma 2004.

#### **4.4 Considerazioni preliminari sull'ipotesi di applicazione generalizzata di un modello di *reverse charge* puro**

Prima di fornire il proprio contributo alla questione in esame, esplicitando le proprie considerazioni sui presupposti entro cui un modello di *reverse charge* potrebbe essere implementato in forma generalizzata, contribuendo a risolvere il problema delle frodi e, nello stesso tempo a semplificare gli oneri in capo ai soggetti coinvolti, a parere di chi scrive è fondamentale fare delle considerazioni preliminari in merito a due elementi qualificanti ed essenziali del tributo, quali la riscossione frazionata e il diritto di deduzione.

In primo luogo, considerare un'ipotesi di estensione generalizzata dell'attuale modello di *reverse charge* significa mettere in discussione non la natura ma i caratteri fondamentali di strutturazione dell'imposta. La sostituzione di un sistema fondato sulla non imponibilità delle operazioni intermedie, in alternativa all'attuale metodo di deduzione e rivalsa, comporta innanzitutto l'immediata conseguenza dell'abbandono del principio di riscossione frazionata del tributo. Tuttavia abbiamo visto che mantenere l'attuale dualismo della disciplina, fondato sul sistema della non imponibilità sulla generalità delle operazioni B2B intra-UE e sul sistema originario di detrazione per le altre operazioni, a causa delle criticità che contiene in sé, rende il sistema particolarmente oneroso per i soggetti economici, senza peraltro conseguire l'obiettivo dichiarato di contrastare il dilagare di fenomeni fraudolenti volti alla sottrazione dell'imposta. L'ipotesi di generalizzare l'applicazione del

*reverse charge* anche all'insieme delle transazioni interne B2B costituisce sicuramente un elemento di semplificazione della disciplina per gli operatori economici ed un efficace strumento di contrasto alle frodi di tipo *missing trader* che si sviluppano nelle fasi intermedie della catena produttiva; i profili di pericolosità emergenti dal rischio dello sviluppo di nuove tipologie di frode nella fase di vendita al dettaglio, conducono però a vagliare la possibilità di produrre perdite di gettito per il sistema decisamente superiori a quelle attuali, nelle quali invece l'iva frodata all'erario è limitata all'imposta maturata nella singola fase in cui la frode si inserisce. Per tali ragioni dovrebbe ritenersi irrinunciabile il principio di riscossione frazionata del tributo, sulla base di ragioni di cautela fiscale che, rispetto all'entrata in vigore dell'iva secondo l'attuale modello, oggi si possono valutare ancora più forti in considerazione del dilagante fenomeno fraudolento.

La seconda considerazione riguarda l'attuale sistema, il cui elemento caratterizzante è rappresentato dal complesso meccanismo di rivalsa e deduzione che consente di traslare l'imposta in avanti fino al consumatore finale e di renderla teoricamente neutrale agli operatori economici. In base alle considerazioni effettuate nei capitoli precedenti, tale sistema è ben lungi dal costituire una soluzione *one best*, in quanto sono numerosi gli elementi di criticità che generano costi a carico sia dello Stato che dei soggetti passivi e che hanno condotto il legislatore comunitario a valutare modelli alternativi di applicazione del tributo. Se nella costruzione

teorica l'attuale regime risulta efficace al perseguimento dello scopo previsto dal legislatore di tassare il consumo, nella sua attuazione pratica tale modello ha invece mostrato i suoi limiti: l'elemento di criticità fondamentale risiede nella particolarità del legame esistente fra il diritto di deduzione dell'acquirente e l'obbligo di versamento dell'imposta da parte del cedente: essendo rapporti che ognuno di tali soggetti ha con l'erario fra loro indipendenti, ne consegue la condizione di riconoscimento da parte dello Stato della deduzione in capo al cessionario indipendentemente dall'effettivo versamento dell'imposta a mezzo del cedente. L'indipendenza del credito derivante dall'esercizio del diritto di deduzione rispetto all'effettivo versamento dell'imposta che lo ha generato pone lo Stato di fronte al rischio di subire una doppia perdita finanziaria derivante dal mancato introito dell'iva dovuta a fronte del credito riconosciuto al cessionario. E' dunque nell'indipendenza dei rapporti su esposta che si rinviene l'origine del vantaggio economico sottostante il fenomeno fraudolento, finalizzato alla sottrazione dell'imposta maturata nello stadio produttivo in cui la frode si inserisce. Sarebbe pertanto auspicabile introdurre un nesso di consequenzialità diretta fra il diritto di deduzione sorto per effetto di un acquisto e l'effettivo pagamento dell'iva dovuta<sup>155</sup>. Fino ad oggi si è ritenuto praticamente impossibile legare il diritto di deduzione all'effettivo pagamento dell'imposta, anche in base alle pronunce della Corte di Giustizia europea che hanno negato

---

<sup>155</sup> A tale conclusioni era in realtà già pervenuto nel 1962 il c.d. ABC Working Group.

la riconoscibilità della deduzione da parte degli Stati in subordine al versamento dell'iva dovuta; la questione può invece essere superata nel momento in cui sia l'onere dell'imposta che la deduzione vengono poste in capo al medesimo soggetto, come di fatto avviene applicando il meccanismo dell'inversione contabile. La capacità di contrasto dei fenomeni fraudolenti del sistema di inversione contabile è dunque rinvenibile nell'imputazione di entrambi i rapporti di debito e credito sul medesimo soggetto, sottraendo l'imposta alla modalità di riscossione effettuata a mezzo del cedente. Nella forma attuale, il modello di *reverse charge*, pur assicurando la convergenza dei suddetti rapporti esclusivamente in capo al cessionario, sconta tuttavia l'inconveniente della definanziarizzazione dell'operazione, mediante il riconoscimento in capo al soggetto passivo della possibilità di compensare il debito iva sorto con il rispettivo credito derivatogli dall'esercizio del diritto di deduzione.

La questione si pone allora nei termini di come si possa salvaguardare il principio di riscossione frazionata beneficiando, al tempo stesso, della qualità del meccanismo di *reverse charge* di congiungere in capo al medesimo soggetto entrambe le posizioni di credito e debito che sorgono dallo scambio. Posto il sempre maggiore rilievo che viene dato agli elementi soggettivi nella qualificazione delle operazioni ai fini della loro imponibilità, si pensi alle questioni esaminate sulla soggettività passiva e alle pronunce della Corte di giustizia europea sulla responsabilità del cessionario nelle frodi iva, resta da

chiedersi fino a che punto l'iva possa oggi ancora qualificarsi come un'imposta indiretta reale e generalizzata, e quanto invece la stessa si stia avvicinando sempre di più ad un modello simile a quello previsto per le imposte dirette. Occorrerebbe, quindi, a questo punto, interrogarsi sull'opportunità di ripensare il diritto di deduzione, in funzione di un'applicazione generale del principio di 'pro-rata temporis', previsto per i beni ammortizzabili, in luogo invece del principio di immediatezza del diritto oggi riconosciuto. Tale ipotesi potrebbe sembrare ad un primo esame contraria agli obiettivi perseguiti dal legislatore, in quanto si ritiene che provocherebbe un ulteriore aggravio in capo agli operatori economici derivante dalla necessità di anticipo dell'imposta: il principio di immediatezza del diritto di deduzione, infatti, nell'attuale disciplina è visto come un elemento importante di salvaguardia della neutralità del tributo. Nelle pagine seguenti del presente lavoro si vuole valutare se sussistano le condizioni per attuare un tale cambiamento, ottenendo un rafforzamento del principio di inerenza del tributo ed una semplificazione nella disciplina, con effetti positivi sia riguardo agli introiti fiscali dello Stato, sia per la riduzione delle aree di incertezza nell'applicazione del tributo e per l'alleggerimento degli oneri amministrativi di cui potrebbero beneficiare gli operatori economici, nonché, infine, per la possibilità di ridurre sensibilmente i tempi di rimborso.

In tal senso, pur adottando un modello che si avvicina maggiormente alle imposte dirette, paradossalmente si

rafforzerebbero i caratteri della realtà e della generalità del tributo, propri invece delle imposte indirette.

#### 4.5 La proposta di *reverse charge* puro

Il meccanismo d'imposizione proposto si fonderebbe sulla generalizzazione obbligatoria del *reverse charge* per tutte le operazioni effettuate, indipendentemente dallo stadio della catena produttiva in cui la stessa si pone. Rispetto alla disciplina attuale prevista sugli scambi intra-UE fra soggetti passivi, il sistema prevedrebbe l'applicazione di un modello puro di inversione contabile, con effettivo pagamento dell'imposta da parte del cessionario; in tal modo si conserverebbe la razionalità della riscossione frazionata con i vantaggi che ne conseguono: una maggiore protezione contro i fenomeni fraudolenti e la salvaguardia delle esigenze di cassa dello Stato, che conserverebbe il beneficio della riscossione anticipata dell'imposta. Il sistema comporterebbe, in pratica, l'eliminazione dell'obbligo di rivalsa del cedente, impedendo ai soggetti fraudolenti di incassare l'iva sulle cessioni per poi sparire senza versarla, annullando di fatto alla radice il vantaggio economico sottostante le frodi. In tal modo, ponendo l'onere di versare l'imposta sul medesimo soggetto che matura il rispettivo diritto di deduzione, si può vincolare l'utilizzo di quest'ultimo, rendendolo possibile solo successivamente all'effettivo versamento dell'iva all'erario. Se però si applicasse tale soluzione *tout court*, senza ulteriori modifiche alla disciplina, sorgerebbe a carico dei soggetti economici una

strutturale posizione creditoria dovuta al credito maturato per effetto delle deduzioni che non potrebbe più essere compensato con l'iva riscossa in via di rivalsa: ne conseguirebbe, dunque, un aggravio di oneri in capo ai soggetti passivi che minerebbe il principio di neutralità posto a fondamento dell'imposta. Tale soluzione risulterebbe pertanto applicabile solo in presenza di ulteriori modifiche alla disciplina finalizzate alla riduzione dei tempi di rimborso, al fine di limitare al minimo l'onere di anticipo dell'imposta a carico dei soggetti economici. A tale riguardo, sarebbe opportuno che il meccanismo di *reverse charge* puro operasse in un contesto di:

- Fatturazione elettronica degli scambi;
- Introduzione del *Central VAT monitoring database model* proposto dalla Commissione;
- Applicazione dello *split payment model* per il versamento dell'imposta;
- Maturazione del diritto di deduzione in base al criterio generale del 'pro-rata temporis'.

Con la deduzione dell'imposta secondo il principio del 'pro-rata temporis' il diritto verrebbe a sorgere al momento della cessione del bene sulla percentuale degli acquisti inglobata in quell'operazione. Nella disciplina attuale tale opzione non sarebbe percorribile in quanto verrebbe ancorato il diritto di deduzione del cessionario all'effettivo pagamento da parte del cedente; in un contesto di applicazione generalizzata dell'inversione contabile, invece, l'onere di versare l'imposta ed il corrispondente diritto di deduzione

sorgerebbero, in momenti differenti, in capo al medesimo soggetto. Tramite un sistema di fatturazione elettronica con la previsione dell'invio delle fatture all'amministrazione finanziaria, quest'ultima avrebbe la possibilità di controllare direttamente che il soggetto non indichi nelle proprie cessioni percentuali di beni superiori agli acquisti effettivamente realizzati, riconoscendo una deduzione mai superiore all'imposta già effettivamente incassata. Con il collegamento delle fatture di acquisto a quelle delle cessioni si eviterebbe, inoltre, la possibilità che i soggetti possano dedurre più volte lo stesso credito maturato sui medesimi acquisti.

Il principio base del sistema proposto risiede pertanto nell'unione in capo al medesimo soggetto dell'onere di assolvimento dell'iva e del corrispondente credito maturato, con la possibilità di dedurlo solo in un momento successivo al versamento dell'imposta all'erario. La certezza di riconoscere solo crediti relativi ad un'imposta già incassata, consentirebbe all'erario di introdurre sistemi di rimborso dell'imposta in tempo reale, non essendo più necessario effettuare controlli sull'importo richiesto dal contribuente.

Il modello richiede anche l'implementazione del sistema di scissione dei pagamenti: in questo caso il pagamento avverrebbe sempre con mezzi elettronici e sarebbe scisso in due valori, l'imponibile dell'operazione e l'imposta dovuta. Mentre il primo verrebbe accreditato sul conto corrente bancario del cedente, l'iva sarebbe invece versata direttamente su un conto corrente centrale intestato

all'Ente impositore.

#### *4.5.1 La semplificazione degli oneri amministrativi*

Secondo l'attuale normativa comunitaria, ogni amministrazione finanziaria può richiedere differenti adempimenti iva, lasciando di fatto i soggetti economici di fronte alla necessità di dover gestire 27 diverse discipline. Tale babele giuridica si traduce in pratica in una maggiore convenienza degli operatori ad intrattenere rapporti con soggetti terzi, al di fuori della Comunità. Del medesimo parere anche Confindustria che, nel contributo inviato alla Commissione europea in occasione del dibattito pubblico aperto sul futuro dell'iva<sup>156</sup>, evidenzia come le formalità burocratiche che vengono attualmente richieste alle imprese siano diventate talmente eccessive da rendere persino più conveniente, in determinati casi, realizzare scambi con soggetti extra-UE. Anche considerando, infatti, la legittima esigenza dello Stato di voler introdurre strumenti idonei al contrasto di fenomeni evasivi e fraudolenti, i soggetti economici sono attualmente tenuti ad adempiere ad una molteplicità di obblighi che comportano una sempre maggiore complessità e che in alcuni casi producono anche una duplicazione di informazioni, generando maggiori costi di gestione ed una più elevata incertezza normativa a carico delle imprese<sup>157</sup>. Se poi si considera anche la forte

---

<sup>156</sup> Il contributo è stato successivamente pubblicato dalla Commissione europea ed è reperibile al seguente indirizzo URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_11\\_future\\_vat\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_en.htm).

<sup>157</sup> Si pensi alla duplicità di richiesta delle medesime informazioni contenuta nei diversi adempimenti cui i soggetti sono sottoposti, quali dichiarazioni periodiche iva,

considerazione che in materia sanzionatoria viene attribuita agli aspetti formali, la complessità degli adempimenti può tradursi per le imprese nell'applicazione di sanzioni eccessivamente pesanti e assolutamente non proporzionali: si pensi al caso di errori nell'applicazione del meccanismo di inversione contabile anche qualora l'onere di pagamento dell'imposta risulti adempiuto dalla controparte.

Prevedendo l'obbligo di pagamento dell'iva direttamente tra acquirente ed amministrazione finanziaria, verrebbero meno le esigenze di controllo dovute al rischio di frode iva di tipo *missing trader* che renderebbero superflui la maggior parte degli oneri amministrativi posti a carico dei soggetti economici successivamente all'abolizione delle frontiere fiscali. Anche per quanto riguarda la frode relativa alla cessione intracomunitaria fittizia, sarebbe molto più semplice per lo Stato del venditore controllare direttamente tramite canale diretto con lo Stato dell'acquirente se quest'ultimo abbia versato l'iva dovuta sull'operazione: in caso contrario l'amministrazione finanziaria dello Stato del cedente potrebbe presumere la fittizietà della cessione transnazionale.

Inoltre, l'ipotesi di attrarre gli obblighi iva sull'acquirente secondo le regole del Paese di destinazione, ossia lo Stato di stabilimento del soggetto passivo su cui ricade l'onere di adempiere il tributo, comporterebbe semplificazioni anche riguardo al linguaggio e ai modelli iva

---

dichiarazione annuale iva, elenchi intra, elenchi black list, modello TR per la richiesta di rimborso trimestrale, comunicazione telematica per le operazioni superiori a tremila euro, e così via.

utilizzati: bisogna infatti considerare che attualmente l'esistenza di 23 differenti lingue all'interno dell'Unione in cui andrebbero teoricamente tradotte le 27 normative nazionali degli Stati Membri va considerata una condizione esterna del sistema, non modificabile nel breve-medio termine; secondo la soluzione proposta gli obblighi ricadrebbero sostanzialmente sul soggetto acquirente che dovrebbe applicare la disciplina del proprio Stato nella propria lingua. Nel disegnare il presente modello ci si è preoccupati, infatti, di ricercare la costruzione di un sistema che, salvaguardando i principi di neutralità e concorrenzialità, consenta ai soggetti economici di operare sul mercato europeo secondo la normativa del proprio Stato, semplificando gli oneri gestionali cui sono sottoposti.

#### *4.5.2 La fatturazione elettronica degli scambi*

Il processo di dematerializzazione della documentazione contabile, nell'ottica di semplificazione della disciplina sulle modalità di emissione e fatturazione delle fatture iva, trova la sua origine nella Direttiva 2001/115/CE del 20 dicembre 2001 con cui il legislatore comunitario, oltre a stabilire gli elementi minimi che devono essere indicati in fattura, ha indicato anche le condizioni per ricorrere alla fatturazione elettronica. Come condizione essenziale per l'utilizzo del formato elettronico, però, la disciplina richiedeva l'utilizzo di uno strumento che assicurasse l'originalità e l'integrità del documento, rinvenibile in un sistema avanzato di firma digitale ovvero con la trasmissione

telematica dei dati mediante il sistema EDI europeo. Le nuove norme in materia di fatturazione elettronica, contenute nella direttiva 2010/45/UE<sup>158</sup>, hanno invece semplificato tale onere stabilendo che *“ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura”*<sup>159</sup>. Ai contribuenti viene quindi data ampia libertà sulle modalità con cui assicurare tali elementi. Lo scopo della direttiva è rinvenibile in particolar modo in quanto disposto agli ottavo e nono considerando, secondo cui *“dato che il ricorso alla fatturazione elettronica può aiutare le imprese a ridurre i costi e ad essere più competitive, gli attuali obblighi iva relativi alla fatturazione elettronica dovrebbero essere rivisti per eliminare gli oneri e le barriere esistenti che ostacolano il ricorso a tale tipo di fatturazione. [...] La parità di trattamento dovrebbe applicarsi anche con riguardo alle competenze delle autorità fiscali. Le loro competenze di controllo e i diritti e gli obblighi dei soggetti passivi dovrebbero applicarsi in condizioni di parità indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo scelga di emettere fatture cartacee o fatture elettroniche”*.

La nuova direttiva parifica dunque la fatturazione elettronica a quella cartacea e la definisce come quel documento *“contenente le informazioni richieste dalla presente direttiva emessa e ricevuta in formato*

---

<sup>158</sup> La direttiva 2010/45/UE è stata adottata dal Consiglio dell'Unione europea il 13 luglio 2010 e deve essere recepita dagli Stati membri in modo da renderla effettiva entro il 1° gennaio 2013.

<sup>159</sup> Art. 233 della Direttiva 2006/112/CE come modificato dalla Direttiva 2010/45/UE.

*elettronico*<sup>160</sup>. Tuttavia il legislatore ne prevede ancora un utilizzo facoltativo da parte del contribuente, mentre al fine di massimizzare la semplificazione degli oneri amministrativi e la riduzione dei tempi di rimborso, sarebbe più opportuno un uso generalizzato ed obbligatorio di tale strumento<sup>161</sup>.

Lo sviluppo della fatturazione elettronica dovrebbe consentire il duplice vantaggio della riduzione degli oneri amministrativi a carico degli operatori economici e al tempo stesso lo sviluppo di nuovi strumenti di controllo utilizzabili per l'azione di contrasto alle frodi. Per incentivarne lo sviluppo, la proposta di direttiva prevede l'abbandono del requisito della posta elettronica o del trasferimento tramite sistema EDI e, allo stesso tempo, interviene definendo tempi precisi per l'emissione delle fatture e stabilendo il momento dell'esigibilità sulle operazioni transnazionali. Accanto alla fattura standard viene prevista una tipologia semplificata utilizzabile sulle cessioni di valore non superiori a 100 euro. Affiancando alla fatturazione elettronica il *Central VAT monitoring database model* proposto dalla Commissione, che prevede l'invio al momento di emissione della fattura di una copia al contribuente ed un'altra ad una banca dati centrale a disposizione dell'amministrazione, tramite un canale diretto tra contribuente e fisco, si assicurerebbero i caratteri di autenticità dell'origine e di integrità del documento,

---

<sup>160</sup> Art. 217 della Direttiva 2006/112/CE come modificato dalla Direttiva 2010/45/UE.

<sup>161</sup> Sulle semplificazioni introdotte dalla direttiva 2010/45/UE nella disciplina della fatturazione elettronica si veda MASTROMATTEO A. E SANTACROCE B., *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, in *Corriere tributario*, n. 44/2011.

nonché di leggibilità della fattura, evitando di far ricadere successivamente in capo al contribuente l'onere di dover dimostrare tali elementi.

#### *4.5.3 Il riconoscimento del diritto di deduzione*

L'implementazione di un sistema di invio diretto delle fatture all'amministrazione finanziaria potrebbe agevolare il controllo da parte di quest'ultima sull'inerenza degli acquisti e sulla spettanza della detrazione. In questo senso, sarebbe possibile pensare ad un incrocio nel database centrale dei codici di attività degli operatori economici con i codici attività degli acquisti effettuati<sup>162</sup> in modo tale da effettuare un primo screening e fare in modo che l'amministrazione finanziaria controlli solo le anomalie segnalate dal sistema. Naturalmente occorrerebbe che i codici attività dei singoli acquisti indicati in fattura venissero incrociati sia con la tipologia di attività dell'acquirente che con quella del venditore, presumendo la responsabilità solidale di quest'ultimo in caso di indicazioni non veritiere. Al momento della cessione, la fattura inviata all'amministrazione finanziaria dovrebbe richiamare le fatture degli acquisti effettuati inerenti a quella cessione; con l'incrocio dei codici di attività il sistema potrebbe riconoscere in automatico il diritto di deduzione maturato in base agli acquisti richiamati in fattura, mentre potrebbe prevedersi una verifica diretta da parte dell'amministrazione laddove i codici attività dei beni ceduti e degli acquisti effettuati non siano

---

<sup>162</sup> A tal fine si potrebbe utilizzare l'attuale codificazione ATECO con qualche modifica.

immediatamente inerenti fra loro. Tale sistema consentirebbe anche al fisco di escludere la deduzione sugli acquisti effettuati da soggetti passivi non inerenti la propria attività ma costituendi in pratica dei consumi finali. L'applicazione del principio del 'pro-rata temporis', inoltre, consentirebbe di contrastare anche il fenomeno, particolarmente diffuso fra i venditori al dettaglio, dell'acquisto di fatture oggettivamente inesistenti al solo fine di creare un credito iva da utilizzare in compensazione con l'iva dovuta sulle vendite, evitando di versarla al fisco.

Lo svantaggio principale nell'utilizzo di tale principio risiede nell'anticipo dell'imposta da parte degli operatori economici; tuttavia, tralasciando gli effetti positivi per il sistema economico<sup>163</sup> che non ineriscono alle finalità del presente lavoro, a fronte di un onere iniziale dovuto alla necessità di attendere la cessione del proprio prodotto per recuperare l'iva versata, a regime l'onere di anticipo dell'imposta dovrebbe essere compensato dalle deduzioni riconosciute sui precedenti acquisti e non dovrebbe comportare variazioni negative di cassa<sup>164</sup>. Tale svantaggio verrebbe inoltre compensato dalla maggiore celerità dei rimborsi del credito iva che si potrebbe ottenere con questo sistema. Non sono peraltro secondari i vantaggi che si otterrebbero riguardo al contrasto delle frodi e di forme di

---

<sup>163</sup> Gli operatori economici sarebbero spinti ad incrementare le vendite e minimizzare le rimanenze di magazzino al fine di recuperare l'iva versata sui propri acquisti.

<sup>164</sup> Sotto il profilo economico tuttavia si evidenzia che tale sistema renderebbe l'iva un'imposta pro-ciclica, che peserebbe meno nelle fasi di crescita e di vendite sostenute, mentre sarebbe maggiormente penalizzante nelle fasi recessive del ciclo economico, in cui le vendite calano.

concorrenza sleali, nonché ai minori costi amministrativi derivanti dalla semplificazione delle regole di applicazione dell'imposta.

#### *4.5.4 Lo split payment model*

Se gli elementi fondamentali da prendere in considerazione ragionando su nuovi modelli di assolvimento dell'imposta dal punto di vista del contribuente riguardano la riduzione degli oneri amministrativi e la protezione degli operatori economici in buona fede che ignorano la propria partecipazione ad una frode fiscale, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha introdotto un elemento soggettivo di qualificazione dell'operazione e che vede il soggetto in buona fede sottoposto al rischio di non vedersi riconosciuto il proprio credito iva, il metodo in esame può costituire un elemento di semplificazione del sistema che interviene positivamente su tali aspetti<sup>165</sup>.

Il metodo dello *split payment model* prevede che il cessionario effettui il pagamento dovuto in base alla transazione scindendo l'imponibile, da versare alla controparte, e l'imposta dovuta da versare, invece, all'ente impositore. L'effettiva implementazione di un simile sistema richiede un ruolo centrale delle banche che, in un'ottica di smaterializzazione della moneta, devono gestire lo sdoppiamento del pagamento per ogni transazione. In questo

---

<sup>165</sup> La proposta di sdoppiamento dei pagamenti con versamento dell'iva in tempo reale è stata proposta da un'organizzazione denominata RTvat. Al riguardo si veda RIZZARDI R., *Iva: evoluzione della normativa e orientamento della corte di giustizia*, in *Corriere tributario*, n. 12/2010.

senso, il ruolo degli intermediari finanziari può essere di semplice operatore che gestisce il flusso di pagamenti in base alle disposizioni dei singoli soggetti oppure di parte attiva del processo accentrando su di sé l'onere di sdoppiare il pagamento e di versare l'imposta all'ente impositore. Tralasciando le possibili criticità tecniche che sono tuttavia superabili grazie all'evoluzione tecnologica intervenuta negli ultimi anni, occorre verificare come lo strumento impatti sul sistema dell'iva e sugli operatori economici in termini di oneri amministrativi. Con riguardo al metodo di scissione dei pagamenti la Confindustria esprime le proprie perplessità, essenzialmente dovute alla necessità di dover effettuare un serio investimento iniziale, alla necessità di coinvolgere il sistema bancario ma soprattutto alla conseguenza che un siffatto sistema genererebbe strutturali posizioni creditorie, che solo in parte si ritiene possano essere attenuate da una semplificazione ed una maggiore celerità delle richieste di rimborso. Il principale ostacolo è in realtà costituito proprio dall'insorgenza delle posizioni creditorie in quanto, come anche sottolineato dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nella propria proposta inviata alla Commissione europea in occasione della discussione pubblica sul Libro verde iva, ove la questione della strutturale posizione creditoria venisse risolta il modello *“conterrebbe concreti aspetti positivi”*. Sull'argomento essi infatti affermano quanto segue: *“A nostro parere, la scissione facoltativa dei pagamenti non presenta sostanziali problemi di fattibilità in quanto l'uso*

*della moneta elettronica è abbastanza diffuso in tutti i paesi membri della UE, ed anche perché tali comportamenti ( l'uso di strumenti tracciabili di pagamento ) saranno sempre più resi obbligatori dalla normativa antiriciclaggio. Il vero problema è costituito dal fatto che: da un lato l'operatore versa direttamente l'iva sulle fatture di acquisto all'Ufficio iva, mentre dall'altro non incasserebbe più l'Iva dai propri clienti in quanto tenuti al medesimo comportamento ( versamento del solo imponibile al fornitore e dell'iva direttamente in un conto bancario dell'Ufficio iva ) con conseguente esponenziale e cronica creazione di iva a credito, che potrebbe essere scongiurata soltanto con la certezza di rimborsi iva velocissimi ed adeguatamente remunerati dal punto di vista degli interessi attivi”.*

Secondo autorevole opinione<sup>166</sup>, invece, il modello dello *Split payment model* è stato a torto criticato dalle imprese ma andrebbe piuttosto sviluppato in quanto le solleverebbe invece dall'onere derivante dai complessi processi amministrativi che oggi devono rispettare. Inoltre, egli sottolinea come un esempio di tale modello sia rinvenibile nella nostra esperienza riguardo al controllo sugli incentivi dati alle persone fisiche per la ristrutturazione delle proprie abitazioni. In tali casi, infatti, gli istituti finanziari già operano a monte la ritenuta d'imposta sul bonifico effettuato dal contribuente al prestatore d'opera. Tale modello, peraltro, andrebbe applicato congiuntamente al *Central VAT*

---

<sup>166</sup> SANTACROCE BENEDETTO, *Libro verde sul futuro dell'iva – contributo alla consultazione pubblica*, inviato alla Commissione europea in occasione del dibattito pubblico aperto sul futuro dell'iva.

*monitoring database model*”, all’interno di un sistema generalizzato ed obbligatorio di fatturazione elettronica<sup>167</sup>.

Il modello di scissione dei pagamenti che fuoriesce dallo studio di fattibilità commissionato dalla Commissione<sup>168</sup>, prevede che lo sdoppiamento del pagamento sia effettuato dal contribuente, versando separatamente l'imponibile al suo fornitore e l'iva allo Stato tramite un conto vincolato acceso in un istituto finanziario scelto dall'amministrazione finanziaria ma intestato a nome del contribuente. Secondo alcuni però tale soluzione si presta ad una serie di criticità operative riguardanti sia le operazioni infragruppo che spesso non hanno una manifestazione finanziaria, sia ancora in presenza di crediti o di pagamenti cumulativi di più fatture. Sarebbe invece più opportuno che il modello scelto preveda la scissione dei pagamenti effettuata dall'istituto bancario e che venga applicato, in modo generalizzato da tutte le imprese, con l'assicurazione da parte dell'amministrazione finanziaria di un rimborso dell'iva a credito in tempi ragionevolmente rapidi.

#### **4.6 Gli effetti derivanti dall'applicazione del sistema proposto**

---

<sup>167</sup> Secondo il Santacroce il sistema di fatturazione elettronica *“in primo luogo fornisce agli Stati membri un'informazione tempestiva relativamente alle transazioni che si realizzano sul territorio; in secondo luogo, semplifica i rapporti tra le imprese e elimina una serie di passaggi inutili e costosi di contabilizzazione dei corrispettivi certificati”*.

<sup>168</sup> Commissione europea, Final Report - *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, TAXUD/2009/AO-05, Settembre 2010.

Gli effetti derivanti dall'applicazione del modello proposto meritano di essere analizzati da due punti di vista: quello dell'ente impositore che ricerca una soluzione al dilagare dei fenomeni fraudolenti e quello dei soggetti passivi, alla ricerca di un'effettiva neutralità dell'imposta. Riguardo all'azione di contrasto delle frodi, il modello elimina dal sistema iva l'elemento di profittabilità che fino ad oggi ha spinto le società carosello ad inserirsi lungo la catena produttiva dei beni: viene meno, infatti, la possibilità di incamerare indebitamente l'iva relativa alle proprie cessioni, riscuotendola dai propri acquirenti ed uscendo dal circuito economico senza versarla all'erario. Il mantenimento del principio di riscossione frazionata si pone a salvaguardia delle esigenze di cautela fiscale degli Stati membri e non incide sulle esigenze di cassa degli stessi.

Dal punto di vista degli operatori economici l'analisi degli effetti presenta elementi di maggiore complessità in quanto il modello produce una serie di vantaggi e svantaggi che vanno valutati congiuntamente. Il sistema proposto, prevedendo in regime di inversione contabile il versamento dell'imposta dovuta da parte dell'acquirente, elimina in sostanza l'obbligo di rivalsa in capo al cedente; così facendo, il credito maturato per effetto del diritto di deduzione esercitato sui propri acquisti non può più essere compensato con l'iva riscossa sulle proprie cessioni: ciò determina l'emergere di una strutturale posizione creditoria nei confronti del proprio Stato. Se dovessimo far riferimento all'attuale sistema dei rimborsi, una tale opzione sarebbe in

realità difficilmente praticabile, in quanto sugli operatori economici ricadrebbe un onere finanziario non sostenibile. Quale *conditio sine qua non* di applicazione della disciplina proposta risulterebbe, pertanto, una revisione dei sistemi di rimborso dei singoli Stati Membri.

Posto che i soggetti economici nell'applicazione dell'iva rivestono un ruolo essenzialmente strumentale che rende più agevole la riscossione dell'imposta da parte dello Stato, nel momento in cui il credito iva, sorto per effetto del diritto di detrazione riconosciuto sugli acquisti, viene subordinato al versamento dell'imposta dovuta e pertanto viene eliminata la possibilità di far maturare crediti inesistenti dovuti ad operazioni oggettivamente inesistenti, il rimborso iva dovrebbe essere assolutamente separato dalla posizione fiscale dei singoli soggetti nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non potendo quest'ultima rivalersi su tale credito per soddisfare le proprie pretese relative a tributi differenti dall'iva, in conformità al principio di neutralità dell'imposta più volte richiamato anche dalla Corte di Giustizia europea. Ragionando nell'ambito di un sistema centralizzato di fatturazione elettronica nonché di un canale sicuro attraverso cui effettuare i propri pagamenti, si potrebbe pensare ad un sistema che riconosca in tempo reale il rimborso dei crediti iva sorti in base alle operazioni effettuate con l'immediato accredito delle somme sul medesimo conto utilizzato dall'operatore per i pagamenti.

Un'ulteriore considerazione da fare, riguarda poi l'opportunità di estendere il modello proposto sia alle

operazioni transnazionali che a quelle interne, uniformando le due discipline. Il vantaggio immediato sarebbe rappresentato dalla semplificazione del sistema per gli operatori economici, che non dovrebbero più distinguere fra operazioni interne ed intracomunitarie, applicando alternativamente il sistema della detrazione o della non imponibilità, ma applicherebbero un'unica disciplina indipendentemente dalla nazionalità del soggetto cedente. Ciò risolverebbe anche le problematiche sorte in merito all'interpretazione dell'art. 192 sul ruolo della stabile organizzazione, in quanto in entrambi i casi risulterebbe sempre applicabile la disciplina del *reverse charge* con obbligo di versamento dell'imposta da parte del soggetto acquirente. Il sistema, inoltre, salvaguardando il principio del pagamento frazionato pur utilizzando l'inversione contabile, non produrrebbe variazioni di rilievo nelle entrate dell'erario e, al tempo stesso, sarebbe un utile strumento di contrasto alle frodi carosello che comunque vengono poste in essere sul mercato interno.

Tenendo presente l'obiettivo primario dell'iva di tassare il consumo, si dovrebbe ritenere in linea di principio che le regole di territorialità più idonee debbano prevedere il luogo dove tale consumo si manifesti, ossia quello di destinazione del bene o di prestazione del servizio. Tuttavia, come insegna l'esperienza passata, soprattutto in materia di servizi, si è rivelato piuttosto arduo applicare tali regole mentre si è constatato invece che risulta più semplice adottare regole di territorialità che seguano il soggetto

committente. Sotto tale aspetto, il modello proposto può ritenersi concettualmente conforme al principio di tassazione del consumo soprattutto se si fa propria una nozione di tassazione della capacità contributiva secondo il parametro di godimento dei pubblici servizi. Se si tiene infatti presente che la concezione dello Stato moderno giustifica il potere impositivo con la necessità di fornire al cittadino quei servizi indivisibili e socialmente meritevoli che il singolo non potrebbe ottenere da sé, risulta allora accettabile che l'iva dovuta su una cessione transnazionale sia riscossa dallo stato dell'acquirente, in virtù di quei servizi fondamentali fornitigli anche in base ad una manifestazione di capacità contributiva, in questo caso il consumo, avvenuta al di fuori del territorio dello Stato.

## CAPITOLO QUINTO

# **Riflessioni sulle esperienze di alcuni Stati federali nell'imposizione di un'imposta sui consumi**

SOMMARIO: 5.1 Premessa - 5.2 Modelli di tassazione dei consumi in un'architettura istituzionale di tipo federale - 5.3 Il modello di equalizzazione tedesco - 5.4 L'esperienza del Canada nell'armonizzazione della tassazione fra i due livelli di governo - 5.5 Il Brasile e l'applicazione del principio di tassazione all'origine - 5.6 Il dibattito statunitense sull'ipotesi di introdurre un'iva federale - 5.7 Il modello dell'Unione europea alla luce delle esperienze degli Stati federali.

### **5.1 Premessa**

Il presente capitolo si propone di fornire una panoramica assolutamente parziale sulle esperienze di alcuni Stati federali nell'applicazione dell'iva. Viene innanzitutto preso in considerazione il modello tedesco di imposizione e ripartizione dell'imposta fra i Lander, considerato da alcuni estensibile al contesto europeo. Fra gli Stati federali, il Canada rappresenta un laboratorio in cui sono stati applicati diversi modelli d'imposta, fornendo notevoli spunti nella ripartizione delle competenze fra i due

livelli di governo. Nel paragrafo successivo si fa una breve panoramica del sistema d'imposizione brasiliano che si distingue dagli altri essenzialmente per essere quasi l'unico Paese che ha introdotto il principio di tassazione all'origine. Infine, viene fatto un breve cenno al dibattito in corso negli Stati Uniti sull'eventuale introduzione di un'iva federale per sottolineare come tale imposta si potrebbe inquadrare all'interno della più industrializzata economia mondiale.

## **5.2 Modelli di tassazione dei consumi in un'architettura istituzionale di tipo federale**

L'applicazione diffusa dell'iva nella maggior parte delle economie mondiali può considerarsi il più importante sviluppo in campo fiscale del secolo scorso<sup>169</sup>. Tuttavia, l'iva assume caratteristiche differenti nei diversi Paesi che la applicano, anche se è comunque possibile evidenziare alcuni elementi comuni che l'imposta conserva:

- E' un imposta che tassa il consumo, gravando di fatto sul consumatore finale;
- E' applicata su un'ampia base imponibile;
- E' teoricamente neutra nei confronti degli operatori economici che agiscono nell'ambito della propria attività;

---

<sup>169</sup> L'iva è attualmente applicata in 136 Stati per i quali costituisce almeno un quinto delle entrate fiscali complessivamente incassate. Si veda OECD, *International VAT/GST Guidelines*. Febbraio 2006. Al riguardo si veda anche DUNCAN H. E SEDON J., *Coordinating a federal VAT with State and local sales taxes*, in TAX Analysts 2011.

- E' basata sul principio della riscossione frazionata, applicato mediante il sistema della deduzione dell'imposta fatturata sugli acquisti.

L'imposta, peraltro, viene differentemente disegnata nei vari sistemi tributari anche e soprattutto in ragione dell'architettura istituzionale dei singoli Paesi, assumendo notevole rilievo il fatto che venga introdotta all'interno di uno Stato unitario oppure di una Federazione di Stati. L'elemento chiave che contraddistingue l'applicazione dell'iva nei sistemi federali attiene alla definizione di un'imposta subnazionale di secondo livello, basata sul principio della tassazione nel Paese di destinazione, che si armonizzi con la corrispondente imposta prevista a livello federale e non si ponga in contrasto con lo sviluppo degli scambi commerciali fra gli Stati.

Secondo la teoria del federalismo fiscale, gli economisti concordano sul ritenere che l'imposta sul valore aggiunto andrebbe applicata a livello federale. L'autonomia dei singoli Stati sulla determinazione della base imponibile e delle aliquote nell'imposta di secondo livello, genera invece problemi sulla tassazione delle operazioni fra Stati; l'iva subnazionale inoltre implica lo sviluppo di controlli oltre le frontiere interne e rappresenta un fattore frenante dell'integrazione dei mercati. Identificando nell'ampia base imponibile potenziale il principale vantaggio di tale imposta, l'iva a livello subnazionale è indicata innanzitutto per quei Paesi ad elevata decentralizzazione dove le autorità a livello locale hanno la capacità di determinare sia le entrate che le

spese di propria competenza. Esempi di tale modello sono il Brasile e l'Unione europea<sup>170</sup> che prevedono entrambi il decentramento della riscossione dell'iva in capo ai singoli Stati anche sugli scambi transnazionali<sup>171</sup>.

La migliore forma di tassazione a livello statale è invece la tassazione sulle vendite al dettaglio. La predominanza dell'iva pone un problema serio per la finanza dei governi subnazionali, in quanto l'unica forma di iva efficace è quella riscossa a livello federale. L'iva a livello subnazionale comporta, invece, elevati costi amministrativi e tradizionalmente si è ritenuto che l'unico modo per riscuoterla efficacemente a livello subnazionale fosse di applicare un principio di tassazione all'origine. Ciò in quanto si è ritenuto che un meccanismo basato sulla tassazione a destino tramite il sistema della deduzione dell'iva fatturata sui propri acquisti non fosse applicabile con successo in assenza di barriere fiscali. Molti Paesi federali hanno pertanto fino ad oggi scelto di applicare il sistema dell'iva solo a livello federale, prevedendo invece l'applicazione di un'imposta monofase sulle vendite a livello subnazionale.

A livello internazionale, si riscontrano i seguenti modelli di tassazione:

---

<sup>170</sup> Si rammenta che l'architettura istituzionale dell'Unione europea non la pone all'interno dei contesti federali, ma piuttosto rappresenta un modello pre-federale. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto viene però considerata fra i Paesi federali in conseguenza dell'emergere di due livelli di tassazione e della mancanza di barriere fiscali al proprio interno fra gli Stati membri.

<sup>171</sup> Sul tema si veda GRANDCOLAS C., *Managing VAT in a Borderless World of Global Trade: VAT Trends in the European Union – Lessons for the Asia-Pacific Countries*, in *Bulletin for International Taxation*, April 2008.

- tassazione tramite *retail sales taxes ( RST )* a livello esclusivamente statale.
- tassazione esclusivamente a livello federale.
- Tassazione su entrambi i livelli di governo.

Il primo modello è poco diffuso ed è attualmente applicato negli Stati Uniti, anche se al momento è in corso un dibattito sull'eventuale introduzione di un'imposta federale sul modello dell'iva. La tassazione federale è invece la più diffusa e la Germania rappresenta un esempio di efficiente applicazione del modello, tramite una riscossione centralizzata a livello federale e la successiva ripartizione ai *Lander* tramite un meccanismo di equalizzazione . Il modello di tassazione su entrambi i livelli di governo è ritenuto maggiormente costoso. Sebbene, infatti, l'iva possa essere considerata in generale la migliore forma di tassazione dei consumi, occorre fare alcune considerazioni in merito al caso in cui si voglia mantenere due distinti livelli di tassazione, federale e statale. Tale scelta può generare costi ulteriori, ma tali costi andrebbero visti come parte del prezzo da pagare per un'architettura istituzionale federale che presumibilmente presenta altri vantaggi che li compensano. Alternativamente, i due livelli di governo potrebbero mantenere due imposte distinte, totalmente indipendenti fra di loro: un esempio è costituito dalla provincia del Quebec in Canada. Infine, un'alternativa potrebbe essere rinvenibile nel rendere l'iva un elemento di giunzione tra i due livelli di governo, prevedendone l'applicazione su una base imponibile uniforme a livello federale, ma lasciando comunque la

possibilità ad ogni Stato di fissare la propria aliquota. Anche tale modello è attualmente rinvenibile nel sistema di tassazione canadese, ove viene applicato in tre province del Paese.

### **5.3 Il modello di equalizzazione tedesco**

In Germania il potere impositivo relativo all'imposta sul valore aggiunto è per costituzione attribuito alla Federazione, prevedendo peraltro che non possano essere introdotte ulteriori forme di tassazione dei consumi né a livello federale né tantomeno a livello di *Lander*. Gli introiti dell'iva vengono distribuiti tra la Federazione, gli Stati e le comunità, secondo proporzioni decise con legge federale anche se, per salvaguardare gli interessi dei singoli Stati, tale legge deve essere approvata dalla *Bundesrat*, ossia la Camera degli Stati che agisce come parte del potere legislativo della federazione. Secondo quanto previsto, l'introito attribuito agli Stati viene ripartito per i  $\frac{3}{4}$  in base al numero di abitanti mentre la restante parte funge da elemento di redistribuzione, venendo attribuita agli Stati con tassi di entrate fiscali al di sotto della media. Tale principio distributivo, nonostante abbia il suo fondamento nella Costituzione tedesca<sup>172</sup>, ha comunque generato in Germania una controversia politica sull'entità di questo strumento di equalizzazione che, probabilmente, potrà essere risolto in

---

<sup>172</sup> Lo scopo della norma è di assicurare ai singoli Stati i mezzi finanziari necessari per adempiere ai propri compiti.

futuro solo con una pronuncia della Corte Costituzionale Federale tedesca.

Molti studiosi ritengono che il sistema tedesco costituisca probabilmente l'approccio migliore con cui applicare una tassazione dei consumi che distribuisca le risorse sia a livello federale che statale. Tale metodo presenta inoltre il vantaggio di generare costi amministrativi contenuti. I problemi redistributivi generatisi in Germania, però, fanno comprendere le difficoltà insite nella previsione di un metodo di compensazione simile dell'iva fra i Paesi membri dell'Unione europea, se si dovesse giungere ad un sistema comune di riscossione dell'imposta e alla successiva redistribuzione fra l'Unione e i singoli Paesi membri<sup>173</sup>.

#### **5.4 L'esperienza del Canada nell'armonizzazione della tassazione fra i due livelli di governo**

Il Canada costituisce probabilmente il Paese più interessante da analizzare in tema di tassazione sulle vendite. Qui viene applicata un'iva a livello federale, denominata *Goods and Services Tax (GST)* mentre a livello statale coesistono diversi approcci.

Il Canada, infatti, è uno di quei Paesi federali che ha implementato un sistema d'imposta sul valore aggiunto su

---

<sup>173</sup> In riferimento al sistema tedesco di funzionamento dell'iva si veda REILB WOLFRAM., *Value added taxation in Germany*, in Bulletin August/September 2000, KELLER D., *The "true" reverse charge in Germany*, in VAT Monitor January/February 2002, GEBAUER A., *Can reform models of value added taxation stop the vat evasion and revenue shortfalls in the EU*, in Journal of Economic Policy Reform, n. 1/2007.

entrambi i livelli federale e subnazionale<sup>174</sup>. L'imposta assume diverse forme a livello provinciale ed il Governo canadese ha compiuto molti sforzi per armonizzare le varie forme di tassazione provinciale sia fra loro che con l'imposta federale.

Prima di introdurre la GST il Canada aveva un'imposta sulle manifatture riscossa direttamente dal governo federale con un'aliquota iniziale dell'1%, ma poi aumentata negli anni fino al 13,5%, su tutte le vendite, ad eccezione di quelle al dettaglio. L'attuale sistema di tassazione federale, invece, sottopone a tassazione gli scambi a qualsiasi livello della catena si presentino, anche al dettaglio nei confronti del consumatore finale, applicando un'aliquota del 5% a partire dal 2008. Al secondo livello, tutte le province, ad eccezione di quella di Alberta, prevedono una forma di tassazione sulle vendite che si struttura, però, diversamente: nella provincia del Quebec è stata introdotta la *Quebec Sales Tax (QST)* che ricalca sostanzialmente il modello d'imposizione dell'iva. Le altre province, invece, si differenziano ulteriormente adottando alcune un sistema di tassazione delle sole vendite al dettaglio (*retail sales tax*) oppure un ulteriore modello denominato *Harmonized Sales Tax*, molto interessante da analizzare in quanto rappresenta un esempio di applicazione dell'iva in forma congiunta fra i due livelli di governo. Il

---

<sup>174</sup> Al riguardo si vedano anche PUROHIT M.C., *Harmonizing taxation of Interstate Trade under a sub-national VAT – Lessons from international experience*, in VAT Monitor May/June 2002; BIRD R.M., *The GST in Canada*, in Bulletin for International Taxation August/September 2009; SULLIVAN M.A., *VAT Lessons from Canada*, in TAX Analysts 2011.

Canada, dunque, essenzialmente contiene al proprio interno tre diversi modelli di applicazione dell'imposta:

1. Iva federale e statale separate con amministrazione provinciale;
2. Iva federale e statale congiunte amministrate a livello federale;
3. Iva federale e RST provinciali amministrate separatamente fra di loro.

Il governo centrale ha tentato di armonizzare l'imposta federale con quelle provinciali, anche se inizialmente in sole tre province<sup>175</sup> si è introdotta la HST, un'imposta unica comprensiva delle imposte di entrambi i livelli. La base imponibile è la stessa dell'iva federale, con applicazione di un'aliquota del 13%, di cui l'8% di competenza provinciale; sulle operazioni di esportazione verso le altre province invece si applica il principio di tassazione 'zero rate'. Sulle operazioni soggette alla HST, gli operatori delle altre province, che sono comunque soggetti all'imposta federale, devono applicare l'imposta di secondo livello invece della GST maturando però un credito per la maggiore imposta pagata. Sotto il profilo della riscossione, l'imposta viene versata all'amministrazione federale che in seguito retrocede alle singole province la quota d'imposta<sup>176</sup> loro spettante. Tale modello armonizzato d'imposta non è vista favorevolmente dalle altre province essenzialmente per il

---

<sup>175</sup> Le province che inizialmente hanno adottato la HST sono Nova Scotia, New Brunswick e Newfoundland and Labrador. Dal 1° luglio 2010 hanno introdotto tale imposta anche le province di Ontario e British Columbia.

<sup>176</sup> La quota è determinata con una formula basata principalmente sui consumi, acquisendo i dati dalle statistiche ufficiali della *Federal Statistical Agency*.

fatto che l'HST è di competenza federale sia dal punto di vista normativo che della riscossione pratica.

Nella provincia del Quebec ci troviamo, invece, di fronte ad un sistema iva duale, con due differenti imposte simili fra loro ma indipendenti. A livello d'imposizione federale si applica la GST con l'aliquota ordinaria del 5%, mentre a livello provinciale abbiamo la *Quebec Sales Tax (QST)* con un'aliquota del 9,5%. L'indipendenza delle due imposte si riscontra anche nella determinazione della base imponibile che, anche se è sostanzialmente la stessa, viene stabilita separatamente per ognuna di esse dal proprio livello di governo competente. L'imposta sulle transazioni fra le province sono essenzialmente gestite usando un sistema di pagamento differito simile a quello applicato nel territorio dell'Unione europea. Le esportazioni dal Quebec sono soggette allo *zero rate*; le importazioni di beni dalle altre province o dall'estero, di cui è necessaria innanzitutto la preventiva registrazione, sono tassabili a carico dell'acquirente ma sussiste la coobbligazione del cedente nel caso in cui il cessionario non adempia al pagamento; le transazioni fra province *business to consumer* sono invece tassate direttamente in capo al cedente.

## **5.5 Il Brasile e l'applicazione del principio di tassazione all'origine**

Il Brasile è una federazione con una dettagliata ripartizione dei poteri fiscali fra i vari livelli di governo<sup>177</sup>. Il sistema fiscale generale su beni e servizi è caratterizzato da una molteplicità di tasse, fra cui l'iva sia a livello federale che statale. Al primo livello ritroviamo *l'imposto sobre productos industrializados ( IPI )*, applicata esclusivamente al settore manifatturiero; a livello statale invece ritroviamo la ICMS<sup>178</sup>, riscossa sulle cessioni di beni ad ogni stadio della produzione e della distribuzione<sup>179</sup>. Mentre l'imposta federale presenta una varietà di aliquote applicabili, la seconda invece prevede solo cinque aliquote, a seconda della tipologia di beni scambiati. Tuttavia, tali aliquote vengono definite autonomamente da ogni singolo Stato per i propri scambi interni, mentre sono stabilite dal Senato per le transazioni fra gli Stati<sup>180</sup>. Le differenze nell'applicazione dell'imposta fra gli Stati nonché la varietà di aliquote sono i principali motivi dell'elevata evasione che investe tale imposta. Al pari dell'India, il Brasile è l'unico Paese che ha adottato il principio d'imposizione nel Paese d'origine per gli scambi fra i singoli Stati; l'aliquota applicata dallo Stato esportatore varia però a seconda del Paese di destinazione del bene.

---

<sup>177</sup> Il sistema politico del Paese è basato su tre livelli: l'Unione federale, gli Stati e le municipalità.

<sup>178</sup> *Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as Operações se Iniciem no Exterior.*

<sup>179</sup> Rispetto all'iva come conosciuta in Europa, viene applicata ad una base imponibile nettamente minore, in quanto vengono esclusi la quasi totalità dei servizi, a loro volta soggetti invece ad un'ulteriore imposta di competenza delle municipalità.

<sup>180</sup> L'applicazione di differenti aliquote a seconda dello Stato di destinazione del bene viene utilizzato dalle autorità brasiliane come strumento redistributivo delle entrate fiscali, a favore delle regioni più povere.

L'applicazione in Brasile di un'iva sui due livelli di governo, fortemente decentrata, ha prodotto una serie di problemi tecnici e amministrativi solo in parte risolti. Inoltre, si è venuta a creare una concorrenza fiscale fra gli Stati che indirettamente, a causa delle diverse aliquote applicate, ha generato fenomeni evasivi e fraudolenti sulle cessioni fra i singoli Stati (l'equivalente delle nostre cessioni intracomunitarie)<sup>181</sup>.

## **5.6 Il dibattito statunitense sull'ipotesi di introdurre un'iva federale**

Negli Stati Uniti è in corso negli ultimi anni un dibattito sull'eventuale introduzione di un'imposta sui consumi federale, con le caratteristiche dell'iva<sup>182</sup>. I critici della proposta hanno avanzato la tesi che l'iva costituirebbe una forma di prelievo nascosto, rispetto alle attuali tasse sulle vendite al dettaglio esistenti nei singoli Stati americani<sup>183</sup>.

L'esperienza del Canada può rappresentare un esempio riguardo all'ipotesi di introduzione dell'iva negli

---

<sup>181</sup> Per approfondire sul tema si veda BIRD R.M. AND GENDRON P.P., *VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities*, in *International Bulletin of Fiscal Documentation*, 2001. Sul tema si vedano anche CELENTANO A.B. E SIROEN J.M., *Fiscal Federalism, Democracy and Trade Integration: the case of Brazilian VAT*, Relazione tenuta all'Ottavo Seminario Arnoldshain, San Paolo 31 marzo – 4 aprile 2008 e PIFFANO H.L.P., *Argentina and Brazil: Fiscal harmonization and subnational sales taxation – State/Provincial VAT versus State/Provincial Retail Sales tax*, Documento de Trabajo n. 69, 2007.

<sup>182</sup> Il presidente Obama ne ha proposto l'introduzione al fine di finanziare la riforma sanitaria.

<sup>183</sup> Sul tema si vedano VAN DE LEUR M., *A VAT in the United States?*, in *International VAT Monitor*, September/October 2009 e REUVEN S. AVI-YONAH., *Structuring a US Federal VAT*, in *International VAT Monitor*, July/August 2009.

Stati Uniti. L'iva canadese è costruita in modo simile al modello europeo. Le province canadesi possono stabilire, rispetto all'iva federale, un diversa base imponibile, differenti aliquote o anche semplicemente non prevedere l'applicazione di un'imposta a livello provinciale. Se il governo statunitense dovesse introdurre l'iva, gli Stati avrebbero un'opzione economica che ad oggi non possiedono.

Molti conservatori sostengono che l'iva sarebbe una fonte di entrate potente e nascosta che aumenterebbe il livello di tassazione generale; il governo inoltre, per esigenze finanziarie, potrebbe usare la leva delle aliquote per incrementare ulteriormente le imposte. I repubblicani ritengono, pertanto, che *“It would permanently slow economic growth and lower the standard of living for generations of Americans to come”*<sup>184</sup>. Lo stesso senatore dell'Arizona, McCain, ha fatto approvare dal senato un emendamento in materia di iva, il quale recita: *“It is the sense of the Senate that the Value Added Tax is a massive tax that will cripple families on fixed income and only further push back America's economic recovery and the Senate opposes a Value Added Tax”*<sup>185</sup>. In realtà l'esempio canadese costituisce l'opposto della visione repubblicana in materia di iva, in quanto tale imposta è trasparente e visibile in maniera separata ad ogni acquisto e, al momento della sua introduzione, non ha provocato un aumento esponenziale della tassazione generale.

---

<sup>184</sup> Così secondo Daniel J. Mitchell, “VAT Attack”, *New York Post*, Apr. 8, 2010. Si veda SULLIVAN M. A.M., *VAT Lessons from Canada*, in *Tax Analysts*, 2011.

<sup>185</sup> In SULLIVAN M. A.M., *VAT Lessons from Canada*, in *Tax Analysts*, 2011.

Nel dibattito in corso negli Stati Uniti vi sono state differenti proposte sull'introduzione di un'iva federale da applicare congiuntamente alle imposte sulle vendite statali. Una di queste prevede l'applicazione di un'aliquota federale del 15% e l'utilizzo del gettito iva per sostituire altre imposte federali sul reddito già esistenti. Altri invece sostengono l'utilizzo del gettito iva per finanziare l'estensione della copertura sanitaria o, altri ancora, per ridurre il deficit di bilancio.

La domanda fondamentale che pone l'introduzione dell'iva a livello federale riguarda la sua coesistenza con le imposte statali già esistenti. Il primo aspetto da prendere in considerazione riguarda l'accettabilità del livello dei costi amministrativi e di coordinamento che sorgono. La risposta è da ricercare nell'analisi della tipologia e del coordinamento fra i modelli di tassazione dei due livelli di governo e dal grado di cooperazione amministrativa. La questione cruciale riguarda però il trattamento delle operazioni fra gli Stati: l'esperienza canadese ci offre la conferma sulla possibilità di stabilire un'imposta sul modello dell'iva per entrambi i livelli di governo.

## **5.7 Il modello dell'Unione europea alla luce delle esperienze degli Stati federali**

L'analisi assolutamente parziale che è stata condotta nei paragrafi precedenti sull'applicazione dell'iva nelle esperienze di diversi contesti federali, ci pone innanzitutto di

fronte all'evidenza che l'Unione europea è attualmente considerata come un'esperienza innovativa che sotto il profilo dell'architettura istituzionale non trova soggetti simili e che, limitandoci all'analisi degli aspetti di tassazione indiretta, può essere considerata come un contesto pre-federale con attribuzione di forti competenze al secondo livello di governo, ossia ai singoli Stati. Pur in presenza di tali unicità, risulta comunque possibile trarre delle indicazioni dalle esperienze di altri Stati federali nell'applicazione dell'imposta.

Una prima considerazione riguarda la natura dell'iva quale imposta tipicamente federale: sia l'esperienza della Germania che quella del Canada nelle province che hanno adottato l'HST ci dimostrano come l'iva funziona bene nel momento in cui la gestione viene accentrata in capo al livello di governo federale. Ciò in quanto, come si è anche visto nei capitoli precedenti, l'iva funziona in presenza di barriere fiscali mentre in contesti come quello europeo, dove all'interno di un unico territorio comunitario la competenza è suddivisa fra i vari Stati membri, tale imposta risulta debole nei confronti di fenomeni fraudolenti. L'unico esempio di successo che vede l'iva applicata al secondo livello di governo è costituito dalla provincia del Quebec: anche in questo caso, però, l'efficacia della disciplina è probabilmente data dall'esistenza a monte di un'imposta federale che fa da anello di congiunzione con le imposte delle altre province. L'esperienza canadese, dunque, ci conferma la possibilità di costruire un sistema dell'iva al secondo livello di governo, ma difficilmente traducibile nel contesto europeo in quanto

richiederebbe l'introduzione di un'imposta federale comune ai singoli Stati.

Una seconda considerazione può essere fatta in merito alla scelta del principio di tassazione all'origine: in questo caso l'esperienza del Brasile dimostra come, anche in presenza di tale principio, si siano comunque prodotti fenomeni evasivi e fraudolenti principalmente nelle transazioni fra gli Stati. Ciò dimostra come anche nel contesto europeo, la semplice applicazione del regime definitivo all'origine non può fornire rassicurazioni sull'efficacia di tale soluzione nell'azione di contrasto alle frodi.

Un'ultima considerazione può essere fatta in merito al dibattito in corso negli Stati Uniti sull'eventuale introduzione dell'iva: tale dibattito, infatti, contiene elementi di conferma già precedentemente riscontrati. Gli studiosi statunitensi hanno infatti evidenziato come l'iva, per poter funzionare correttamente, vada applicata a livello federale e secondo il principio di tassazione nel Paese di destinazione. Fra gli Stati europei risulta difficilmente ipotizzabile l'ipotesi di trasformare l'iva in un'imposta di tipo federale rinunciando alle proprie competenze e attribuendole in capo all'Unione europea, mentre sembra invece assodato l'abbandono dell'originario sistema definitivo disegnato dal legislatore comunitario sull'applicazione della tassazione all'origine, in favore invece del principio d'imposizione nel Paese di destinazione.

Si può pertanto concludere affermando che l'Unione europea, nella sua unicità istituzionale, debba ricercare una soluzione *ad hoc*, disegnando un sistema iva definitivo caratteristico delle proprie peculiarità, pur tenendo conto anche delle esperienze maturate negli altri Stati federali, con particolare riguardo al modello che il Canada ha adottato nella provincia del Quebec, che presenta molteplici similitudini con il contesto europeo.

## Conclusioni

Il presente lavoro è partito da una constatazione di fondo: l'attuale disciplina dell'iva risulta fortemente soggetta al rischio di fenomeni fraudolenti che erodono risorse finanziarie agli Stati membri e alla Comunità e, allo stesso tempo, producono distorsioni nella concorrenza che incidono negativamente sugli operatori economici e sul sistema in generale. L'analisi è pertanto partita dalla valutazione degli elementi qualificanti l'imposta e si è arrivati alla conclusione che la neutralità rappresenta l'elemento qualificante ed irrinunciabile nell'applicazione del tributo. Allo stesso modo, si è anche notato che il meccanismo di riscossione frazionata rappresenta ad oggi un elemento necessario da mantenere per ragioni di cautela fiscale tutt'ora valide. Prendendo in considerazione anche gli orientamenti della Commissione europea sul tema, si è evidenziato come ogni modifica dell'attuale disciplina dell'iva debba soddisfare i seguenti requisiti:

- Ridurre sensibilmente le possibilità di frode;
- Non produrre oneri sproporzionati a carico degli operatori economici e delle amministrazioni fiscali;
- Garantire la neutralità dell'imposta;
- Evitare un trattamento discriminatorio tra gli operatori dei diversi Paesi.

Successivamente, nell'analisi degli elementi qualificanti dell'imposta, si è focalizzata l'attenzione sugli elementi critici riscontrabili nell'attuale disciplina e si è considerato l'impatto che l'ipotesi di generalizzazione dell'inversione contabile potrebbe avere su di essi. L'analisi ha consentito di evidenziare una progressiva soggettivizzazione dell'imposta che si traduce in un aumento degli oneri a carico degli operatori economici, costretti a verificare la natura soggettiva della propria controparte. Sulle attuali criticità legate all'istituto della rivalsa, invece, si è verificato che la generalizzazione del *reverse charge* agisce in direzione di un loro superamento, in quanto viene posto in capo al medesimo soggetto sia l'onere di versare l'iva dovuta sia l'insorgere del rispettivo diritto di deduzione: ciò rende ininfluyente il problema del recupero dell'iva indebitamente fatturata e pagata dal cessionario.

L'analisi dei fenomeni fraudolenti che ha formato l'oggetto del terzo capitolo di questo lavoro, ci consente di poter circoscrivere i principali fenomeni fraudolenti che interessano il tributo ai seguenti:

1. la dichiarazione di cessioni intracomunitarie fittizie, in cui i beni esonerati vengono in realtà venduti sul mercato interno producendo una frode sull'iva dovuta sui consumi finali, a danno dello Stato del venditore;
2. le frodi carosello, con l'ingresso di un soggetto missing trader all'interno della catena produttivo-distributiva del bene, che riscuote dai propri clienti l'iva addebitata sulle rispettive cessioni e scompare senza versarla

all'erario, provocando un danno invece allo Stato dell'acquirente.

Si deve sottolineare, inoltre, come nella grande maggioranza dei casi tali fenomeni siano strutturati e controllati da organizzazioni criminali, nei cui confronti le attuali sanzioni previste dal legislatore risultano inefficaci nella loro funzione di deterrenza. Risulta pertanto preferibile l'adozione di strumenti volti finalizzati all'eliminazione a monte del vantaggio sottostante le frodi iva.

In tale contesto l'istituto del *reverse charge*, nella sua forma generalizzata, presenta sia dei vantaggi che dei profili di criticità dovuti essenzialmente alla mutazione dell'iva in un'imposta monofase, con l'abbandono del principio di riscossione frazionata del tributo. Vengono inoltre evidenziati i limiti dell'attuale disciplina nell'estendere la responsabilità fra i diversi attori della frode, nonché il rischio di agire anche nei confronti di soggetti inconsapevolmente inseriti nel carosello. La constatazione che il fenomeno delle frodi iva sia in fase di espansione nonché i limiti dell'attuale disciplina fanno ritenere necessario un intervento che modifichi il sistema e lo renda robusto nei confronti delle frodi stesse. La generalizzazione del *reverse charge* come attualmente viene applicato in settori limitati non rappresenterebbe però, a parere di chi scrive, una soluzione di medio-lungo termine, dovendosi invece ricercare un sistema che elimini a monte il vantaggio sottostante i fenomeni fraudolenti.

Le proposte che sono state espresse nel quarto capitolo agiscono in tale direzione e si propongono di fornire un contributo generale al dibattito in corso; il presente lavoro infatti, nella consapevolezza di non essere esaustivo delle varie questioni sorte in materia di iva, intende esprimere un ulteriore punto di vista sulle ipotesi di soluzione del problema. Gli elementi posti a fondamento del modello di riscossione proposto sono rappresentati dall'eliminazione del vantaggio economico posto a fondamento delle frodi e dalla salvaguardia del principio di riscossione frazionata del tributo. In tal senso si ritiene soddisfacente alle condizioni richieste un modello generalizzato di *reverse charge*, con effettiva manifestazione finanziaria dell'operazione tramite pagamento dell'imposta all'erario da parte del cessionario. La valutazione del modello proposto non può però prescindere dall'impatto che la sua applicazione genererebbe sulle posizioni dei soggetti coinvolti, ossia l'amministrazione finanziaria ed i soggetti passivi. Si è evidenziato come la critica maggiore a tale modello sia rinvenibile nella creazione di una strutturale posizione creditoria a carico degli operatori economici che determinerebbe un onere finanziario aggiuntivo in capo agli stessi. Tuttavia, a parere di chi scrive, tale svantaggio sarebbe adeguatamente compensato dai risparmi che gli operatori economici conseguirebbero in seguito sia ad una maggiore chiarezza della disciplina che alla semplificazione degli oneri amministrativi. I vantaggi derivanti da un siffatto sistema sarebbero pertanto innegabili, sia per lo Stato che per i soggetti economici. Il

primo otterrebbe un sistema robusto che eliminerebbe a monte il rischio di frode e al tempo stesso conserverebbe il pagamento frazionato del tributo che gli consente un'anticipazione dell'imposta, non andando ad incidere sulle finanze degli Stati membri.

Per i soggetti economici invece, come già sottolineato, lo svantaggio derivante dalla posizione creditoria che assumerebbero sarebbe compensato dalla forte riduzione degli oneri amministrativi che, grazie alle innovazioni in campo tecnologico, potrebbero essere facilmente gestiti in forma elettronica nonché dalla semplificazione del sistema che comporterebbe l'azzeramento dell'alea di incertezza oggi esistente sulla concreta applicazione della disciplina in determinati casi, anch'essa generatrice di ulteriori costi a carico dei soggetti passivi.

Con riguardo ai procedimenti di rimborso, l'attuale tempistica, che in seguito alla nuova normativa dovrebbe essere pari ad un periodo compreso fra i 4 e gli 8 mesi, è essenzialmente dovuta alla necessità dello Stato di rimborso di effettuare i relativi controlli. Nel caso del modello ipotizzato i rimborsi verrebbero erogati esclusivamente dal proprio Stato di stabilimento che, non avendo necessità di fare ulteriori controlli perché avrebbe la certezza del preventivo versamento dell'imposta dovuta, potrebbe erogare le somme a rimborso in tempi brevissimi, si potrebbe addirittura ipotizzare l'accredito delle somme quasi in tempo reale. Si potrebbe, infatti, già ravvisare una tendenza del legislatore alla riduzione dei tempi di rimborso in presenza

di informazioni centralizzate della contabilità con le attuali norme del decreto Monti.

In conclusione, considerata la necessità di intervenire efficacemente con azioni di contrasto alle frodi e posti i limiti dell'attuale modello di *reverse charge* nell'assicurazione di tale obiettivo a medio lungo termine, il presente lavoro offre un contributo originale che si propone di esaminare la questione sotto un ulteriore punto di vista, ritenendo sopportabile da parte degli operatori economici l'abbandono del principio di immediatezza del diritto di deduzione a fronte di numerosi vantaggi nella semplificazione e nella riduzione degli oneri posti a loro carico. L'efficacia del sistema verrebbe però subordinata alla contemporanea implementazione degli strumenti di fatturazione elettronica e sdoppiamento dei pagamenti descritti nel quarto capitolo nonché alla conseguente riduzione dei tempi di rimborso dei crediti iva. Si sottolinea, infine, come tale sistema risulti compatibile sia con l'ipotesi di introduzione di un regime iva per cassa, sia con l'ipotesi di un'iva applicata esclusivamente nelle operazioni B2B con l'applicazione invece di una *retail sales tax* sulle operazioni B2C.

## Bibliografia

- ACCORDINO P. (2008), *Il responsabile d'imposta e gli effetti della solidarietà tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, Parte I fasc. 11, 2008, pp. 1025 ss.
- AINSWORTH R. (2011), *Technology can solve MTIC Fraud-3 and Final*, in *International vat monitor*, Volume 22, n. 4/2011.
- AMAND C. AND DE RICK F. (2005), *Intra-Community VAT Carousels*, in *International vat monitor*, January/February 2005, pp. 8 ss.
- ARTINA V., PISERONI C. (2003), *L'autofattura*, in *L'Iva*, n. 11 del 2003, pp. 901 ss.
- ARTINA R. (2010), *Prestazioni di servizi comunitarie: fatturazione ed adempimenti INTRASTAT*, in *L'IVA* n. 8/2010, pp. 41 ss.
- BARANI E. (1972), *Le frodi fiscali in materia di iva*, a cura del CEDA, Montecchio E. (RE), 1972.
- BARBONE L., LUPI R., STEVANATO D. (2010), *Frodi carosello <<circolari>> nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi tributari* n. 2/2010, pp. 187 ss.
- BASILAVECCHIA M. (2004), *In tema di recupero dell'iva non dovuta: presupposti, condizioni, modalità*, in *Rivista del diritto finanziario e della scienza delle finanze*, n. 2/2004, pp. 37 ss.
- BASILAVECCHIA M. (2007), *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi iva*, in *Corriere tributario*, n. 20/2007, pp. 1625 ss.
- BASILAVECCHIA M. (2009), *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Rivista di diritto tributario*, Parte I fasc. 4, 2009, pp. 361 ss.

- BASILAVECCHIA M. (2010), *Il controllo degli adempimenti INTRASTAT*, in *Corriere tributario* n. 15/2010, pp. 1157 ss.
- BASILAVECCHIA M. (2010), *Detrazione IVA, inerenza <<rinforzata>> e diritto comunitario*, in *Corriere tributario*, n. 18/2010, pp. 1425 ss.
- BASILAVECCHIA M. (2004), *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'Iva*, in *Rivista di diritto tributario*, Parte II fasc. 9, 2004, pp. 510 ss.
- BENEDINI E. (1970), *L'imposta sul valore aggiunto in Italia: scopi, motivi, previsioni*, Milano, G. Pirola, 1970.
- BERLIRI A. (1972), *Caratteristiche dell'iva italiana*, Relazione presentata al Convegno <<IVA, imposta europea>>, Roma 21-23 giugno 1972, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1972, pp. 409 ss.
- BERLIRI A. (1973), *Problematica giuridica dell'iva*, Atti del convegno su Gli aspetti giuridici ed economici dell'iva del 9 febbraio 1973, in *Aspetti giuridici ed economici dell'iva*, Milano, Giuffrè 1973, pp. 21 ss.
- BIRD R.M. AND GENDRON P.P. (2001), *VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities*, Working Paper, Georgia State University, 2001, pp. 293 ss.
- BIRD R.M. (2009), *The GST in Canada*, in *Bulletin for international taxation* August/September 2009, pp. 414 ss.
- BORSELLI F. (2008), *Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union*, in *International Vat Monitor*, September/October 2008, pp. 333 ss.
- BORSELLI F. (2011), *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, *Questioni di Economia e Finanza Occasional papers* n. 106 – Banca d'Italia, Ottobre 2011.
- BOSELLO F. (1979), *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, Bologna, Clueb 1979.

- BRACHITTA L. (1993), *Operazioni iva intracomunitarie: analisi normativa, casi pratici risolti*, Milano, EBC 1993.
- CECAMORE L. (1973), *L'imprenditore come soggetto passivo d'imposta*, Atti del convegno su Gli aspetti giuridici ed economici dell'iva del 9 febbraio 1973, in *Aspetti giuridici ed economici dell'iva*, Milano, Giuffrè 1973, pp. 47 ss.
- CECAMORE L., (2006), *L'iva tra origine e destinazione.*, in *Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006, pp. 219 ss.
- CECCHINI G.L. (1993), *L'iva nell'ordinamento comunitario*, Padova, CEDAM 1993.
- CELENTANO A.B. E SIROEN J.M. (2008), *Fiscal Federalism, Democracy and Trade Integration: the case of Brazilian VAT*, Relazione tenuta all'Ottavo Seminario Arnoldshain, San Paolo 31 marzo – 4 aprile 2008.
- CENTORE P. (1999), *Gli adempimenti di autofatturazione negli scambi internazionali*, in *Azienda & Fisco*, n. 6 del 1999, pp. 267 ss.
- CENTORE P. (2007), *Forma e sostanza nelle frodi iva*, in *Corriere Tributario*, n. 43/2007, pp. 3515 ss.
- CENTORE P. (2010), *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2010, pp. 914 ss.
- CENTORE P. (2010), *La nuova iva europea e nazionale. Dal regime transitorio al definitivo*, Milano, IPSOA 2010.
- COMELLI A. (2000), *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, CEDAM 2000.
- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, (2004) – *Sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in*

*materia di iva*, COM (2004) 260 definitivo, Bruxelles 16 aprile 2004.

COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, (2006) – *Sulla necessità di sviluppare una strategia coordinate al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale*, COM (2006) 254 definitivo, Bruxelles 31 maggio 2006.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, (2006) – *In accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC*, COM (2006) 404 final, Brussels 19 July 2006.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, (2007) – *Concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*, COM (2007) 758 final, Brussels 23 November 2007.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, (2008) – *On measures to change the VAT system to fight fraud*, COM (2008) 109 final, Brussels 22 February 2008.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, (2008) – *On a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union*, COM(2008) 807 final, Brussels 1 December 2008.

COMMISSIONE EUROPEA, (2009) – *Recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi*, COM (2009) 511 definitivo, Bruxelles 29 settembre 2009.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, (2010) - *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, TAXUD/2009/AO-05, Final Report, September 2010.

COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, (2011) – *Sul futuro dell'iva – Verso un sistema dell'iva più semplice solido ed efficiente adattato*

*al mercato unico*, COM (2011) 854 definitivo, Bruxelles 6 dicembre 2011.

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA (1995), *Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee*, Gazzetta Ufficiale C316 del 27 novembre 1995.

CORTE DEI CONTI (2004), *Effetti sul sistema di gestione dell'iva derivanti dal prolungarsi del regime provvisorio*, Relatore Luigi Mazzi, Roma 27 ottobre 2004.

CORTE DEI CONTI (2011), *Rapporto 2011 sul coordinamento della finanza di controllo*, approvato nell'adunanza delle Sezioni riunite in sede di controllo del 18 maggio 2011.

CORTE DEI CONTI EUROPEA (2010), *Relazione speciale sulla cooperazione amministrativa in materia di iva*, n. 8/2007, in Gazzetta Ufficiale. C21 del 28 gennaio 2010.

D'ALFONSO F. (2006), *L'ammontare dell'Iva deducibile va dimostrato documentalmente*, in *Diritto e Giustizia*, n. 40/2006, pp. 22 ss.

D'ALFONSO F. (2007), *Iva: reverse charge*, in *Il Fisco* n. 9 del 5 marzo 2007, pp. 1-1297.

D'ARDIA C. (2011), *<<Reverse charge>>: le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione*, in *L'Iva*, n. 12 del 2011.

DAMIANI M. E LUPI R. (2010), *La combinazione tra <<detrazione>> e <<non imponibilità>> come strategia antifrode IVA*, in *Dialoghi Tributari*, n. 2/2010, pp. 193 ss.

DAMIANI M. (2010), *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA*, in *Corriere Tributario* n. 7/2010, pp. 505 ss.

DE ARCANGELIS D. (1969), *L'imposta sul valore aggiunto*, Roma, Tipografia Editrice Italiana 1969.

- DE FLORA G. (2009), *Brevi riflessioni in tema di regime probatorio nelle operazioni intracomunitarie*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/2009, pp. 20 ss.
- DE GIROLAMO D. (2007), *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31/2007, pp. 1-4571.
- DE ROSE C. (2008), *Le frodi ai danni dell'Unione europea*, in *Studi in onore di Umberto Leanza*, Napoli, Editoriale scientifica 2008, pp. 975 ss.
- DI BELLA A. (2004), *Rivalsa Iva: alcune osservazioni in tema di giurisdizione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2004, pp. 245 ss.
- DONÀ G. E VISCARDINI W. (2000), *La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e gli interessi finanziari dell'Unione europea*, Padova, CEDAM 2000.
- DUNCAN H. E SEDON J. (2011), *Coordinating a federal VAT with State and local sales taxes*, in *TAX Analysts 2011*, pp. 139 ss.
- EUROPOOL (2010), *Further investigation into VAT fraud linked to Carbon Emissions Trading System*, Press Release del 28 dicembre 2010 disponibile al seguente indirizzo URL: <http://www.europol.europa.eu/content/press/further-investigations-vat-fraud-linked-carbonemissions-trading-system-641>.
- FALSITTA G. (2008), *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Padova, CEDAM 2008.
- FANELLI R. (2006), *Omessa autofatturazione per acquisti da non residenti*, in *L'Iva*, n. 3 del 2006, pp. 7 ss.
- FANELLI R. (2008), *Ampliato il regime monofase IVA nelle telecomunicazioni*, in *Corriere tributario* n. 8/2008, pp. 608 ss.

- FANELLI R. (2010), *Con la Manovra potenziato il contrasto alle frodi*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 33 del 6 settembre 2010, pp. 25 ss.
- FANELLI R. (2011), *“Reverse charge” per telefonini e pc dal 1° aprile 2011*, in *Pratica Fiscale e professionale* n. 3 del 17 gennaio 2011, pp. 28 ss.
- FANTOZZI A. (1991), *Diritto Tributario*, Torino, UTET 1991.
- FANTOZZI A. (1972), *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, Relazione presentata al Convegno <<IVA, imposta europea>>, Roma 21-23 giugno 1972, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1972, pp. 725 ss.
- FAZZINI E. (2000), *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, CEDAM 2000.
- FONDAZIONE LUCA PACIOLI (2007), *La procedura di autofatturazione in ambito iva alla luce della recente evoluzione normativa in ambito internazionale*, Documento n. 6 del 27 marzo 2007, reperibile al seguente indirizzo: <http://www.irdcec.it/node/171>.
- FORTE F. (1973), *Il consumo e la sua tassazione. I – Elementi di una teoria generale*, Torino, Giulio Einaudi editore 1973.
- FRUNZA M. C., GUEGAN D. E THIEBAUT F. (2010), *Missing trader fraud on the emissions market*, in Working Paper, Centre d'Economie de la Sorbonne n. 71/2010.
- GALLO F. (1974), *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, Tipografia Editrice Cavour, 1974.
- GAVELLI G. (2007), *Reverse charge Iva: il punto della situazione*, in *Il Fisco*, n. 39 del 29 ottobre 2007 pp. 1-5696.
- GEBAUER A. (2007), *Can reform models of value added taxation stop the VAT evasion and revenue shortfalls in the EU?*, in *Journal of Economic Policy Reform*, n. 1/2007, pp. 1-13.

- GIORGI M. (2005), *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, CEDAM, 2005.
- GIORGI M. (2008), *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in *Dialoghi tributari*, n. 3 del 2008, pp. 133 ss.
- GIORGI M. (2009), *Regimi monofase e neutralità dell'iva*, in *Dialoghi tributari*, n. 2 del 2009, pp. 190 ss.
- GIORGI M. (2009), *La giurisdizione sulle controversie tra cliente e fornitore in tema di iva*, in *Corriere tributario*, n. 17 del 2009, pp. 1367 ss.
- GIORGI M. (2010), *Le <<simmetrie del sistema>> IVA in vigore dal 2010*, in *Corriere tributario*, n. 1/2010, pp. 5 ss.
- GIORGI M. (2010), *Il sistema della detrazione perde ancora terreno a favore della non imponibilità: ma fino a che punto il fornitore può indagare sul cliente?*, in *Dialoghi tributari*, n. 1 del 2010, pp. 92 ss.
- GIORGI M. (2011), *<<Reverse charge>> per telefonini: escludere il commercio al dettaglio risolve il problema della <<mancanza di soglia>>*, in *Dialoghi tributari*, n. 1 del 2011, pp. 80 ss.
- GRANDCOLAS C. (2008), *Managing VAT in a Borderless World of Global Trade: VAT Trends in the European Union – Lessons for the Asia-Pacific Countries*, in *Bulletin for international taxation*, April 2008, pp. 130 ss.
- GREGGI M. (2007), *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 10/2007, pp. 285 ss.
- KELLER D. (2002), *The "true" reverse charge in Germany*, in *International vat monitor* January/February 2002, pp. 17 ss.

- LAMENSCH M. (2010), *OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services*, in *International vat monitor*, July/August 2010, pp. 271 ss.
- LEDDA F. (2001), *L'obbligo di emissione di autofattura nella disciplina iva*, in *Azienda & Fisco*, n. 15; 16 del 2001, pp. 691 ss.
- LEDDA F. (2006), *I vari casi di autofatturazione*, in *Azienda & Fisco*, n. 8 del 2006, pp. 17 ss.
- LETIZIA L. (2007), *Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale*, in *Innovazione e Diritto* n. 3/2007, pp. 101 ss.
- LOGOZZO M. (2010), *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corriere tributario* n. 12/2010, pp. 919 ss.
- LORENZETTI M., commento di, (2007), *Il Fisco e la Finanziaria 2007 – Reverse charge*, in *fisconline*, reperibile nella banca dati presente al seguente indirizzo: <http://www.home.ilfisco.it>.
- MAFFEZZONI F. (1970), *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, Relazione presentata alle <<Giornate di Diritto e Pratica Tributaria>> svoltesi a Genova il 17 e il 18 aprile 1970, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1970, pp. 522 ss.
- MARELLO E. (2008), *Oggettività dell'operazione Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, in *Rivista di diritto finanziario*, n. II-2008, pp. 1 ss.
- MASPES P. (2010), *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corriere tributario* n. 2/2010, pp. 103 ss.
- MASPES P. (2010), <<*Reverse charge*>> *per operazioni effettuate da soggetti non stabiliti in Italia*, in *Corriere tributario*, n. 13/2010, pp. 1019 ss.

- MASTROMATTEO A. E SANTACROCE B. (2011), *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, in *Corriere tributario*, n. 44/2011, pp. 3672 ss.
- MATTIA S. (2010), *Vat Package: le novità in materia Iva in vigore dal 1° gennaio 2010*, in *Export e investimenti* n. 4/2010, pp. 37 ss.
- MATTIA S. E MELILLO C. (2009), *Vat Package Recenti modifiche alla disciplina Iva dei servizi internazionali*, in *Il Fisco* n. 46/2009, pp. 7575 ss.
- MAZZELLA E. (2000), *La nuova normativa iva del mercato dell'oro da investimento e per uso industriale o artigianale*, in *Giurisprudenza di merito* n. 06/2000, pp. 1379 ss.
- MAZZILLO L. (2004), *Effetti sul sistema di gestione dell'iva derivanti dal prolungarsi del regime provvisorio*, Relazione per l'Indagine programmata della Corte dei Conti, Roma 27 ottobre 2004.
- MAZZILLO L. (2006), *Le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, n. 27 del 2006, pp. 1-4117.
- MAZZILLO L. (2006), *Vincoli e modelli europei nell'azione di contrasto dell'evasione dell'iva in Italia*, in *La finanza pubblica italiana - Rapporto 2006*, a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi, società editrice Il Mulino, 2006.
- MELIS G. (2007), *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enciclopedia del diritto* 2006, Giuffrè, 2007.
- MERCURIO P. (2007), *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in *Il Fisco*, n. 26 del 2 luglio 2007 pp. 1-3836.
- MICELI R. (2008), *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 9/2008, pp. 233 ss.
- MIGLIAZZA M. (2006), *Taxing forum per le imprese del mercato interno europeo*, in *Diritto Unione Europea*, n. 2/2006, pp. 273 ss.

- MITCHELL D. J. (2010), *VAT Attack*, in New York Post, Apr. 8, 2010.
- MONACO R. (1983), *Le fonti del diritto comunitario* in PENNACCHINI E. – MONACO R. – FERRARI BRAVO L. – PUGLISI S., *Manuale di diritto comunitario*, Torino, UTET 1983.
- MOSCHETTI G. (2011), *Le vie sulla consapevolezza della frode IVA*, in Diritto e pratica tributaria, n. 3 del 2011, pp. 2-571.
- OECD (2006), *International VAT/GST Guidelines*, Centre for tax policy and administration, Febbraio 2006.
- PEIROLO M. (2005), *L'autofattura delle operazioni con l'estero*, in Azienda & Fisco, n. 11 del 2005, pp. 12 ss.
- PEIROLO M. (2005), *Applicazione del <<reverse charge>> per i manufatti in oro*, in Corriere tributario n. 48/2005, pp. 3830 ss.
- PEIROLO M. (2007), *Reverse charge per le cessioni di immobili strumentali*, in Amministrazione & Finanza, n. 17/2007, pp. 72 ss.
- PEIROLO M., commento di, (2007) *L'autofatturazione nella disciplina nazionale e comunitaria*, in Corriere tributario n. 21/2007, pp. 1747 ss.
- PETRONE F. (2010), *La nuova territorialità dell'iva – Una riforma a decorso lento e progressivo*, in Il Fisco, n. 8 del 22 febbraio 2010, pp. 1152 ss.
- PEVERINI L. (2011), *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in Rivista di diritto tributario n. 5/2011, pp. 449 ss.
- PIFFANO H.L.P. (2007), *Argentina and Brazil: Fiscal harmonization and subnational sales taxation – State/Provincial VAT versus State/Provincial Retail Sales tax*, Documento de Trabajo n. 69, Majo 2007.

- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2010), *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, Final report, 20 September 2010.
- PUROHIT M.C. (2002), *Harmonizing taxation of Interstate Trade under a sub-national VAT – Lessons from international experience*, in *International vat monitor* May/June 2002, pp. 169 ss.
- REILB W. (2000), *Value added taxation in Germany*, in *Bulletin* August/September 2000, pp. 405 ss.
- REUVEN S. AVI-YONAH. (2009), *Structuring a US Federal VAT*, in *International vat monitor*, July/August 2009, pp. 275 ss.
- RICCA F. (2007), *Inversione contabile per cessione di fabbricati strumentali per natura*, in *L'Iva* n. 9/2007, pp. 9 ss.
- RICCA F. (2007), *Il presupposto soggettivo nella rifusione della direttiva IVA*, in *Corriere tributario*, n. 10/2007, pp. 772 ss.
- RICCA F. (2010), *Obbligo del <<reverse charge>> esteso a tutti gli acquisti da soggetti esteri*, in *Corriere tributario* n. 1/2010, pp. 15 ss.
- RIZZARDI R. (2010), *Iva: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia*, in *Corriere tributario*, n. 12/2010, pp. 907 ss.
- RIZZARDI R. (2010), *VAT in Italy*, in *Bulletin for international taxation*, August/September 2010, pp. 487 ss.
- SACCONI A. (2007), *Il Reverse Charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA*, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2007, pp. 28 ss.
- SALVINI L. (1996), *Rivalsa nel diritto tributario* in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, sezione commerciale, XIII, Torino, 1996, pp. 30 ss.

- SALVINI L. (1998), *La detrazione iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/1998, pp. 1043 ss.
- SALVINI L., (2006), *L'iva tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna*, in *Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006, pp. 223 ss.
- SALVINI L. (2007), *La rivalsa e i rapporti interni nell'iva*, in BASILAVECCHIA M. E TABET G., a cura di, *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo, 22 e 23 novembre 2007, GEDIT Edizioni, marzo 2009.
- SALVINI L. (2010), *Il <<reverse charge>> nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in *Corriere tributario* n. 12/2010, pp. 936 ss.
- SANTACROCE B. (2010), *Pro e contro del <<regime definitivo>> IVA in funzione <<antifrode carosello>>*, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2010, pp. 422 ss.
- SANTACROCE B. (2011), *Libro verde sul futuro dell'iva – contributo alla consultazione pubblica*, inviato alla Commissione europea in occasione del dibattito pubblico aperto sul futuro dell'iva, reperibile al seguente indirizzo URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_11\\_future\\_vat\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_en.htm).
- SANTORO F. (2000), *Autofattura ed integrazione della fattura*, in *Il Fisco*, n. 15 del 2000, pp. 1-4777.
- SCHILLING P. AND HOGAN D. (2010), *Intervention – A Problematic New Concept in EU VAT law*, in *International vat monitor*, Maj/June 2010, pp. 187 ss.
- SIMONELLI E. M. E MARCONI M. (2010), *L'estensione dell'obbligo d'inversione contabile del <<reverse charge>>*, in *Rivista dei dottori commercialisti* n. 01/2010, pp. 151 ss.

- STEVANATO D. E SEPIO G. (2010), *Evasione da riscossione e reati tributari*, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2010, pp. 385 ss.
- SULLIVAN M. A. (2011), *VAT Lessons from Canada*, in *Tax Analysts*, 2011, pp. 283 ss.
- SWINKELS J. (2008), *Carousel Fraud in the European Union*, in *International vat monitor*, March/April 2008, pp. 103 ss.
- TUNDO F. (2010), *Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi*, in *Corriere tributario*, n. 12 del 2010, pp. 968 ss.
- VAN DE LEUR M. (2009), *A VAT in the United States?*, in *International vat monitor*, September/October 2009, pp. 360 ss.
- WOLF R.A. (2010), *The sad history of carbon carousel*, in *International vat monitor*, November/December 2010, pp. 403 ss.
- ZIZZO G. (2010), *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corriere tributario*, n. 12/2010, pp. 962 ss.