

**Dipartimento di Giurisprudenza**

Cattedra di Diritto Tributario

**IL REVERSE CHARGE NEI RAPPORTI INTERNI**

**RELATORE**

Chiar.mo Prof.

Giuseppe Melis

**CORRELATORE**

Chiar.ma Prof.ssa

Livia Salvini

**CANDIDATO**

Caterina Adamo

Matr. 143163

Anno Accademico 2019/2020



## INDICE

INTRODUZIONE.....	6
CAPITOLO I:.....	10
LE CARATTERISTICHE GENERALI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO .....	10
1.1 Le principali fonti normative .....	10
1.2 Le caratteristiche dell'imposta .....	13
1.3 La soggettività passiva .....	16
1.4 L'esigibilità dell'imposta.....	18
1.5 La capacità contributiva .....	25
1.5.1 La capacità contributiva come limite assoluto .....	26
1.5.2 La capacità contributiva come limite relativo .....	28
1.5.3 I corollari della capacità contributiva.....	29
1.5.4 Teorie a confronto.....	30
1.6 Le operazioni soggette a Iva.....	32
1.7 La rivalsa e la detrazione nel meccanismo applicativo dell'IVA..	43
1.7.1 La rivalsa .....	45
1.7.2 La detrazione.....	51
1.7.3 La neutralità .....	55
CAPITOLO II: .....	59
IL MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE .....	59
NEI RAPPORTI INTERNI.....	59
2.1 L'origine e le finalità dell'istituto.....	59
2.2 Evoluzione dell'istituto .....	69
2.3 Considerazioni generali sulla disciplina dell'inversione contabile nei rapporti interni .....	72
2.4 La soggettività passiva .....	76

2.5 L'obbligo di rivalsa, la detrazione e il rimborso nel meccanismo impositivo del reverse charge interno .....	79
2.6 I casi di applicazione .....	86
2.6.1 Prestazioni di servizi nel settore edile .....	86
2.6.2 Cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati .....	88
2.6.3 Cessione di personal computer e altri strumenti tecnologici ....	90
2.6.4 Cessione di oro da investimento e di oro industriale.....	91
2.6.5 Estensione della disciplina ad operazioni diverse .....	94
2.6.6 Prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici .....	95
2.6.7 Altri casi .....	96
2.6.7.1 Abrogazioni e Novità in materia .....	99
2.7 Gli obblighi di fatturazione e registrazione nel meccanismo del reverse charge interno .....	101
2.7.1 Il ruolo della fattura.....	101
2.7.2 La funzione degli adempimenti di registrazione delle fatture	112
2.8 Le violazioni in regime di reverse charge interno .....	117
2.9 Reverse charge interno e Split payment, facce diverse della stessa medaglia .....	122
CAPITOLO 3 .....	126
L'APPLICAZIONE DELLE DIRETTIVE UE IN MATERIA DI REVERSE CHARGE INTERNO NELL'ORDINAMENTO NAZIONALE.....	126
3.1 Cenni storici sull'ordinamento europeo.....	126
3.2 Il recepimento delle direttive comunitarie nell'ordinamento nazionale .....	129
3.3 Il rapporto tra fonti comunitarie e fonti interne .....	134
3.4 L'inversione contabile nel contesto delle direttive comunitarie	139
3.5 Le problematiche applicative della direttiva 2008/7/CE .....	147

3.6 Le finalità delle direttive comunitarie in materia di <i>reverse charge</i> .....	149
3.6.1 Le peculiarità del <i>reverse charge</i> interno alla luce delle direttive comunitarie .....	155
CONCLUSIONE .....	163
BIBLIOGRAFIA .....	166
RINGRAZIAMENTI .....	177

## **INTRODUZIONE**

L'Imposta sul valore aggiunto (Iva) è un'imposta "neutrale", introdotta con la Prima direttiva del 1967, nell'ambito del progetto di un'unione economica e di un mercato comune europeo.

In particolare, l'Iva grava economicamente sul consumo e colpisce, in concreto, solamente il consumatore finale, risultando "neutrale" per il soggetto passivo d'imposta che può detrarre l'importo pagato sugli acquisti di beni e servizi. Infatti, il principio del sistema comune dell'Imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi proporzionale al loro prezzo, qualunque sia il numero delle operazioni effettuate nel ciclo di produzione e distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

Nel meccanismo impositivo Iva, sovente si verifica la patologia dell'evasione, a conferma di ciò:

- (i) il contribuente di diritto può incassare l'Iva dal committente o consumatore senza emettere fattura e, perciò, senza dichiarare e versare l'imposta;
- (ii) il contribuente di diritto può accordarsi con il committente o consumatore, concedendogli uno sconto pari all'Iva, se rinuncia alla fattura e, in tal modo, può non pagare l'imposta non essendoci traccia della transazione.

In concreto, l'evasione si verifica quando il contribuente, violando norme di legge, riduce o elimina il prelievo fiscale che lo Stato dovrebbe incassare mediante l'applicazione di tale imposta. L'evasione fiscale causa effetti discorsivi gravi all'interno dell'ordinamento.

Al fine pratico di contrastare tale fenomeno, il legislatore europeo è intervenuto per trovare nuovi strumenti e adottare diverse misure. In tale ambito, in deroga all'ordinario meccanismo impositivo Iva, si inserisce il reverse charge che realizza un'inversione contabile mediante la quale il cedente emetterà fattura senza addebitare l'imposta al cessionario. Tale meccanismo obbligherà, in seconda battuta, il cessionario ad integrare il documento e ad annotare l'operazione nel registro delle fatture emesse e nel registro Iva acquisti, così da rendere l'imposta neutrale per l'acquirente stesso.

In origine, il meccanismo di reverse charge fu introdotto nel nostro ordinamento mediante il D.p.r. 793/1981 con cui fu modificato l'articolo 17 del D.p.r. 633/1972. Sorto inizialmente con lo scopo di facilitare le operazioni transfrontaliere, evitando quindi al cedente soggetto passivo estero stabilito fuori dal territorio nazionale di doversi ivi identificare, il meccanismo di inversione contabile fu utilizzato anche in ambito interno come strumento di lotta all'evasione fiscale nei settori maggiormente a rischio.

Tale elaborato ha come obiettivo quello di analizzare i profili strutturali ed applicativi dell'inversione contabile interna, contestualizzando il meccanismo in discorso nell'attuale momento storico.

Il primo capitolo descrive le caratteristiche generali dell'imposta sul valore aggiunto, alla luce delle diverse teorie sulla capacità contributiva, e analizza il funzionamento di due istituti essenziali che rendono l'Iva neutrale: la rivalsa e la detrazione.

Successivamente, al secondo capitolo, la tesi tratta l'origine e l'evoluzione del reverse charge come strumento di contrasto ai fenomeni fraudolenti. Nello specifico, si sofferma sul reverse charge interno, avente ad oggetto operazioni relative a cessioni di beni o

prestazioni di servizi in determinati settori con coinvolgimento di due soggetti passivi italiani.

Infine, l'ultimo capitolo di codesto elaborato descrive il rapporto tra le direttive comunitarie in materia di reverse charge interno e l'ordinamento nazionale italiano, focalizzando l'attenzione sulle finalità dell'istituto e il suo relativo recepimento.





## **CAPITOLO I**

### **LE CARATTERISTICHE GENERALI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

*1.1 Le principali fonti normative - 1.2 Le caratteristiche dell'imposta - 1.3 La soggettività passiva - 1.4 L'esigibilità dell'imposta - 1.5 La capacità contributiva - 1.5.1 La capacità contributiva come limite assoluto - 1.5.2 La capacità contributiva come limite relativo - 1.5.3 I corollari della capacità contributiva - 1.5.4 Teorie a confronto - 1.6 Le operazioni soggette a Iva - 1.7 La rivalsa e la detrazione nel meccanismo applicativo dell'Iva - 1.7.1 La rivalsa - 1.7.2 La detrazione - 1.7.3 La neutralità*

#### **1.1 Le principali fonti normative**

L'imposta sul valore aggiunto (Iva) è un'imposta indiretta che grava economicamente e giuridicamente sul consumo, le cui linee di struttura sono disegnate da una serie di direttive comunitarie. Tali direttive sono nate con l'obiettivo di armonizzare l'imposta che colpisce la circolazione di beni e servizi ed eliminare eventuali discriminazioni nella circolazione di merci con lo scopo ultimo di raggiungere un mercato unico. Il Trattato di Roma infatti, istitutivo della Comunità Europea, poneva tra i principali obiettivi l'instaurazione di un mercato comune che garantisse una sana concorrenza. Per raggiungere ciò, il Consiglio, già con la prima direttiva di armonizzazione dei sistemi degli Stati membri (Direttiva 67/227/CEE) impose a ogni Stato membro di adeguare il proprio

sistema di imposizione fiscale al sistema comune fondato sull'imposta sul valore aggiunto. Tale sistema comune si propone di applicare ai beni e servizi un'imposta sul consumo proporzionale al prezzo, indipendentemente dal numero di transazioni intermedie intervenute nel processo di produzione<sup>1</sup>.

Le Direttive Iva sono *self-executing*, quindi sufficientemente circostanziate e precise da attuarsi direttamente negli Stati membri. Infatti, da un lato, gli Stati membri sono tenuti ad attuare le direttive e, in caso di contrasto con la disciplina interna, la disciplina comunitaria prevale e, dall'altro, la Corte di Giustizia è tenuta a pronunciarsi sulla interpretazione delle norme comunitarie e sulla necessaria conformità ad esse che la disciplina interna deve raggiungere.<sup>2</sup>

L'Iva è stata introdotta da due Direttive comunitarie dell'11 aprile 1967. La Direttiva 67/227/CEE ha disposto la sostituzione dei sistemi nazionali d'imposta sulla cifra d'affari con un sistema comune Iva. La Direttiva 67/228/CEE ha definito invece in prima battuta le caratteristiche, la struttura e le modalità di attuazione del nuovo sistema.

Esse rappresentano i primi passi di un progetto comune per realizzare un mercato unico tra gli Stati membri dell'Unione in cui, con l'abolizione di barriere fisiche e non, si raggiunge la libera circolazione di beni, servizi, persone e capitali. Tale imposta rappresenta lo strumento ideale per realizzare il predetto obiettivo in modo trasparente e neutrale nei passaggi intermedi di circolazione di beni e servizi.

In Italia la Legge delega n. 825/1971 ha dettato i principi per riformare l'intero sistema fiscale, assorbendo anche i principi

---

1 FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino, 2004, pp. 476 ss.

2 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto Tributario delle attività economiche*, Giappichelli, 2019, pp. 251, 252.

contenuti nelle direttive comunitarie appena citate. In attuazione di tale legge delega fu emanato il D.p.r. 633/1972, il quale ha definito la tassazione delle cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni, gli acquisti intracomunitari e le importazioni da chiunque effettuate.<sup>3</sup>

Fondamentale, anche se oggi non più in vigore, è sicuramente la Direttiva 77/338/CEE del 17 maggio 1977 (Sesta Direttiva) che è stata per tanti anni fondamento di tale materia e che contiene numerose disposizioni ancora oggi oggetto di giudizio della Corte di Giustizia.

Nell'ordinamento nazionale solo nel 1979 il D.p.r. 633/1972 ebbe per la prima volta rilevanti modifiche in recepimento della Sesta Direttiva. Il 16 dicembre 1991 la Direttiva 91/680/CEE ha integrato la precedente per differenziare il regime comunitario in ordine all'abolizione a partire dal 1993 delle barriere doganali nel territorio comunitario. Infatti prima del 1993 vigeva un'unica disciplina che coinvolgeva tutte le cessioni internazionali di beni, sia in ambito comunitario sia in ambito extracomunitario. Il 1993 segna l'anno di svolta nella differenziazione della disciplina. Di conseguenza, tali barriere continuavano ad esistere sia per gli scambi extracomunitari sia comunitari, ma con la differenza che per questi ultimi la disciplina cambiava.<sup>4</sup>

La Direttiva 77/388/CEE ha introdotto misure di semplificazione della Sesta Direttiva in materia Iva.

Nell'ordinamento interno il recepimento della Sesta Direttiva avvenne attraverso il d.l. 331/1993 che, però, non fu mai riunito in un testo unico con il D.p.r. 633/1972. Questi sono i due testi capostipiti della disciplina Iva nell'ordinamento nazionale.

---

<sup>3</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, 2014, p. 799.

<sup>4</sup> SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op.cit., p. 254.

Solo successivamente, infatti, con la Direttiva 2006/112/CEE (Direttiva Rifusione), vigente dal 1° gennaio 2007, la disciplina comunitaria ha ottenuto organica sistemazione in un testo unico.

## 1.2 Le caratteristiche dell'imposta

La direttiva 2006/112/CEE disciplina che *“Il principio del sistema comune d’IVA consiste nell’applicare ai beni ed ai servizi un’imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d’imposizione”*.

Analizzando tale punto è evidente come l'imposta sul valore aggiunto ha caratteristiche particolari ma non sempre ben definite.

In primis, l’Iva è “un’imposta plurifase non cumulativa”, poiché essa è applicata ad ogni anello del ciclo produttivo-distributivo ma lo Stato acquisisce ad ogni passaggio di esso solo la frazione tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti, quale acconto sull'imposta definitivamente acquisita nel momento del passaggio del bene o del servizio al consumo finale. Infatti, è proprio tale differenza che viene assoggettata ad imposizione fiscale ai fini Iva, il “valore aggiunto” che si è venuto a formare presso il singolo soggetto passivo.<sup>5</sup>

In secondo luogo, essa è sicuramente “una imposta sui consumi”, quindi colpisce tutti gli acquisti realizzati al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professioni, ma meglio, solo chi acquista beni e servizi per il consumo finale sopporta il peso del tributo.<sup>6</sup> Il concetto di consumo, dai confini sfumati, è stato più volte interpretato e dibattuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Secondo parte della dottrina,

---

<sup>5</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributaria*, parte speciale, op. cit., p. 831.

<sup>6</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributaria*, parte speciale, op. cit., p. 832.

infatti, il consumo è correlato al soggetto a cui si riferisce e quindi rileva la posizione del soggetto che versa al proprio fornitore del bene o al proprio prestatore del servizio l'imposta addebitata a titolo di rivalsa ma che non può esercitare poi il diritto di detrazione.<sup>7</sup> Secondo una differente parte della dottrina, il consumo si verifica “ogniquale volta i beni e i servizi sono impiegati in attività diverse dalle attività soggette all'Iva”.<sup>8</sup> Ancora, una dottrina maggioritaria definisce il consumo considerando oggetto dell'Iva il pagamento a titolo definitivo, a favore dello Stato, di determinate somme che realizzano concretamente l'impoverimento del consumatore finale, neutralizzando i passaggi intermedi. L'unico soggetto che con l'imposta si arricchisce è infatti l'Erario. Dunque, in tale ottica, l'imposta pagata dai soggetti in una fase anteriore a quella del consumatore finale è solo un mero acconto che, successivamente, verrà loro restituito.<sup>9</sup>

Unico aspetto pacifico in tal senso quindi è che il consumo di beni e servizi è indice di capacità contributiva poiché definisce una forza economica.

Altra parte della dottrina sottolinea l'importanza dell'obbligazione tributaria come prelievo a titolo definitivo. Quindi considera la struttura del tributo come strumento per raggiungere, attraverso i meccanismi di rivalsa e detrazione, l'obiettivo ultimo di depauperare il consumatore finale in via definitiva. La ratio di ciò è il tassare il consumo, rendendo quindi neutrali i prelievi delle fasi antecedenti che sono meri acconti di imposta che sarà dovuta solo definitivamente dal

---

7 FRANZONI G., *Spunti sulla nozione di consumo di beni e servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pp. 543 ss.

8 GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 40.

9 BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, p. 214.

consumatore finale all'atto di acquisto. Il consumatore finale è quindi l'unico Tax Payer dell'imposta<sup>10</sup>.

In terzo luogo, l'Iva ha “carattere generale” poiché colpisce tutti i consumi di beni e servizi, salvo eccezioni tassative previste dalla direttiva stessa.

Inoltre, il meccanismo di applicazione dell'imposta fa emergere la sua “proporzionalità” poiché il suo ammontare dipende dal prezzo del bene moltiplicato per l'aliquota di riferimento. Di conseguenza, al crescere del prezzo del bene, crescerà l'imposta dovuta. L'Iva è una imposta “trasparente” in quanto è distinguibile in occasione di ciascuna operazione. Pertanto grava su ogni operatore in modo pari all'aliquota applicata al prezzo, indipendentemente dai passaggi intermedi avvenuti del bene o servizio.<sup>11</sup>

In aggiunta, l'imposta ha carattere di “neutralità” per i soggetti che sono tenuti a corrisponderla all'Erario. Tali soggetti infatti sono percossi dall'obbligazione di versare l'imposta all'Erario ma non sono gravati dal peso del tributo che, in virtù dei congegni di rivalsa e detrazione, non li depaupera.

Conseguentemente, l'unico soggetto su cui invece pesa il tributo e che quindi è soggetto inciso in senso stretto, è il consumatore finale.

La Corte di Giustizia ha ritenuto essenziale evidenziare le caratteristiche rilevanti e centrali dell'imposta sul valore aggiunto, difatti *“L'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati*

---

10 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributaria*, parte speciale, op. cit., p. 837.

11 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 256.

*in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale".<sup>12</sup>*

### **1.3 La soggettività passiva**

L'articolo 17 del D.p.r. 633/1972 definiva nella formulazione al 31 dicembre 2015 chi dovesse essere considerato "soggetto passivo" ai fini Iva come regola generale. Esso enfatizzava quindi la posizione degli operatori economici, riconoscendoli appunto come soggetti passivi.

Il d.lgs. 11 febbraio 2016 n. 24 ha modificato la rubrica dell'articolo 17 del Decreto, qualificando ora tali soggetti non più come soggetti passivi, bensì più propriamente come "Debitori di imposta". È fondamentale sottolineare infatti che gli operatori economici tenuti a versare all'Erario il tributo non sono i "veri" soggetti passivi.

Gli operatori economici sono "soggettivi passivi di diritto" poiché in capo ad essi vige l'obbligazione di corrispondere all'Erario la somma ottenuta dalle operazioni imponibili in modo cumulativo per tutte le operazioni effettuate (liquidazione per masse).

L'imposta che il soggetto passivo di diritto versa all'Erario non è altro che l'eccedenza dell'imposta che gli è stata corrisposta o gli sarà corrisposta dal cessionario o committente, previo recupero dell'imposta versata o comunque dovuta dal medesimo soggetto al proprio fornitore.<sup>13</sup> Come stabilito quindi dal primo comma dell'articolo 17 del Decreto, post modifica, *"l'imposta e' dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi*

---

<sup>12</sup> Corte di Giustizia C-502/07 K1, punto 17 del 15 gennaio 2009.

<sup>13</sup> SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 258, 259.



*imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione".* Meno impropriamente per via della rubrica, l'articolo 9 della direttiva 2006/112/CE definisce soggetto passivo (più propriamente di diritto) *“chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”*.

Il legislatore comunitario ha infatti strutturato un meccanismo impositivo che coinvolge nel prelievo tutti i soggetti che operano come anelli intermedi del ciclo produttivo e distributivo. Giustificazione di ciò è la presenza del meccanismo rivalsa-detrazione che permette di neutralizzare l'Iva per i soggetti chiamati ad applicarla. Tali soggetti, da un lato, si rivalgono per l'importo dell'imposta gravante sulle operazioni attive nei confronti dei loro clienti, i quali quindi pagano il prezzo del bene o l'effettuazione della prestazione e in aggiunta l'Iva e, dall'altro, recuperano l'Iva dovuta ai propri fornitori o prestatori con la detrazione.

In tale modo, l'onere economico dell'imposta grava solo sul consumatore finale, soggetto che non ha diritto di detrarre l'Iva assolta sugli acquisti e si limita a pagare l'Iva sul valore pieno.<sup>14</sup>

Per l'effetto, il vero soggetto passivo, il contribuente di fatto, è quindi il consumatore finale. E' l'unico soggetto inciso dal tributo che non può recuperarlo.

Nel caso in cui obblighi o diritti derivanti dall'applicazione dell'Iva sono posti rispettivamente a carico o a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio italiano, è necessario che il soggetto si identifichi in Italia richiedendo una partita Iva oppure che nomini un rappresentante fiscale residente nel territorio dello

---

<sup>14</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2019, p. 732.

stato, che risponda in solido con il rappresentato dell'adempimento degli obblighi.<sup>15</sup>

#### **1.4 L'esigibilità dell'imposta**

L'Iva è una imposta la cui liquidazione avviene per masse, con riferimento a tutte le operazioni compiute in un determinato lasso di tempo (mensile o trimestrale). La dichiarazione Iva comprende tutte le operazioni compiute in un anno solare. Ai fini Iva non esiste un concetto sostanziale di periodo di imposta ma è necessario circoscrivere un lasso di tempo affinché si possa applicare il meccanismo impositivo.

Il D.p.r. 633/1972 definisce all'art. 6 cosa si intende con “effettuazione” di un'operazione. L'effettuazione identifica il momento in cui l'operazione assume importanza ai fini Iva e identifica il fatto generatore dell'operazione. L'esigibilità, invece, presuppone che l'effettuazione sia avvenuta ma richiede altresì l'obbligo del soggetto passivo di ricomprendere l'imposta relativa nella sua liquidazione periodica. In concreto, l'esigibilità segna il momento in cui l'Erario può pretendere l'imposta relativa a una specifica operazione.

L'art. 6 del Decreto detta le condizioni in presenza delle quali una operazione può dirsi “effettuata”, prevedendo

- (i) l'emissione della fattura e la sua trasmissione all'acquirente, quindi la formazione e trasmissione di un documento fiscale che certifichi l'avvenuta cessione del bene o prestazione di servizi e il diritto a riscuoterne il prezzo;
- (ii) il pagamento del corrispettivo, ossia una somma di ammontare determinato che costituisce l'adempimento dell'obbligazione dell'acquirente;

---

15 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 259 ss.

(iii) la consegna del bene mobile o la stipula dell'atto traslativo per la cessione del bene immobile, che vale soltanto per la cessione dei beni e non per la prestazione di servizi.

L'art. 10 della direttiva 77/388/CEE e l'art. 62 della direttiva 2006/112/CE definiscono

(i) fatto generatore dell'imposta, il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

(ii) esigibilità dell'imposta, il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

Il successivo articolo, definisce che *“il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi”*.<sup>16</sup>

Di regola, l'effettuazione e l'esigibilità coincidono poiché l'imposta relativa a una cessione di beni o a una effettuazione di una prestazione diventa esigibile quando l'operazione viene effettuata. Tuttavia, ci sono numerose eccezioni.

Un'autorevole dottrina (Falsitta) ritraccia due gruppi di deroghe rispetto alla predetta regola generale identificando, da un lato, deroghe funzionali e, dall'altro, deroghe alternative al completamento della regola.

La regola suggerisce tre approfondimenti: in primis, permette di differire i concetti di fatto generatore dell'operazione ed esigibilità dell'imposta, in secondo luogo, permette di definire l'effettuazione come ultimazione dell'operazione e, infine, permette di trarre le

---

<sup>16</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., pp. 910 ss.

conseguenze che derivano dall'insorgenza del fatto generatore e dalla sua relazione con l'esigibilità.

Approfondendo il primo punto, è essenziale analizzare come la direttiva definisce separatamente i due concetti. La ratio di ciò è l'esigenza di collegare due aspetti, l'esigibilità e la detrazione, ad un medesimo fatto giuridico che è il ribaltamento dell'imposta e ad unico momento giuridico temporale, che in via generale coincide con l'effettuazione.

Il secondo punto, invece, viene concretizzato dalla normativa interna che specifica, in base all'oggetto della cessione o prestazione, il momento in cui l'effettuazione si realizza.

Infine, le conseguenze dell'effettuazione fanno emergere come esse rilevano sia ai fini degli adempimenti contabili posti a carico dei contribuenti, riguardo l'obbligo di fatturazione, annotazione e liquidazione del tributo, sia ai fini della determinazione della natura dell'operazione e dei suoi elementi strutturali. In particolare, per esempio, è l'insorgenza del fatto generatore che localizza l'operazione in base a ove esso si realizza, secondo un principio vigente di “dove è quando”.<sup>17</sup>

La rilevanza del momento di effettuazione si manifesta anche nella determinazione del regime di tassazione dell'operazione, della sua consistenza in punto di base imponibile ed aliquota e nell'esistenza del diritto di detrazione dell'Iva a favore del cessionario o committente. Per quanto riguarda le operazioni interne, il momento impositivo causa un effetto binario, che si manifesta sia nei confronti del soggetto che effettua l'operazione sia nei confronti del soggetto destinatario dell'operazione. Quindi, l'effettuazione può essere intesa come somma delle due posizioni e chiarisce l'unità giuridica che esiste tra i soggetti

---

17 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., pp. 910 ss.

passivi di diritto e di fatto, come anche definito dall'art. 17 del D.p.r. 633/1972 che stabilisce che l'imposta è dovuta dai soggetti che “effettuano” le operazioni imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni “effettuate” e “*al netto della detrazione prevista dall'articolo 19*”.

Per quanto riguarda le deroghe proposte dalla direttiva 2006/112/CE, le “deroghe funzionali al completamento” della regola, previste dagli articoli 64 e 65 della suddetta, considerano la tipicità della situazione giuridica-fattuale, nella quale il fatto generatore viene influenzato dalle modalità del pagamento del corrispettivo, temporalmente antecedente o posteriore al momento impositivo. Sono situazioni in cui le parti convengono un pagamento frazionato, parzialmente anticipato e parzialmente posticipato (art. 64). La norma definisce che “*se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene e le prestazioni di servizi, si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti*”.<sup>18</sup> La norma privilegia quindi il momento che concerne il pagamento rateale.

La stessa esigenza giustifica le cessioni continuative di beni nelle transazioni intracomunitarie, tra cui per esempio ipotesi di contratto di somministrazione ma anche ipotesi previste direttamente dagli Stati membri, disponendo che la rilevanza dell'operazione debba essere fissata alla scadenza di ogni mese, fino alla conclusione della cessione continuativa.<sup>19</sup>

Inoltre, tale direttiva presenta ulteriori deroghe di completamento prevedendo che in caso di pagamento di acconti avvenuti

---

<sup>18</sup> Direttiva 2006/112/CEE, art 64.1.

<sup>19</sup> Direttiva 2006/112/CEE, art. 64.2.

anteriormente alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso e limitatamente alle somme incassate; quindi tale norma interviene estendendo l'effetto dell'acconto all'esigibilità dell'imposta.<sup>20</sup>

Le “deroghe alternative”, invece, rappresentano una eccezione sia alla regola della coincidenza tra esigibilità ed effettuazione (art. 63) sia alle regole di completamento (articoli 64, 65) ed evidenziano effetti limitati al criterio dell'esigibilità, e non al fatto generatore. L'art. 66 prevede infatti che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile

- (i) non oltre il momento dell'emissione della fattura;
- (ii) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;
- (iii) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta.

Tali previsioni sono state attuate e rielaborate nell'art. 6 del D.p.r. 633/1972.

Il comma 4 del Decreto infatti realizza un mix applicativo tra le lettere a) e b) sopra citate relativamente all'anticipazione del momento impositivo, e specificamente all'effettuazione della operazione, considerando rilevanti eventi determinati quali il versamento dell'acconto o l'emissione della fattura in via anticipata, rendendo invece, di conseguenza, irrilevanti gli adempimenti successivi (trasferimento del bene).<sup>21</sup>

La norma comunitaria fonda la sua deroga solo avendo riguardo all'esigibilità e, per converso, il fatto generatore (l'effettuazione

---

20 Direttiva 2006/112/CEE, art. 65.

21 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributaria*, parte speciale, op. cit., pp. 910 ss.

dell'operazione) resta determinato al momento in cui il bene o il servizio viene trasferito, anche nel caso di anticipazione dell'esigibilità al momento del versamento dell'acconto o di emissione della fattura anticipata. È ovvio quindi che le due manifestazioni sono collegate poiché l'acconto corrisposto anteriormente alla cessione del bene o all'ultimazione del servizio deve essere riferito ad una operazione predeterminata e definitiva che concerne sia i requisiti impositivi sia l'imponibilità dell'operazione medesima.<sup>22</sup>

Sulla base dell'art. 6 comma 3 del Decreto, le prestazioni di servizi sono rilevanti all'atto del pagamento del corrispettivo, con una valenza del criterio "per cassa", che invece non è applicabile ai servizi intracomunitari.

È necessario quindi interpretare la norma interna alla luce di principi unionali evidenziando che la ratio dell'art. 66 della direttiva è quella di tutelare la ripetitività di determinate operazioni e situazioni in cui l'ultimazione della prestazione coincide con il pagamento, al fine di evitare che proprio l'ultimazione della prestazione renda troppo gravosa la nascita della obbligazione tributaria. In concreto, quindi, la prestazione di servizi non rileva ai fini Iva e, di conseguenza, non è esigibile finché non avviene il pagamento della controprestazione.

Ulteriore deroga di matrice nazionale è presente nel quinto comma dell'art. 6 del Decreto che prevede che, per alcune operazioni specifiche, l'imposta diviene esigibile al momento del pagamento del corrispettivo, soprattutto nei confronti di determinati soggetti

---

<sup>22</sup> Corte di Giustizia, C-419/02 *Bupa Hospitals*, paragrafo 48, "nel caso di versamento di un acconto, l'Iva diventa esigibile senza che la cessione o la prestazione sia stata ancora effettuata. Affinché l'imposta possa diventare esigibile in una tale circostanza, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, e che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati".

pubblici,<sup>23</sup> per i quali i pagamenti sono spesso tardivi e condizionati all'emissione delle fatture.

Inoltre, l'art. 32 bis del d.l. 134/2012<sup>24</sup> prevede la regola dell'esigibilità differita anche per operazioni poste in essere nei confronti di altri soggetti passivi Iva, da parte di cedenti e prestatori con volume d'affari superiore a 2 milioni di euro, affinché l'imprenditore per esempio possa posticipare al momento dell'incasso il versamento dell'imposta sulle operazioni imponibili.

L'art. 6 del D.p.r. 633/1972, in primis, prevede regole-deroghe specifiche, infatti

- (i) per le cessioni di mobili, rileva la consegna o spedizione;
- (ii) per le cessioni di immobili, rileva la stipula dell'atto;
- (iii) per le situazioni in cui gli effetti traslativi o costitutivi sono successivi, perché sottoposti a condizione sospensiva o vendita a prova, la norma interna definisce che rileva il momento di realizzazione di questi ultimi.

Inoltre, al comma 2, la norma precisa numerose deroghe che tali criteri subiscono a seconda dell'oggetto dell'operazione imponibile.

Queste ultime, in realtà, sono tutte previsioni sostanzialmente inutili e senza matrice unionale. Sarebbe sufficiente infatti rinviare all'articolo già analizzato, l'art. 63 della direttiva, per determinare il momento impositivo e la sua rilevanza.<sup>25</sup>

---

23 Si tratta di cessioni da parte di farmacisti, cessioni e prestazioni di soci, associati e partecipanti di enti non commerciali, di cessioni e prestazioni allo Stato, ad enti pubblici territoriali.

24 In recepimento della direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010 riguardante il Cash Accounting.

25 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributaria*, parte speciale, op. cit., pp. 910 ss.



### 1.5 La capacità contributiva

“*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*” è quanto stabilisce il primo comma dell'art. 53 della Costituzione. Il principio di capacità contributiva evidenzia l'idoneità dell'individuo a concorrere alla spesa pubblica. Difatti, l'art. 53 della Cost. detta una regola di riparto imponendo al contribuente di versare il tributo allo Stato, in modo proporzionale alla propria capacità economica.<sup>26</sup>

Fin da subito, tale norma iniziò ad essere interpretata da vari studiosi, i quali giunsero anche a soluzioni contrastanti.

Da un lato, venne considerato il rapporto tra Stato e cittadino in una logica di scambio, dall'altro, venne risaltata la necessità dello Stato di reperire risorse finanziarie dai cittadini con lo scopo di soddisfare i loro stessi bisogni.

Un'autorevole dottrina formulò la “teoria del beneficio” ponendo come principio rilevante che le imposte dovessero essere distribuite in maniera che, per ogni singolo contribuente, vi fosse un'equivalenza tra le imposte pagate ed i servizi pubblici ricevuti.<sup>27</sup>

Tale teoria ha trovato, però, numerosi contrasti<sup>28</sup> sia per la logica commutativa tra Stato e cittadino che diverrebbe base per il concorso alle spese pubbliche, sia per l'identificazione tra capacità economica sotto una prospettiva strettamente economica e capacità economica sotto una prospettiva giuridica.

Altra dottrina, invece, citando Adam Smith, valorizzò gli aspetti della relatività ed equità della ripartizione.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> LUPI R., *Diritto tributario, parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, Giuffrè, 2007, p. 49.

<sup>27</sup> MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pp. 180 ss.

<sup>28</sup> GALLO F., *Maffezzoni e l'IVA: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rassegna tributaria*, 2009, n 5, p. 1259.

<sup>29</sup> GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in

Per l'effetto, risulta fondamentale distinguere la capacità economica studiata dagli economisti dalla capacità economica rilevante ai fini giuridici; infatti *“il legislatore contempera a tale riguardo precisione, certezza, cautela fiscale, stabilità di rapporti giuridici, in relazione alle diverse modalità con cui i rapporti economici e la ricchezza si manifestano; ed è inevitabile tener conto, in questo, della diversa individuabilità e determinabilità delle varie forme di capacità economica da parte dell'autorità fiscale o dei suoi ausiliari”*.<sup>30</sup>

Per converso, una ulteriore autorevole dottrina evidenziò l'interesse del Fisco come *“interesse della collettività”* secondo una logica di soddisfacimento dei bisogni della società e dei consociati”.<sup>31</sup>

In conclusione, il legislatore, quindi, è tenuto a rintracciare il giusto equilibrio tra le varie posizioni, in difesa della capacità contributiva, con lo scopo di garantire alla collettività un sistema fiscale efficiente.

La formulazione ad ampio raggio dell'art. 53 della Cost. fa emergere, da un lato, la funzione solidaristica tra i consociati *“Tutti devono concorrere alle spese pubbliche”* e, dall'altro, la funzione garantista dell'individuo *“in ragione della propria capacità contributiva”*.

Dottrine diverse, poi, hanno considerato la capacità contributiva come limite assoluto ovvero relativo al potere del legislatore.

### **1.5.1 La capacità contributiva come limite assoluto**

Una teoria rilevante considera la capacità contributiva come limite assoluto ai poteri del legislatore. L'art. 53 Cost., attraverso

---

Rivista di diritto tributario, 1949, p. 31- richiama le parole di Adam Smith *“The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state”*.

30 LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, op. cit., p. 6.

31 DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente, le garanzie costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 319.

l'espressione *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche"*, da un lato, sancisce un dovere generico dei consociati nei confronti dell'Erario e, dall'altro, stabilisce un collegamento tra quid e quantum dell'imposta e la concreta possibilità del singolo di sopportare il prelievo fiscale.<sup>32</sup> La capacità contributiva rileva in questo senso come *"titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, scambiabili sul mercato, che consentano in sé di estinguere l'obbligazione tributaria"*.<sup>33</sup>

Tale limite assoluto è stato interpretato in senso stretto da due orientamenti contrapposti che hanno affiancato ad esso, a loro volta, l'uno gli articoli 41 e 42 della Cost., e l'altro l'art. 2 della Cost.

Da un lato, infatti tale limite deve essere valutato secondo una prospettiva garantista dell'iniziativa economica privata, tenendo in considerazione quindi la libertà di iniziativa economica del singolo e il limite del potere espropriativo dello Stato nei confronti della persona. Quindi, l'obbligazione tributaria non deve ledere le fonti produttive di ricchezza che realizzano la forza economica, non deve causare una eccessiva diminuzione del patrimonio del singolo, non deve essere un'occulta espropriazione.<sup>34</sup>

Di contro, un diverso orientamento ha ravvisato nell'art.53 della Cost la funzione garantista dell'art. 2 Cost. I doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale evidenziano, secondo tale orientamento, il dovere di concorrere alla spesa pubblica, enfatizzando quindi il sacrificio del singolo, in un'ottica di interesse generale della collettività.<sup>35</sup>

---

32 MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 13.

33 MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 54.

34 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. CEDAM, 2000, p. 153.

35 MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 77.

### 1.5.2 La capacità contributiva come limite relativo

La funzione garantista dell'art. 53 Cost. viene sicuramente in rilievo nella ricostruzione della capacità contributiva come limite relativo al potere del legislatore. Infatti, in combinato disposto con l'art. 3 della Cost., la capacità contributiva viene interpretata secondo il principio di eguaglianza sostanziale, insito nel secondo comma della norma ora citata. La ripartizione del prelievo fiscale infatti, secondo il principio garantista, tutela il contribuente, il quale *“concorre alla spesa pubblica in ragione della sua capacità contributiva”*. La proporzionalità del prelievo fiscale alla ricchezza dell'individuo giustifica quindi una differente obbligazione tra chi ha di più e chi ha di meno. La Corte Costituzionale sottolinea a tale proposito che *“a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale”*<sup>36</sup>, quindi *“ogni prelievo tributario deve avere causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza”*. L'art. 3 Cost. richiede implicitamente criteri equi e ragionevoli per una corretta distribuzione della spesa pubblica.

Un'autorevole dottrina sostiene infatti che, in un mondo diseguale quale il nostro, il tributo rappresenta lo strumento non repressivo che lo Stato utilizza per realizzare la mobilità sociale e correggere le distorsioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive. *“Esso limita le libertà e le stesse potenzialità economiche dell'individuo, e in ciò sta indubbiamente un sacrificio individuale: per aumentare però la libertà stessa e il godimento dei diritti, e in ciò*

---

<sup>36</sup> Corte Costituzionale C-120/1972, para 3.

*sta la funzione promotrice del tributo medesimo nell'ottica dell'equo riparto e dell'etica della responsabilità".*<sup>37</sup>

Inoltre, il concorso alle spese pubbliche, secondo un'altra autorevole dottrina, è un aspetto fondamentale dell'appartenenza alla comunità che giustifica un maggior concorso alla spesa pubblica di chi si trova in una posizione relativamente migliore rispetto ad altri, *"una graduazione secondo "misura" di situazione di vantaggio"*<sup>38</sup>.

Un'imposizione proporzionata, graduata e differente tra i soggetti passivi deve necessariamente avere giustificazione in indici concretamente rivelatori di ricchezza. L'intenzione del costituente è quella di far sì che ogni cittadino diventi contribuente in relazione non al reddito, e quindi alla ricchezza prodotta, bensì alla ricchezza di cui abbia libera disponibilità.<sup>39</sup>

### **1.5.3 I corollari della capacità contributiva**

La capacità contributiva, analizzata alla luce delle diverse teorie e dei divergenti orientamenti, esprime dei corollari essenziali. *"Tutti sono tenuti a concorrere"* evidenzia sicuramente l'essenzialità del dovere dei consociati, di tutti i consociati, di partecipare al prelievo fiscale, in prospettiva di un interesse appunto collettivo.

*"In ragione della propria capacità contributiva"* enfatizza la prospettiva garantista e di eguaglianza sostanziale che richiede un'analisi di ricchezza dei singoli consociati per stabilire il quantum del prelievo fiscale a cui, per solidarietà sociale, devono concorrere.

Chiaro è che il prelievo fiscale, dovendo avvenire proporzionalmente alla ricchezza di ognuno, ha un limite invalicabile. Parte della dottrina

---

<sup>37</sup> GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria*, n. 4, 2015, pp. 771-784.

<sup>38</sup> FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2003, p. 33.

<sup>39</sup> Corte Costituzionale sentenza n. 134/1982.

ritiene che “*il minimo impositivo non è il minimo vitale in senso stretto, ma il minimo sufficiente per garantire una esistenza dignitosa e libera al contribuente*”.<sup>40</sup> Tale enunciazione viene argomentata con l’art. 36 della Cost. che, in ambito giuslavoristico, definisce che “*Il lavoratore ha diritto ad una retribuzione [...] in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa*”.

Ulteriori corollari fondamentali dell'art. 53 sono l'attualità e l'effettività della capacità contributiva del singolo, proprio in virtù del fatto che egli deve concorrere alla spesa pubblica proporzionalmente alla sua capacità economica. L'attualità in primis evidenzia l'importanza tra la ricchezza del singolo e il momento di effettuazione del prelievo fiscale<sup>41</sup>, quindi è rilevante che il prelievo avvenga sulla base della ricchezza che, al momento del prelievo, quel singolo possiede. L'effettività invece consiste nella considerazione di criteri ed elementi che sono indicativi della capacità economica effettiva del singolo e risponde alla esigenza di assicurare che ogni prelievo tributario abbia una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta.<sup>42</sup>

#### **1.5.4 Teorie a confronto**

Come già analizzato, indice di capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto è il consumo. Tale elemento rappresenta il fattore che legittima il meccanismo impositivo rivalsa-detrazione, ma cosa si intenda concretamente con consumo, come specificato nel paragrafo 1.2, è fortemente dibattuto. Assodato il fatto che il consumo di beni e servizi è indice di capacità contributiva poiché definisce una forza

---

40 MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 229.

41 RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Giuffrè, 2007, p. 55.

42 MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., pp. 62 ss.

economica, bisogna considerare che non ogni consumo è indice di tale capacità.

Tale capacità contributiva si riferisce al soggetto passivo di fatto o al soggetto passivo di diritto? Snodo di tale questione è la dissociazione tra le due figure. Difatti, due teorie si sono contrapposte nell'analisi della capacità contributiva con specifico riguardo all'Iva. Da un lato, la teoria giuridico-formale parte dal presupposto, come evidenziato in numerose pronunce della Corte Costituzionale, che l'art. 17 del D.p.r. 633/1972, con lo stabilire che l'imposta é dovuta "*dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizio imponibili*", identifica il presupposto dell'Iva in ognuna delle anzidette operazioni economiche. La capacità contributiva va quindi riscontrata in tutti i soggetti che pongono in essere quelle operazioni.<sup>43</sup>

Di conseguenza, a rilevare ai fini Iva, in tale prospettiva, sarà la capacità contributiva del soggetto passivo di diritto. L'Iva si configurerebbe come un'imposta sulle entrate nette del soggetto passivo di diritto e suo presupposto sarebbe un fatto complesso, l'insieme delle operazioni imponibili attive e passive realizzate da un assoggettato nel periodo di imposta. La sintesi algebrica di tali operazioni esprimerà quindi la capacità contributiva e, difatti, l'ammontare dell'imposta dovuta.<sup>44</sup>

Dall'altro lato, i sostenitori della teoria sostanzialistica ritengono che la capacità contributiva dell'art. 53 Cost. si riferisca al contribuente di fatto, consumatore finale. Difatti, i soggetti passivi di diritto svolgono un ruolo neutrale all'interno del meccanismo impositivo poiché pagano un mero acconto dell'imposta. Anzi, i soggetti passivi di diritto detraggono l'imposta pagata e versano quella addebitata in via di

---

43 Corte Costituzionale C-25/1984, para 7.

44 FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1972, pp. 730 ss.

rivalsa fintanto che unico soggetto che in via definitiva rimarrà percorso dall'imposta sarà il consumatore finale.<sup>45</sup> Secondo quest'ultima teoria, fondamentale è il ruolo della rivalsa-detrazione che permette concretamente di neutralizzare gli acconti di imposta dei soggetti passivi di diritto e di realizzare la traslazione economica del tributo sul soggetto passivo di fatto, misura della capacità contributiva dell'imposta di riferimento.

In tale situazione, quindi, presupposto dell'Iva è il consumo che deve colpire unicamente beni destinati al consumo diretto e quindi beni e servizi che vengono impiegati unicamente in operazioni diverse da quelle soggette ad imposta, *“il consumo finale, ai fini IVA, si verifica ogniqualvolta i beni e i servizi sono impiegati in attività diverse dalle attività soggette all'imposta sul valore aggiunto”*.<sup>46</sup>

### **1.6 Le operazioni soggette a Iva**

Il primo art. del D.p.r. 633/1972 stabilisce che *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”*. Difatti, tale direttiva definisce come *“imponibili”* le operazioni in oggetto.

Solo successivamente, la Direttiva Rifusione nell'art. 2, specifica che si tratta di *“operazioni soggette a Iva”* e quindi per le quali si realizzano le condizioni di legge necessarie affinché l'imposta sia esigibile.

Di conseguenza, l'Iva si applica se, contestualmente, sono presenti tre requisiti:

---

45 BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 214

46 GIORGI M., op. cit, p. 40.



- (i) il requisito oggettivo (l'operazione deve riguardare una cessione di beni oppure prestazione di servizi, acquisto intracomunitario<sup>47</sup> o un'importazione<sup>48</sup>);
- (ii) il requisito soggettivo (l'operazione deve essere compiuta da un soggetto nell'esercizio di impresa oppure di arti o professioni);
- (iii) il requisito territoriale (l'operazione deve essere effettuata nel territorio dello Stato o, più in generale, nel territorio dell'Unione Europea).

Inoltre, per essere rilevante, l'operazione deve giuridicamente manifestarsi, sotto forma di effettuazione.

Tali requisiti evidenziano la rilevanza di un'operazione ai fini Iva, siano esse poi definitivamente tassate (se considerate imponibili) ovvero detassate in forma relativa (operazioni non imponibili) o in forma assoluta (operazioni esenti), con effetti sul piano formale e sostanziale.<sup>49</sup>

Per converso, se l'operazione manca anche solo di uno di tali requisiti, si considera irrilevante ai fini Iva e viene denominata come “non soggetta o esclusa”.

Dunque, analizzando l'art. 1 del D.p.r. 633/1972, il requisito oggettivo individua l'oggetto concreto delle operazioni da tassare, che coincide in via generale con l'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi. L'art. 2 del Decreto evidenzia come con cessione di beni si intendano “*gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento di proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali su beni di ogni genere*”. Il legislatore nazionale ha fatto emergere una

---

47 In base all'articolo 38 del d.l. 331/1993.

48 In virtù del principio tassazione nel Paese di destinazione, le importazioni di beni, solo beni, da chiunque siano effettuati, e quindi sia se soggetti passivi IVA sia se consumatori finali (soggetti che non operano nell'esercizio di imprese, arti o professioni).

49 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., p. 843.

concezione privatistica discostandosi dall'interpretazione sostanziale della norma unionale che definisce, invece, cessione di beni, “*il trasferimento del diritto di agire come proprietario del bene*”<sup>50</sup>; dunque, per la norma unionale, ciò che rileva è il potere dispositivo, non la proprietà in senso stretto.<sup>51</sup> Gli elementi strutturali della “cessione di beni”<sup>52</sup> sono (i) l'oggetto del trasferimento come operazione economica, rientrante nella categoria di “bene”; (ii) il trasferimento dell'oggetto da un sfera giuridica a un'altra, (iii) la formazione di un atto costitutivo o traslativo di tale trasferimento; (iv) l'onerosità del trasferimento. Riguardo a tale ultimo punto, secondo la Corte di Giustizia, rileva un trasferimento che deve essere inteso, secondo la *littera legis*, “a titolo oneroso”, e quindi verso corrispettivo della controparte all'interno di un rapporto giuridico tra cedente e cessionario o committente.<sup>53</sup>

Il comma 2 di tale disposizione evidenzia alcune operazioni che, per presunzione assoluta, sono considerate cessioni di beni, indipendentemente per esempio dalla onerosità della operazione.<sup>54</sup>

---

50 Direttiva 112/2006, articolo 14 “il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario”.

51 Corte di Giustizia C-320/88, 8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, para 7, 8.

52 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., p. 845.

53 Causa C-16/93 del 3 marzo 1994, *Tolsma*; e in successive pronunce. Il signor Tolsma suonatore di organetto sulla via pubblica, pretendeva la non applicazione dell'IVA sugli oboli dei passanti. Il Fisco dei Paesi Bassi invece riteneva necessaria l'applicazione dell'IVA. La Corte di Giustizia, infine si pronunciò sulla interpretazione del concetto di “titolo oneroso” considerando operazione soggetta ad Iva solo quella che evidenzia un rapporto giuridico tra il prestatore e il destinatario nel quale si realizza uno scambio di prestazioni, per cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato dall'utente. Tale carattere, ovviamente, era assente nella situazione dell'obolo percepito dal suonatore di organetto.

54 D.p.r. 633/1972, art. 2.2 (4) “le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis”.

La norma comunitaria definisce come prestazioni di servizi, ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.<sup>55</sup> Inoltre, l'art. 3 del d.p.r. 633/1972<sup>56</sup> individua nelle prestazioni verso corrispettivo di una serie di contratti che si risolvono nell'esecuzione di un obbligo che non sia di dare, il secondo oggetto possibile di tassazione ai fini Iva.<sup>57</sup> Affinché la prestazione rientri in prestazione di servizi e sia quindi soggetta a Iva, unica caratteristica comune a tali prestazioni è il corrispettivo richiesto dal legislatore stesso. Rileva evidentemente la controprestazione, intesa come interscambio reciproco di oggetti intrinsecamente economici<sup>58</sup>, che siano tra loro interconnessi nel senso che *“ai fini dell'applicazione del tributo si sia voluto dare rilievo a quella categoria di atti in cui una parte riceve una prestazione che si trova in un certo rapporto con quella che essa adempie, in antitesi a quella in cui non vi è controprestazione”*<sup>59</sup>. La controprestazione deve essere intesa in senso lato, comprendendo anche rapporti non nascenti da contratti a prestazioni corrispettive: la presenza di una controprestazione, ossia un vantaggio economicamente valutabile per il prestatore, è causa giustificatrice sufficiente a far sorgere il servizio<sup>60</sup>. Il secondo comma, poi, estende la disciplina in modo tassativo a prestazioni che non avvengono verso corrispettivo e che

---

55 Direttiva 112/2006, articolo 24 “Si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni”.

56 D.p.r. 633/1972, articolo 3 “le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”

57 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., pp. 60 ss.

58 Nel senso indicato dalla direttiva 112/2006/CE, articolo 9, paragrafo 1, comma 2 “Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità”.

59 FILIPPI P., *La cessione*, p. 85.

60 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., p. 865.

invece sarebbero facilmente confondibili, almeno alcune di esse, con la cessione di beni. Si presenta come una norma chiarificatrice.

Per quanto riguarda invece il secondo requisito, affinché un'operazione possa essere soggetta ad Iva, rileva la posizione della persona e, quindi, si considera persona agente nella cessione di beni o prestazione di servizi. La norma unionale di riferimento, l'art. 9 della direttiva Rifusione, definisce “*«soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività»*”, lasciando quindi ampia la definizione di soggetto passivo ai fini Iva.

Il Decreto Iva, invece, sdoppia la nozione di soggetto passivo, stabilendo che si tratta di una persona che agisce nell'esercizio di impresa oppure di arte o professioni. Quindi, il soggetto passivo che agisce nell'esercizio dell'impresa oppure di arti e professioni pone in essere operazioni soggette ad Iva. Con esercizio di impresa va inteso lo svolgimento per professione abituale, anche se non esclusiva, di attività commerciali o agricole ai sensi degli articoli 2135 e 2195 cc. Con esercizio di arti e professioni va inteso lo svolgimento abituale di qualsiasi attività di lavoro autonomo, da parte di persone fisiche o società semplici o associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per svolgerle in forma associata (articolo 4, 5 D.p.r. 633/1972).<sup>61</sup> Di regola, si tratta di colui che cede il bene o presta il servizio, nell'esercizio di impresa oppure di arti o professioni e che, successivamente, sarà obbligato a compiere adempimenti sostanziali e formali. È colui che è debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario.<sup>62</sup> In aggiunta e cumulativamente ai requisiti soggettivo e oggettivo appena citati, ai fini Iva è necessario che l'operazione sia svolta secondo l'art. 7 e seguenti del Decreto e, quindi, nel territorio dello

---

61 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., pp. 872 ss.

62 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit. pp. 261 ss.

Stato o dell'Unione Europea. Il requisito territoriale regola il luogo di tassazione dell'operazione, traslando la tassazione da un territorio a un altro, purché il consumo finale si realizzi in uno dei Paesi dell'UE, e concretizzando la tassazione solo nel Paese di destinazione ovvero solo nel Paese di origine.

È ovvio che non sorgono seri problemi nel caso in cui l'operazione si svolge interamente nel territorio nazionale, sia sotto il profilo soggettivo, concernente il fornitore del bene o il prestatore del servizio e il consumatore finale, sia sotto il profilo oggettivo, con riferimento al luogo di origine e destinazione del bene o del servizio.

Un'operazione è imponibile nel territorio interno, secondo i principi oggi vigenti, solo se la cessione o la prestazione è effettuata nel territorio dello Stato, secondo l'art. 7 del Decreto e dai criteri degli articoli successivi.

Per quanto riguarda la cessione di beni (articolo 7 bis), un'operazione si considera nel territorio statale se riguarda la cessione di un bene che si trova in Italia nel momento dell'effettuazione dell'operazione, sempre che il consumo sia previsto all'interno del territorio. Rispettivamente, se si tratta di beni immobili rileva la territorialità del bene, se si tratta di beni mobili rileva il fatto che il bene esiste nel territorio dal punto di vista fisico e che sia nella condizione doganale di bene nazionale, comunitario o in temporanea importazione. Analizzando invece la territorialità in base alla prestazione di servizi, la norma base (articolo 7 ter) privilegia o il consumo del servizio o l'identificazione del prestatore nel territorio.

Inoltre, la situazione si complica nel caso di operazioni transnazionali tanto che la disciplina è stata più volte modificata, con divergenze date da situazioni in cui l'operazione transnazionale riguardi due Stati membri dell'Unione ovvero Paesi extra-Unione.

Fino al 1992-1993, in applicazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione, ogni operazione verso Paesi esterni, sia intracomunitari sia extra-comunitari, era identificata come un'esportazione e quindi ritenuta operazione non imponibile nel territorio del cedente, mentre ogni operazione in entrata, sia da Paesi intracomunitari sia extra-comunitari, era definita come importazione e rilevava ai fini dell'imposta.<sup>63</sup>

La Direttiva 91/680/CEE ha adottato un nuovo regime che rispondesse all'obiettivo di abolire a partire dal 1993 le barriere doganali nel territorio comunitario e realizzare un mercato unico.

Tale regime, introdotto in Italia con il d.l. 331/1993, si presentava come transitorio e temporaneo ma, di fatto, è ad oggi permanente. Definisce un sistema misto tra tassazione nel Paese di origine e tassazione nel Paese di destinazione, in base alla qualifica del cliente.

Rilevante ai fini della territorialità, nell'ambito delle operazioni intracomunitarie, è certamente la ricerca del luogo di “consumo” dell'oggetto dell'operazione economica.<sup>64</sup> L'operazione transfrontaliera rileva solo se si tratta di un'operazione soggetta ad Iva ed è tassata nel territorio di destinazione, dove avverrà il consumo. Necessita quindi inizialmente di una detassazione nel Paese di origine, che determina la sua valenza come operazione non imponibile. Inoltre, il collegamento tra il presupposto territoriale e il presupposto dell'effettuazione dell'operazione assume un ruolo centrale. Se oggetto dell'operazione è la cessione di un bene mobile per esempio, rileva il luogo in cui si trova il bene nel momento in cui la cessione si verifica, e quindi secondo le regole dell'effettuazione rileva il momento della consegna o della spedizione. La cessione viene quindi localizzata secondo il

---

63 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 261 ss.

64 Corte di Giustizia C-419/14, *WebMindLicenses*, 17 dicembre 2015.

criterio del “dove è quando”, dove il bene si trova nel momento in cui viene ceduto.<sup>65</sup>

Infine, fondamentale è lo status del cliente, il quale causa una diversificazione della disciplina. Difatti, se le prestazioni sono effettuate nei confronti di un soggetto passivo Iva (business to business), la territorialità rileva secondo il principio di destinazione, se invece il soggetto destinatario della prestazione è un consumatore finale (business to consumer), la territorialità rileva secondo il principio di origine.<sup>66</sup> Tale ultimo punto determina un regime alternato di tassazione nel Paese di origine ovvero nel Paese di destinazione fino all'introduzione delle nuove norme di territorialità che realizzeranno la cosiddetta VAT Single Area<sup>67</sup> (quest'ultimo sistema si fonderà sulla generalizzata tassazione nel luogo di destinazione).

Tuttavia, nel caso di operazione business to consumer, il principio di tassazione nel Paese di origine può causare distorsioni quando l'aliquota (percentuale di base imponibile in base a cui si determina l'imposta dovuta) da applicare alla base imponibile nel Paese di origine è inferiore all'aliquota del Paese di destinazione. È questa la ragione per cui, anche nel regime transitorio, sono stati previsti dei regimi speciali che impongono di applicare l'imposta di destinazione anche quando il destinatario sia un consumatore finale.

---

65 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, op. cit., p. 889.

66 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 277 ss.

67 Commissione Europea 4 ottobre 2017, di cui ai Doc. Com 569 “Nel proposto articolo 402 della direttiva è ora stabilito che il sistema definitivo dell'IVA per gli scambi intraunionali si baserà sul principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione della cessione di beni e della prestazione di servizi. A tale riguardo, nelle suddette disposizioni tecniche dettagliate è introdotto un nuovo concetto relativo ai beni, la cosiddetta "cessione intraunionale". Tale nuovo singolo evento imponibile è destinato a sostituire l'attuale sistema, che prevede una cessione esente nello Stato membro di partenza e un "acquisto intracomunitario" tassato nello Stato membro di destinazione quale secondo evento imponibile separato. In base al nuovo concetto, il "luogo di cessione" sarà situato nello Stato membro di arrivo dei beni”.

In via generale, risolto il problema del luogo in cui rileva l'operazione ai fini della tassazione, si pone un'ulteriore questione relativamente al soggetto tenuto alla concreta applicazione del tributo, in base al luogo di tassazione, ai soggetti coinvolti e alla qualifica del cliente.

- (i) Se l'operazione è soggetta ad Iva nel territorio nazionale e il consumo è destinato al territorio stesso, la regola è che il cedente addebita l'Iva al cliente, indipendentemente dal suo status, salvi casi eccezionali.
- (ii) Se l'operazione è soggetta ad Iva nel territorio nazionale ma si tratta di un'operazione intracomunitaria, la situazione è diversa. (a) Se il cliente è un soggetto passivo Iva (business to business), il fornitore nazionale emette fattura senza applicare l'imposta che sarà invece applicata dal cliente, proprio perché soggetto passivo Iva.<sup>68</sup> L'acquisto intracomunitario, a differenza dell'acquisto interno, è considerato un'operazione attiva, cioè soggetta ad Iva che, se imponibile, fa maturare in capo all'acquirente un debito verso l'Erario. Ma tale acquirente, essendo soggetto passivo Iva, potrà esercitare il normale diritto di detrazione. (b) Se il cliente è invece un soggetto non passivo Iva (business to consumer), si applica l'Iva del Paese di origine<sup>69</sup>.
- (iii) Per le “altre” operazioni, quindi in via residuale per le operazioni destinate al territorio extra-comunitario e, difatti, non tassate nell'Unione Europea, l'operazione è irrilevante nel territorio nazionale ai fini dell'imposta. Nonostante ciò, però, il cedente o fornitore nazionale è tenuto ad emettere fattura al fine di poter

---

68 Il cedente in questa situazione indica in fattura che l'operazione è soggetta a reverse charge a cura del cliente comunitario: direttiva 112/2006, art. 26, n. 11.

69 SALVINI L. L'imposta sul valore aggiunto, op. cit., pp. 277 ss.



documentare l'operazione in relazione alla domanda di rimborso dell'Iva assolta nel territorio interno.<sup>70</sup>

Per quanto riguarda le esportazioni, operazioni nei confronti di Paesi extra-comunitari, le cessioni sono quindi detassate nel Paese di origine, e irrilevanti ai fini Iva, indipendentemente dalla qualifica del cessionario estero, come conseguenza del fatto che il consumo del bene avverrà al di fuori dell'Unione Europea.

Esistono tre tipi di esportazioni non imponibili: le esportazioni dirette, indirette e triangolari.<sup>71</sup>

Le prime sono le classiche esportazioni che coinvolgono un soggetto, il cedente, stabilito internamente allo Stato, che effettua una cessione o prestazione nei confronti di un ulteriore soggetto, cliente, stabilito in un Paese extra-unionale. Le seconde, le esportazioni indirette, identificano, invece, un soggetto che risiede nel territorio dello Stato e cede il bene ad un altro soggetto, il quale ha l'intenzione di effettuare l'esportazione e quindi di cedere il bene o prestare il servizio fuori dal territorio. Infine, le esportazioni triangolari coinvolgono tre soggetti: un fornitore, un promotore e un cliente. Il fornitore, in tale ipotesi, acquista il bene dal promotore e lo rivende a un cliente ma il fornitore stesso incarica il promotore di cedere il bene o prestare il servizio direttamente al cliente, il quale si trova in uno Stato non parte dell'Unione Europea.<sup>72</sup>

Ove verificatisi contestualmente il requisito oggettivo, soggettivo e territoriale, l'art. 1 del D.p.r. 633/1072 sancisce che l'operazione è soggetta ad Iva. Tali operazioni si suddividono in tre macrocategorie,

---

70 FALSITTA G., *Manuale di diritto tributaria*, parte speciale, op. cit., pp. 891 ss.

71 D.p.r. 633/1972, articoli 8,8 bis, 9.

72 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 275 ss.

a seconda della natura e modalità di applicazione dell'Iva: operazioni imponibili, non imponibili ed esenti.<sup>73</sup>

Le operazioni imponibili, individuate dall'art. 1 del Decreto, sono le operazioni rilevanti ai fini Iva per cui si applica la regolare disciplina e, quindi, il meccanismo rivalsa-detrazione. Ogni operazione che non è non imponibile né esente rientra nella categoria delle operazioni imponibili.

In plurime sentenze la Corte di Giustizia ha evidenziato che *“nell'ambito del sistema Iva, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. Conseguentemente, qualora l'attività di un prestatore consista nel cedere esclusivamente beni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette ad Iva”*.<sup>74</sup>

Le altre due categorie di operazioni invece identificano un regime eccezionale. Le operazioni non imponibili riguardano le esportazioni, le cessioni e le relative prestazioni intracomunitarie nei confronti di soggetti passivi Iva e tipologie di servizi internazionali indicati nell'art. 9 del Decreto. Le esportazioni sono irrilevanti ai fini dell'imposta, mentre le cessioni intracomunitarie sono rilevanti ma non tassabili, poiché non generano un debito nei confronti dell'Erario da parte del soggetto che le effettua. Difatti, quest'ultimo soggetto non può rivalersi sull'acquirente, il quale invece ha diritto di detrazione dell'imposta sugli acquisti e le sue operazioni sono soggette agli obblighi strumentali di fatturazione, registrazione.

Le operazioni esenti, infine, riguardano alcune tipologie di cessioni di beni e prestazioni di servizi specificamente e tassativamente individuate dall'art. 10 del D.p.r. 633/1972. In tale caso, come nel

---

<sup>73</sup> FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, op. cit., pp. 483,484.

<sup>74</sup> Corte di giustizia C-16/93, *Tolsma*, 3 marzo 1994, I-743, paragrafo 12.

precedente, l'imposta non viene applicata ma, a differenza del precedente, il soggetto acquirente non ha il diritto di detrarre l'imposta sugli acquisti. Anche in tale caso gli adempimenti strumentali però sussistono.<sup>75</sup>

### **1.7 La rivalsa e la detrazione nel meccanismo applicativo dell'IVA**

Affinché l'imposta sul valore aggiunto colpisca il consumo finale, il legislatore ha costruito un meccanismo impositivo che coinvolge soggetti diversi dal consumatore finale. Il meccanismo impositivo opera fin dalla fase di produzione e colpisce ogni fase dello scambio, fino a gravare solo sul consumatore finale. Chi cede beni o presta servizi nell'esercizio di impresa oppure di arti o professioni è tenuto ad assoggettare ad imposta le operazioni che pone in essere, incrementando il corrispettivo del bene o del servizio con l'ammontare corrispondente dell'Iva, a titolo di rivalsa (art. 18 D.p.r. 633/1972). Tale soggetto cedente, fornitore o produttore addebita l'Iva al cessionario o committente e, successivamente, versa all'Erario l'eventuale differenza positiva tra l'imposta addebitata al proprio cessionario e l'imposta assolta sugli acquisti inerenti all'esercizio di attività di impresa oppure di arti o professioni.

Il meccanismo impositivo in questione lascia inciso dall'imposta solo ed esclusivamente il consumatore finale, il quale, però, gravato dall'onere economico, non ha alcun obbligo né onere di adempimenti sostanziali o formali da porre in essere. Il contribuente di fatto, quindi, il consumatore finale, non ha alcun rapporto diretto con l'Erario. A differenza di costui, il cedente o prestatore è tenuto alla fatturazione ed agli adempimenti conseguenti all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini Iva, sia se imponibili sia se non imponibili. Di contro,

---

75 SALVINI L. L'imposta sul valore aggiunto, op. cit., p. 279 ss.

per il cessionario o committente l'acquisto, se è stato posto in essere nell'esercizio dell'attività di impresa oppure di arti o professioni, genera sia il diritto alla detrazione dell'Iva addebitatagli per rivalsa dall'imposta dovuta sulle sue operazioni attive sia taluni obblighi formali tra cui la registrazione della fattura ricevuta.<sup>76</sup>

In particolare, il fornitore A che, nell'esercizio di impresa oppure di arti o professioni, cede il bene o presta il servizio a B, addebita (in aggiunta al prezzo della cessione o prestazione) a titolo di rivalsa a B l'importo dell'imposta da pagare su quell'operazione. Se l'acquisto effettuato da B è avvenuto nell'esercizio dell'attività di impresa oppure di arti o professioni, B ha diritto di detrazione di quell'ammontare che nell'operazione precedente con A gli era stata addebitata per rivalsa di A su B.

Un rapporto giuridico diretto con l'Erario lo hanno invece tutti i soggetti passivi di diritto, obbligati ad applicare l'imposta e a versarla all'Erario, anche se non portatori della capacità contributiva che l'Iva prende di mira.<sup>77</sup> Per tale ragione è necessario che tali soggetti passivi di diritto siano tutelati, affinché il peso dell'imposta non gravi definitivamente su di loro ma sul consumatore finale.

Dunque, il legislatore ha introdotto i meccanismi di rivalsa e detrazione con lo scopo di scongiurare tali ipotesi ed assicurare la neutralità dell'imposta per i soggetti operanti nelle fasi di produzione e immissione in consumo che agiscono nell'esercizio di impresa ovvero di arti o professioni.

Tali meccanismi hanno lo scopo, da un lato, di rendere l'imposta neutra rispetto ai soggetti privi della capacità contributiva che tale imposta mira a colpire e, dall'altro, di assicurare la neutralità dell'imposta ai soggetti che nelle fasi intermedie hanno ceduto il bene

---

<sup>76</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributaria*, parte speciale, op. cit., p. 956 ss.

<sup>77</sup> FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, op. cit., p. 480.

o prestato il servizio nell'esercizio di impresa ovvero di arti o professioni, prima di arrivare alla fase dell'immissione al consumo finale, garantendo quindi l'eliminazione delle distorsioni economiche. *“La nota qualificante dell'Iva è quindi agevolmente individuabile nel contemporaneo funzionamento degli istituti della rivalsa e detrazione”*<sup>78</sup>, tanto che dal collegamento tra rivalsa e detrazione si genera l'effetto della neutralità, scopo stesso dei medesimi. L'imposta, grazie all'unione di tali meccanismi, diventa neutrale per i soggetti intermedi del ciclo produttivo-distributivo, i soggetti passivi di diritto, ma non di fatto. Come osservato da una parte della dottrina, *“L'effetto della rivalsa, il suo predicato sottinteso, è per l'appunto il conferimento al cessionario del diritto di detrazione”*.<sup>79</sup>

Dunque, il combinato funzionamento di tali istituti configura il meccanismo applicativo dell'Iva che, nonostante sia definita come un'imposta plurifase, attraverso tali meccanismi, diventa neutrale nei confronti degli operatori economici e attua la traslazione giuridica del tributo dai soggetti passivi di diritto ai consumatori finali.<sup>80</sup>

Nonostante il presupposto dell'Iva sia il consumo, esso resta esterno alla struttura giuridica dell'imposta, il cui meccanismo è preordinato alla traslazione del prelievo fiscale sul consumatore, soggetto esterno dal perimetro dei soggetti passivi (di diritto) individuati dalla norma.<sup>81</sup>

### **1.7.1 La rivalsa**

Le direttive dell'Unione Europea non prevedono esplicitamente l'istituto della “rivalsa”, ma sul piano comunitario si fa implicito riferimento ai comma 2 dell'art. 1 della direttiva 2006/112/CE che

---

78 BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 613.

79 RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Giuffrè, 2012, p. 119.

80 TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, 2016, [www.salvinesoci.it](http://www.salvinesoci.it)

81 TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, op. cit.

definisce che *“Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione”*. Il D.p.r. 633/1972 definisce espressamente, invece, all'art. 18 l'istituto in questione, esplicitando che *“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”*. Dunque, *“a titolo di rivalsa”* definisce la ragione per cui avviene l'addebito dell'imposta da parte del cedente nei confronti del cessionario, instaurando un vero e proprio rapporto giuridico tra cedente-prestatore e acquirente-committente.<sup>82</sup>

In realtà, la rivalsa opera solo nei rapporti tra privati, senza coinvolgere il rapporto tra debitore di imposta ed Erario, ma ricopre un ruolo fondamentale per il funzionamento del meccanismo Iva.

La somma da addebitare in rivalsa è costituita dall'ammontare dell'imposta applicabile all'operazione imponibile ed è determinata esclusivamente dal cedente, in quanto soggetto passivo dell'Iva. Ma se il cedente addebita al cessionario un'imposta maggiore di quella dovuta, egli non può detrarre il quid pluris poiché esso costituisce un indebito. Se, invece, per errore, il cedente addebita una somma inferiore a quella dovuta, il cedente può, sotto determinate condizioni, agire successivamente attraverso una rivalsa tardiva.<sup>83</sup>

In primo luogo la rivalsa è un diritto del cedente, un diritto che gli permette di porre a carico della sua controparte l'onere di imposta da

---

82 SALVINI L. L'imposta sul valore aggiunto, op. cit., pp. 289 ss.

83 SALVINI L., *Art 18-Rivalsa*, Codice Iva nazionale e comunitaria, a cura di Paolo Centore, III ed., 2015.

versare all'Erario.<sup>84</sup> Ma la rivalsa non è soltanto un diritto, infatti, a differenza dalla detrazione, è anche un obbligo del soggetto chiamato a rispettare gli adempimenti Iva sostanziali e procedurali, quindi del cedente-prestatore che pone in essere la cessione del bene o prestazione del servizio.<sup>85</sup> È quindi un'obbligazione tributaria aggiunta al prezzo pattuito.

Il cedente o prestatore ha l'obbligo di rivalersi sul cessionario o committente per l'importo dell'imposta, addebitandola in aggiunta al corrispettivo della cessione o prestazione. Tale obbligazione costituisce un nuovo diritto di credito del cedente nei confronti dell'acquirente per l'importo Iva dovuto all'Erario in relazione alla specifica operazione imponibile posta.<sup>86</sup>

Il credito di rivalsa, infatti, costituisce un titolo giuridico autonomo rispetto al rapporto giuridico con oggetto l'operazione imponibile. Tale autonomia può far scaturire diversi regimi giuridici da applicare ai due rapporti.<sup>87</sup> Codesta peculiarità emerge dal fatto che soggetto obbligato in via di rivalsa è il cessionario o committente, mentre soggetto passivo nel rapporto da cui scaturisce l'operazione imponibile è il cedente o prestatore.

L'art. 18 ribadisce proprio l'"obbligo" del cedente, disponendo la nullità di ogni patto contrario a tale previsione. L'obbligo del cedente esprime l'interesse del legislatore per la traslazione dell'imposta sul cessionario o acquirente, con lo scopo di spostare l'onere del tributo in capo al soggetto espressione della capacità contributiva che l'imposta mira a colpire.

Lo strumento per la realizzazione della rivalsa è la fattura, documento fiscale obbligatorio emesso da un soggetto fiscale (cedente

---

84 SALVINI L., *Art 18-Rivalsa*, op. cit.

85 FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, op. cit., pp. 480 ss.

86 CENTORE P., *Manuale dell'Iva europea*, 2008, Ipsoa, p. 822.

87 SALVINI L., *Art 18-Rivalsa*, op. cit.

nell'esercizio di impresa ovvero arti o professioni) per comprovare l'avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi e il diritto quindi a riscuoterne il prezzo. In tale documento, l'Iva deve essere indicata separatamente al prezzo della cessione o della prestazione, così da costituire appunto l'addebito "a titolo di rivalsa".<sup>88</sup>

La direttiva 2006/112/CE evidenzia strutturalmente che la traslazione in avanti dell'onere fiscale per ogni operazione imponibile è assicurata dal fatto che l'imposta è proporzionale al prezzo dei beni e servizi. Tale caratteristica si manifesta anche nell'art. 226 della direttiva che prevede la separazione in fattura tra il prezzo del bene o servizio e l'ammontare dell'imposta.<sup>89</sup>

Codesto istituto costituisce la nascita dell'obbligazione, in capo all'acquirente, di corrispondere l'imposta che grava sull'operazione al cedente, crea quindi un'obbligazione distinta dalla obbligazione con oggetto la cessione del bene o prestazione del servizio, anche sotto la prospettiva della disciplina.<sup>90</sup> Il cedente, costituendosi creditore dell'acquirente, attraverso l'addebito dell'Iva in fattura tramite rivalsa, agisce con lo scopo di recuperare la somma per cui è debitore nei confronti dell'Erario, permettendo quindi di concretizzare "*il riequilibrio patrimoniale tra il soggetto chiamato a pagare formalmente una prestazione tributaria a favore dello Stato e il soggetto che deve sopportarne l'effettiva decurtazione*".<sup>91</sup>

Sorto l'obbligo di rivalsa, secondo parte della dottrina, l'effettivo pagamento dell'Iva è un mero fatto tra privati, quindi liberamente negoziabile<sup>92</sup>.

---

88 Direttiva 2006/112/CE, articolo 226, paragrafo 10 "[...] sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti: [...] l'importo dell'Iva da pagare".

89 SALVINI L., *Art 18-Rivalsa*, op. cit.

90 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 289 ss.

91 BORIA P., *Il sistema tributario*, op. cit., p. 613.

92 TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, 2014, UTET, p. 230.



L'obbligatorietà della rivalsa, per parte della dottrina, è elemento decisivo a ritenere che la capacità contributiva colpita dall'imposta sia il consumo e che sia quindi manifestata dal consumatore finale. Di contro, la giurisprudenza ritiene che la capacità contributiva colpita dall'Iva sia quella manifestata dal soggetto passivo di diritto e che colpisca difatti l'effettuazione delle operazioni economiche. Quindi, la giurisprudenza privilegia gli aspetti giuridico formali del tributo ritenendo la rivalsa oggetto di un rapporto giuridico privatistico, estraneo al rapporto di imposta intercorrente tra soggetto passivo di diritto ed Erario<sup>93</sup>.

In casi previsti tassativamente dal legislatore, la rivalsa perde il carattere di obbligatorietà, rimanendo solo una facoltà, al pari della detrazione. Difatti il D.p.r. 633/1972, all'art. 18, comma 3, prevede che, nei casi di cui all'art. 2, comma 2 numeri 4) e 5) per le cessioni di beni e nei casi di cui all'art. 3 comma 3 per le prestazioni di servizi, il carattere dell'obbligatorietà della rivalsa viene meno. In tali situazioni il soggetto attivo delle operazioni Iva viene considerato consumatore finale se non esercita il diritto di rivalsa e ciò trova giustificazione nel fatto che tali operazioni hanno carattere di gratuità ovvero sono assenti di negozio traslativo della proprietà.

Inoltre, si dubitava delle tempistiche entro cui il cedente dovesse far valere l'obbligo di rivalsa nei confronti dell'acquirente. La Corte di Cassazione ha chiarito con una pronuncia in merito che il cedente può esercitare la rivalsa nei confronti del cessionario anche in base a un'integrazione della fattura originaria ovvero l'emissione di una fattura tardiva, quindi evasa dopo il momento al riguardo prescritto

---

93 SALVINI L., *Art 18-Rivalsa*, op. cit.

dagli art. 6 (effettuazione delle operazioni) e 21 (fatturazione delle operazioni) del Decreto Iva.<sup>94</sup>

In ordine al momento in cui, di regola, nasce l'obbligo/diritto di rivalsa, non vi è una coerente soluzione. Infatti, da un lato, una parte della giurisprudenza ritiene che l'obbligazione nasca ex lege nel momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6 del D.p.r. 633/1972.<sup>95</sup> Una risalente sentenza trae da ciò la considerazione che il cessionario-consumatore finale dovrebbe corrispondere la somma dell'imposta al cedente, anche se quest'ultimo non abbia emesso fattura nei casi in cui obbligatoriamente avrebbe dovuto. Contrariamente a ciò, parte della giurisprudenza considera palesemente errato tale ragionamento in virtù della struttura dell'imposta che esplicitamente rivela il collegamento tra rivalsa e fattura.

È chiaro infatti che (i) il primo comma dell'art. 18 del Decreto Iva richiede sia l'effettuazione dell'operazione sia l'obbligo del cedente di operare l'addebito, (ii) il secondo comma definisce, inoltre, che non c'è obbligo di rivalsa nei casi in cui l'emissione della fattura non è obbligatoria, (iii) l'art. 26 definisce che *“se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura viene meno o se ne riduce l'ammontare e il cedente effettua una variazione della precedente fattura, l'acquirente ha diritto alla restituzione dell'imposta pagata in via di rivalsa”*.<sup>96</sup>

Dato il palese collegamento, anche col sostegno normativo, degli istituti di rivalsa e fatturazione, la giurisprudenza recente ha sostenuto fortemente che il credito di rivalsa sorge per effetto di una fattispecie complessa, cui concorrono i relativi presupposti ex lege previsti, quali

---

94 Corte Cassazione 4 febbraio 1992, n. 1212.

95 Corte Cassazione, sez I, 4 giugno 1994, n. 5429.

96 SALVINI L., *Art 18-Rivalsa*, op. cit.

l'effettuazione dell'operazione, e l'emissione della fattura, se obbligatoria.<sup>97</sup>

### 1.7.2 La detrazione

La detrazione è il diritto fondamentale del soggetto passivo Iva e lo strumento che gli permette di rendere l'imposta neutrale. Esso costituisce una facoltà del contribuente, liberamente azionabile.

Attraverso il meccanismo della detrazione, in parallelo con la rivalsa, il soggetto passivo di diritto attua la traslazione dell'imposta verso il consumatore finale, il quale, non essendo un operatore economico, rimane inciso dal peso del tributo.<sup>98</sup> In particolare, si tratta dell'operazione attraverso cui il soggetto passivo di diritto sottrae l'Iva a credito (l'imposta assolta o dovuta in rivalsa), dall'Iva a debito (l'imposta dovuta all'Erario per aver posto in essere operazioni soggette ad Iva). La differenza tra l'Iva sulle vendite e l'Iva sugli acquisti definisce l'imposta da versare periodicamente all'Erario.

La Corte di Giustizia ha affermato che *“il contribuente non può esercitare il diritto di detrazione se sa, o avrebbe saputo con la normale diligenza, che l'operazione di acquisto è una frode”*. Il diritto alla detrazione dell'Iva, previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva Iva, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tuttavia, il contrasto alle evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce obiettivo riconosciuto dalla stessa direttiva 2006/112/CE.<sup>99</sup>

---

<sup>97</sup> Corte Cassazione, sez I, 26 maggio 2010, n. 12882. Corte Cassazione 16 giugno 2010, n. 14578.

<sup>98</sup> GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974.  
GALLO F., *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Rivista di diritto finanziario*, I, 1971, pp. 595 ss.

<sup>99</sup> MAIORINO M., *Corte Ue: soltanto la prova di frode blocca il diritto alla detrazione*, 19 luglio 2019, [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

A livello comunitario, quest'ultima fonte, nello specifico agli articoli 1 e 167, prevede il meccanismo della detrazione. Inoltre, la direttiva 77/388/CE recita “*nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre [...]*”, esplicando un'inerenza in senso stretto che richiede appunto una correlazione diretta tra l'acquisto e la produzione di operazioni imponibili.

A livello interno, la detrazione è disciplinata dall'art. 19 del Decreto Iva, il quale definisce che “*Per la determinazione dell'imposta dovuta [...] e' detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione*”. Difatti, oggetto di tale istituto è l'Iva assolta (pagata al fornitore) o dovuta (applicata in dogana ma non ancora pagata) o addebitata a titolo di rivalsa (addebitata dal fornitore in fattura)<sup>100</sup> in relazione a beni e servizi acquistati nell'esercizio di impresa ovvero di arti o professioni. Infatti, presupposto della detrazione non è il pagamento dell'Iva al cedente, bensì l'emissione della fattura, che accerta l'addebito di imposta di rivalsa. Conseguenza di ciò è che l'imposta sugli acquisti è detraibile anche se non è ancora stata pagata al fornitore.

La detrazione assicura la neutralità e la trasparenza, permettendo agli operatori economici di recuperare l'imposta gravante sugli acquisti, detraendola concretamente dall'Iva sulle operazioni attive effettuate.<sup>101</sup>

La detrazione quindi determina l'imposta dovuta o l'eccedenza di imposta rimborsabile.

---

100 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 290 ss.

101 TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, op. cit.

Tale ammontare, definito dal Decreto Iva, deve essere “inerente”, in senso ampio rispetto al testo comunitario, al requisito soggettivo, come esplicita l'art. 18 recitando “è detraibile [...] l'ammontare dell'imposta [...] in relazione all'esercizio di impresa ovvero arti o professioni”.<sup>102</sup> Così, il legislatore italiano ha sottolineato la rilevanza dell'inerenza come riguardo, in via generale, alle operazioni soggette ad imposta e non, invece, in correlazione con attività da cui derivino operazioni imponibili.

Tuttavia, proprio da tale inciso, si trae il fatto che il consumatore finale, proprio perché tale, non può detrarre l'imposta, la quale al contrario lo grava.

Inoltre, il soggetto passivo al momento dell'acquisto deve valutare in via preventiva e prospettiva “l'afferenza” di tale acquisto, considerando quindi in concreto se effettivamente sarà impiegato in attività produttiva. Deve valutare se il bene o servizio acquistato sarà in futuro utilizzato al fine di porre in essere operazioni imponibili ai fini Iva.<sup>103</sup>

Il diritto di detrazione nasce quando l'operazione diventa esigibile, al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui tale è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Di regola l'esigibilità sorge quando l'operazione viene effettuata e quindi vige per l'imposta sul valore aggiunto il principio della “detrazione immediata”.<sup>104</sup> Dato che l'operazione è stata posta in essere, sostanzialmente è necessario neutralizzare l'imposta assolta dal

---

102 CENTORE P., *L'inerenza Iva frs principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in *Corriere tributario* n.23, 2008, p. 1869.

103 D.p.r. 633/1972, articolo 19, comma 2 “non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta”.

104 SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 281 ss.

cessionario, il quale, agendo come operatore economico, deve essere tutelato.<sup>105</sup>

Tuttavia, la detrazione dell'imposta non si ha relativamente a beni o servizi destinati ad essere utilizzati per porre in essere operazioni esenti o escluse; il soggetto che solo tali operazioni pone in essere infatti non ha diritto di detrarre. Per converso, colui che pone in essere sia operazioni soggette ad Iva sia operazioni esenti o escluse ha un diritto parziale che gli si concretizza con la detrazione di una percentuale, definita pro-rata, la quale, attraverso i criteri del 19 bis del Decreto, definisce il quantum da detrarre.<sup>106</sup> Esso coincide con il rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione in un dato anno e lo stesso ammontare, aumentato delle operazioni esenti, effettuate nell'anno di riferimento. Tale criterio però non si applica se un operatore che pone in essere essenzialmente operazioni imponibili una tantum effettua operazioni esenti, o viceversa; in tali casi, invece, in base all'utilizzazione specifica del bene, si determina il diritto di detrazione o la sua mancanza.

In conclusione, dunque, il diritto di detrazione è subordinato alla presenza di determinati requisiti che sono (i) la soggettività passiva della persona che intende effettuare la detrazione, (ii) l'inerenza tra il bene o servizio acquistato e l'esercizio di impresa o arte o professione, (iii) l'afferenza del bene o servizio acquistato con il suo futuro impiego nell'attività produttiva e, infine, (iv) l'emissione della fattura. Quest'ultima infatti permette la realizzazione della rivalsa prima e della detrazione dopo, accertando in modo analitico gli atti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta.<sup>107</sup> La Corte di Cassazione ha però affermato che l'eventuale mancanza di fattura non può precludere il

---

105 MICELI R., *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna tributaria*, n. 6 del 2006, p. 1871.

106 FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, op. cit., p. 482.

107 FANTOZZI A., *Diritto tributario*, UTET, 2012, p. 555.

diritto di detrazione del soggetto passivo, se egli riesce a dare prova dell'avvenuto versamento dell'imposta<sup>108</sup> (la sostanza prevale sulla forma).

La detrazione è, quindi, lo strumento che permette la detassazione degli scambi intermedi della catena produttiva-distributiva, con lo scopo di tutelare gli operatori economici e gravare dell'imposta il solo contribuente di fatto.

### 1.7.3 La neutralità

La Corte di Giustizia (CGUE) definisce che *“gli importi pagati in occasione delle precedenti fase del processo sono detratti dall'imposta dovuto, cosicché il tributo si applica in ogni fase solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta grava solo il consumatore finale”*.<sup>109</sup>

La neutralità, come anticipato, è una caratteristica essenziale dell'imposta sul valore aggiunto che permette il diritto di detrazione, sottraendo l'Iva addebitata a titolo di rivalsa nella fase precedente del ciclo. Ad ogni passaggio infatti l'Erario deve incassare la differenza tra l'Iva sugli acquisti e l'Iva sulle vendite di ogni soggetto passivo, per giungere infine al soggetto che dall'imposta rimarrà inciso, il consumatore finale. Attraverso tale sistema, l'Iva si dimostra neutrale in tutti i passaggi intermedi e per tutti i soggetti passivi di diritto che,

---

108 Corte di Cassazione, sez v, 25 novembre 2011, n. 24912.

109 Corte di Giustizia C 89-81, *Hong Kong Trade*, 1 aprile 1982, p. 1286, paragrafi 8,9 *“A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo» ed il terzo comma dispone che il sistema comune di imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio della vendita al minuto compresa. 9 Si desume da questo sistema che la tassa non è più detraibile quando è terminata la serie di negozi. Essa viene allora a gravare sul consumatore finale, il quale non può rivalersene, poiché non vi è alcun negozio ulteriore che implichi un prezzo”*.

se effettuano un'operazione imponibile, sono debitori dell'Erario per l'Iva proporzionale al prezzo del bene o servizio oggetto di quella operazione, ma in contemporanea sono creditori del committente-acquirente.<sup>110</sup>

Il soggetto B che acquista un bene dal soggetto A è suo debitore per l'Iva proporzionale al prezzo del bene che A gli ha venduto, ma B ha contestualmente il diritto di detrarre quell'Iva sulle operazioni attive che lui stesso pone in essere, con diritto di rimborso delle eventuali eccedenze.<sup>111</sup>

La neutralità dell'imposta per i soggetti passivi esiste sicuramente sotto il profilo giuridico, poiché le posizioni di debito e credito di ogni soggetto del ciclo produttivo si bilanciano perfettamente, rendendo l'imposta neutrale. Tale neutralità però, nelle fasi intermedie, prima che essa raggiunga il consumo finale, dal punto di vista economico, pesa sui soggetti passivi di diritto i quali si trovano costretti a dover porre in essere un'anticipazione finanziaria. In tal senso, gli operatori economici devono anticipare il pagamento dell'imposta, in quanto titolari di adempimenti formali e sostanziali verso l'Erario, poiché responsabili verso quest'ultimo.<sup>112</sup> Queste situazioni fisiologiche, nella prassi commerciale, si verificano continuamente tanto che sono frequenti le ipotesi in cui vengono concesse delle dilazioni di pagamento dell'Iva, con lo scopo appunto di evitare che gli operatori economici rimangano incisi dal tributo pagato all'Erario in via preventiva rispetto a quando in realtà percepiscono l'Iva dal cliente.

Nonostante ciò, le fasi intermedie sono da considerare in via generale neutrali; nell'ultima fase del ciclo, fase in cui l'acquirente non è un soggetto passivo di diritto poiché non è un operatore economico, si

---

110 LUPI R., *Diritto tributario, parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, op. cit., pp. 248 ss.

111 TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 218.

112 SALVINI L., *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 258.



realizza il sostanziale pagamento definitivo dell'imposta. Il consumatore finale, contribuente di fatto, rimane inciso dal peso dell'imposta senza possibilità di rivalsa né detrazione. Il meccanismo impositivo dell'Iva tende proprio a questo: il consumatore finale è l'unico che in via definitiva deve rimanere inciso dal peso del tributo.<sup>113</sup>

---

113 SALVINI L., *Rivalsa, detrazione, e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 1287, 1288.



## **CAPITOLO II**

### **IL MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE**

#### **NEI RAPPORTI INTERNI**

*2.1 L'origine e le finalità dell'istituto - 2.2 Evoluzione dell'istituto - 2.3 Considerazioni generali sulla disciplina dell'inversione contabile nei rapporti interni - 2.4 La soggettività passiva - 2.5 L'obbligo di rivalsa, la detrazione e il rimborso nel meccanismo impositivo del reverse charge interno - 2.6 I casi di applicazione - 2.6.1 Prestazioni di servizi nel settore edile - 2.6.2 Cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati - 2.6.3 Cessione di personal computer e altri strumenti tecnologici - 2.6.4 Cessione di oro da investimento e di oro industriale - 2.6.5 Estensione della disciplina ad operazioni diverse - 2.6.6 Prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici - 2.6.7 Altri casi - 2.6.7.1 Abrogazioni e Novità in materia - 2.7 Gli obblighi di fatturazione e registrazione nel meccanismo del reverse charge interno - 2.7.1 Il ruolo della fattura - 2.7.2 La funzione degli adempimenti di registrazione delle fatture - 2.8 Le violazioni in regime di reverse charge interno - 2.9 Reverse charge interno e Split payment, facce diverse della stessa medaglia.*

#### **2.1 L'origine e le finalità dell'istituto**

Come abbiamo analizzato nel precedente capitolo, di regola, il meccanismo impositivo Iva prevede l'obbligo di versamento

dell'imposta a carico del cedente o prestatore, il quale incassa il prezzo del bene o del servizio e, in aggiunta, l'imposta dal cessionario. Il soggetto passivo di diritto sottrae l'Iva a credito, assolta o dovuta in rivalsa, dall'Iva a debito dovuta all'Erario per aver posto in essere operazioni soggette ad Iva, esercitando così il suo diritto di detrazione. La detrazione quindi determina l'imposta dovuta all'Erario ovvero l'eccedenza di imposta rimborsabile. A questo punto, avvenuta la liquidazione dell'importo in questione, il soggetto passivo effettua il versamento in favore dello Stato. Pertanto, da un lato, il cedente o prestatore avrà oneri specifici, quali il versamento dell'imposta ma, dall'altro, non sarà toccato economicamente dal peso dell'Iva. Con tale meccanismo impositivo, si assicura la neutralità dell'imposta in capo al cedente o prestatore.

Nel meccanismo impositivo di cui sopra, caratterizzato dalla neutralità, può manifestarsi la patologia dell'evasione quando il contribuente, attraverso la violazione di specifiche norme fiscali, riduce o elimina il prelievo fiscale che lo Stato dovrebbe ottenere. In caso di collusione tra cedente e cessionario, tale meccanismo, che permette il prelievo fiscale e che realizza il collegamento tra debito di imposta del cedente e credito di imposta del cessionario, può, addirittura, spezzarsi.<sup>1</sup>

Difatti, nel nostro ordinamento il fenomeno dell'evasione fiscale è molto frequente. Con esso, in particolare, si intendono una serie di pratiche adottate dal contribuente per violare norme fiscali vigenti, con il fine ultimo di ridurre o eliminare il prelievo fiscale attuato da

---

<sup>1</sup> SALVINI L., *L'Iva tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'Iva comunitaria e nell'Iva interna*, in *Giurisprudenza delle imposte*, Assonime, 2006, p. 231.

uno Stato. Varie sono le ragioni per cui il contribuente evade e intensi i fattori che determinano l'evasione:

- (i) in primis, in Italia, la pressione fiscale è troppo alta e causa insoddisfazione in capo ai contribuenti, sommersi da oneri impositivi,
- (ii) vige nella società odierna una cultura inadempiente rispetto all'adempimento degli obblighi fiscali,
- (iii) le norme del sistema tributario sono molto complesse,
- (iv) c'è una necessità di riforma strutturale del sistema tributario.

In concreto, varie sono le tecniche e le modalità che si riscontrano per porre in essere delle condotte fraudolente. Infatti, sovente accade che il contribuente: utilizzi fatture passive fittizie volte ad azzerare il proprio debito con lo Stato; ponga in essere operazioni di vendita di beni o prestazione di servizi senza emettere fattura; presenti dichiarazioni dei redditi false così da non versare all'Erario quanto realmente dovuto; non adempia dolosamente a obblighi tributari creando società senza sostanza economica.

L'evasione fiscale può definirsi come un evento dannoso per le casse dello Stato che contribuisce a far perdere a quest'ultimo una parte del gettito fiscale. L'evasione causa, altresì, effetti distorsivi gravi all'interno dell'ordinamento, in quanto falsa il mercato concorrenziale e favorisce la corruzione e la criminalità organizzata.

Una variante ancor più grave dell'evasione è la frode fiscale. Si parla di "frode" quando si fa riferimento a *“qualsiasi attività che, violando direttamente delle norme giuridiche o abusandone in modo illegale, porta a sottrarsi volontariamente ad un adempimento corretto degli obblighi fiscali e, di conseguenza, a una mancata imposizione di*

*qualsiasi base imponibile e/o a un mancato pagamento dell'Imposta*".<sup>2</sup> Si parla di condotte fraudolente quando l'agente utilizza mezzi che gli permettono di ottenere un illecito vantaggio, attraverso artifici e raggiri.<sup>3</sup> Esempio tipico della frode è l'inserimento di fatture false in contabilità, così da ridurre l'imponibile fiscale e, dunque, l'imposta da pagare all'Erario.

La disciplina dell'imposta sul valore aggiunto si presta, facilmente, ad essere violata attraverso condotte evasive o comportamenti fraudolenti. Le transazioni maggiormente interessate dalle frodi Iva sono gli acquisti intracomunitari, denominate anche frodi carosello. Tali frodi si sono largamente diffuse con l'abbattimento delle barriere nel 1993 e la creazione di un mercato unico europeo. L'applicazione di un sistema transitorio Iva tra soggetti passivi aventi sede in Paesi dell'UE ha assunto un ruolo rilevante ai fini della diffusione delle frodi carosello. Le frodi carosello sono *"quei fenomeni truffaldini in danno al bilancio comunitario che, nel loro schema base, si concretizzano nella reiterata emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di società aventi sede in Stati membri diversi a cui non corrisponde necessariamente un effettivo trasferimento della merce"*.<sup>4</sup> Si tratta di ipotesi in cui vengono posti in essere una serie di passaggi di beni provenienti da un Paese dell'UE, denominiamolo per facilità di comprensione A, al termine del quale l'impresa acquirente

---

<sup>2</sup> Commissione europea, III relazione redatta ogni tre anni ex art. 12 paragrafo 3 del regolamento n. 1553 /89/CEE.

<sup>3</sup> CRISTIANO V., *Preoccupazione della Commissione europea sulle frodi Iva*, in *Fiscalità internazionale*, n. 2 del 2009, p. 123.

<sup>4</sup> ANTONACCHIO F., *Frodi carosello Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza*, in *Il Fisco* n. 23 del 2013, pp. 1-3499. BASILAVECCHIA M., *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto alle frodi nell'Iva*, in *Rivista di Diritto tributario*, n. 9 del 2004. DE GIROLAMO D., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2007. BASILAVECCHIA M., *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario* n.20 del 2007. CENTORE P., *Forma e sostanza nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario*, n. 43 del 2007.

B detrae l'Iva nonostante il venditore dell'altro Paese Ue A, di comune accordo con l'impresa acquirente B, non l'abbia versata. L'interposizione fittizia di una società tra fornitore estero e acquirente nazionale non è un vero e proprio carousel fiscale perché, in tale ipotesi, la merce non rientra nello Stato di partenza. La frode carousel in senso stretto, cd. carousel chiuso, invece, si ha quando una società A vende un bene a una società B, residente in un altro Stato membro. Quest'ultima, però, rivende il bene ad un'altra società C, realizzando la frode. I soggetti necessari per realizzare una frode carousel sono quindi tre:

- il fornitore A, definito "conduit company", che effettua una cessione di beni o prestazione di servizi intracomunitaria,
- il primo cessionario B, definito "missing trader" o "società cartiera", acquirente del bene o committente del servizio reso da A,
- il secondo cessionario C, cessionario effettivo, definito "intermediario" o "broker", che effettuerà l'acquisto da B nel territorio nazionale.

Il fornitore A e il primo cessionario B sono identificati come soggetti residenti in diversi Paesi membri dell'UE, mentre il secondo cessionario C, cessionario effettivo, è identificato come residente nello stesso Stato membro della società cartiera, primo cessionario, in questo caso B. Inoltre, tra tali passaggi potrebbero essere presenti anche ulteriori società, dette società cuscinetto, ignare della frode, le quali però profittano dei prezzi competitivi e, a scapito della correttezza dell'adempimento fiscale, rendono maggiormente difficoltoso lo smascheramento del fenomeno fraudolento.

In concreto, quindi, il fornitore A effettua una cessione intracomunitaria nei confronti di B, residente in uno Stato membro diverso. A non addebita alcuna imposta a B e non è tenuto ad assolvere nessun pagamento di Iva. La società B (società cartiera), che ha acquistato i beni da A senza pagare l'Iva, li aliena ad un'altra società C (broker), residente nel suo medesimo Stato membro e addebita l'Iva a C a titolo di rivalsa. La società B, fittizia, percepisce quindi l'imposta da A e, subito dopo, scompare senza versare l'imposta ottenuta all'Erario. Inoltre, la società C, che ha pagato l'Iva a monte a B, detrae l'imposta corrispondente al suo acquisto nei confronti di B ovvero chiede il rimborso ed, eventualmente, vende il bene ad una ulteriore società, trasferendo così l'onere del tributo. Lo schema base prevede che C venda nuovamente il bene o effettui la prestazione nei confronti di A, ponendo quindi in essere una nuova operazione intracomunitaria a cui si applicherà la stessa regola di cui sopra, data la non imponibilità della prestazione e, dunque, il ciclo si ripeterà.

La frode per lo Stato consiste nel fatto che la società cartiera o missing trader non verserà all'Erario l'imposta ottenuta dalla cessione del bene alla broker o società intermediario e, anzi, si dileguerà senza lasciare alcuna traccia. Quindi la società cartiera è in realtà una società fittizia, costituita solo per realizzare la frode. Dunque lo Stato sarà lesa da tali condotte poiché la società cartiera ha precedentemente addebitato l'imposta allo Stato, che non ha mai ricevuto l'Iva e che, inoltre, dovrà riconoscere il diritto di detrazione o eventualmente riconoscere il rimborso alla società broker, in relazione all'operazione effettuata nei confronti della società cartiera.<sup>5</sup> Tali società truffaldine, emettono

---

<sup>5</sup> MALGUZZI A. e LUPI R., *Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando "due compari si mettono in mezzo" un'azienda*, in *Dialoghi tributari*, n. 5 del 2010 p. 523.



spesso fatture di comodo e coinvolgono il più delle volte altre società ignare dell'illegalità dell'operazione.<sup>6</sup>

Il legislatore ha tentato di porre rimedio agli inconvenienti che tale fenomeno crea, mediante l'introduzione di una norma apposita, l'art. 60-bis del D.p.r. 633/1972<sup>7</sup>, che prevede la responsabilità solidale del cessionario, in caso di mancato pagamento dell'imposta sul valore aggiunto da parte del cedente.<sup>8</sup> In origine tali frodi si concentravano su prodotti di dimensioni contenute, di elevato valore e facilmente trasportabili<sup>9</sup>, mentre, negli ultimi anni, con le novità introdotte dal Vat Package<sup>10</sup> circa la tassazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie che a partire dal 1° gennaio 2010 risultano tassate secondo il principio del Paese di destinazione, anche i servizi a livello comunitario appaiono uniformati ai beni e, dunque, risultano esposti ai meccanismi fraudolenti in discorso.

Le frodi carousel contribuiscono, in maniera significativa, alla perdita del gettito fiscale dell'imposta indiretta. Sul punto, la Commissione delle Comunità Europea, in una relazione presentata nell'anno 2004 al Consiglio e al Parlamento, ha dichiarato che il valore annuo delle

---

<sup>6</sup> PEIROLLO M., *Le "frodi carousel" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in il Fisco n. 32 del 2006, p. 1-5005.

<sup>7</sup> D.p.r. 633/1972, art. 60-bis: "In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, e' obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.", in vigore dall'01/01/2008. ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carousel*, in Corriere Tributario, n. 12 del 2010. BARBONE L., LUPI R., STEVANATO D., *Frodi carousel <<circolari>> nelle tele comunicazioni (il caso Fastweb)*, in Dialoghi Tributari n. 2 del 2010.

<sup>8</sup> FANELLI R., *Frodi carousel: onere della prova e responsabilità solidale del cessionario*, in Corriere tributario n.27 del 2016, p.2097.

<sup>9</sup> BARANI E., *Le frodi fiscali in materia di Iva, 1972*.

<sup>10</sup> MATTIA S., e MELILLO C., *Vat Package: Recenti modifiche alla disciplina Iva dei servizi internazionali*, in il Fisco, n. 46 del 2009, pp.1-7575: "I provvedimenti normativi adottati di recente in sede comunitaria e contenuti nel cosiddetto Vat Package pongono le basi per una profonda modifica all'attuale disciplina Iva (direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE)".

merci che circolano all'interno della Comunità senza pagamento dell'Iva è superiore a 1 500 miliardi di euro e che si ha una perdita del gettito fiscale<sup>11</sup> dell'imposta indiretta pari a un importo tra i 150 e i 200 miliardi di euro.<sup>12</sup> In Italia, specificatamente, il gap di gettito è di 35 miliardi che rappresenta il 23% del totale.

La stima del gap per l'imposta si ottiene utilizzando i dati relativi ai consumi e agli investimenti incisi dal peso dell'imposta, in modo da ottenere una base imponibile potenziale. A quest'ultima vanno poi applicate le corrispondenti aliquote così da ottenere il gettito potenziale. Il confronto tra tale gettito e l'adempimento spontaneo dei contribuenti agli obblighi fiscali, in base alle informazioni sul gettito Iva di competenza, ossia dall'imposta effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni imponibili, rappresenta il gap in questione.<sup>13</sup> Il mancato gettito porta poi con sé una conseguenza ovvia, che danneggia i cittadini dello Stato. Infatti, si determina un inasprimento della pressione fiscale a scapito dei contribuenti che, rispettosi e giusti, adempiono ai loro doveri fiscali. Per ridurre i fenomeni fraudolenti e l'evasione, bisogna intervenire con attività di prevenzione e contrasto all'evasione, introducendo anche servizi che garantiscono maggiore certezza (quali, ad esempio, le dichiarazioni precompilate).

Necessario quindi è, per ogni Stato, trovare gli strumenti e adottare le misure che permettano di evitare quanto più possibile fenomeni

---

<sup>11</sup> Il tax gap o perdita di gettito è la differenza tra l'ammontare delle imposte che l'Amministrazione Fiscale dovrebbe raccogliere e quello che effettivamente raccoglie.

<sup>12</sup> Commissione delle Comunità Europee, COM (2004)260, Bruxelles, Relazione della commissione al consiglio e al parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva.

<sup>13</sup> Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2019. [www.mefgov.it](http://www.mefgov.it)

evasivi e fraudolenti. In particolare, il reverse charge rappresenta un meccanismo adeguato a raggiungere tale scopo. Dunque, mediante l'inversione contabile, il legislatore vuole prevenire le frodi nelle quali il cedente riscuote l'Iva dell'acquirente e non la versa all'Erario. Ciò avviene frequentemente, come sopra analizzato, nelle operazioni intracomunitarie.

Nello specifico, il legislatore coinvolge il cessionario acquirente nel pagamento dell'imposta in luogo del cedente. In origine, il meccanismo di reverse charge fu introdotto nel nostro ordinamento mediante il D.p.r. 793/1981 con cui fu modificato l'articolo 17 del D.p.r. 633/1972.

In tale contesto, il legislatore comunitario, in seguito all'abolizione delle barriere doganali nel territorio unionale, avvenuto post recepimento della Direttiva 91/680/CE attraverso il d.l. 331/1993, ha riconsiderato il concetto di territorialità<sup>14</sup> ed introdotto un nuovo regime di tassazione per gli scambi tra i Paesi dell'Unione Europea, basato su uno specifico fatto generatore dell'imposta che è l'acquisto intracomunitario di beni. La Legge 427/1993 ha recepito in Italia le direttive comunitarie che hanno dettato i principi fondamentali ai fini dell'armonizzazione Iva in ambito UE. In particolare, le operazioni tra un operatore economico e un consumatore di diversi Stati membri sono tassate nel Paese d'origine dell'operatore economico e detassate nel Paese del consumatore, mentre con riferimento a operazioni tra soggetti passivi Iva intracomunitari vige il regime di detassazione nel Paese d'origine e tassazione nel Paese di destinazione.<sup>15</sup> In tale ultima

---

<sup>14</sup> CENTORE P., *La territorialità delle operazioni intracomunitarie*, in *Corriere Tributario*, n. 5 del 2002, p. 452.

<sup>15</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2019, p. 747. FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1972, p.729. GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul*

situazione quindi sarà il cessionario a dover rispettare gli obblighi di versamento e dichiarazione dell'imposta. Ne discende che l'operazione viene tassata nel Paese di destinazione e l'imposta viene assolta attraverso il meccanismo dell' inversione contabile.

Tale metodo di traslazione dell'imposta era inizialmente sorto con il fine di assolvere gli obblighi impositivi relativamente alle operazioni intracomunitarie. Infatti, lo scopo iniziale era proprio quello di rendere più agevole l'applicazione dell'Iva evitando ai fornitori, soggetti passivi esteri non stabiliti nel territorio dello Stato, di doversi ivi identificare.<sup>16</sup> In tal caso l'operazione transfrontaliera è soggetta ad Iva in un Paese diverso da quello in cui è identificato il fornitore e il meccanismo prende il nome di “reverse charge esterno”.<sup>17</sup>

Già inizialmente quindi il meccanismo del reverse charge è stato introdotto sia per semplificare la riscossione dell'imposta sia per evitare fenomeni di evasione fiscale.

Negli anni successivi, a ragione delle sue caratteristiche strutturali, il meccanismo dell'inversione contabile fu utilizzato anche in ambito nazionale come strumento di lotta all'evasione fiscale dell'imposta sul valore aggiunto, in primis per contrastare le frodi in ambito edilizio. Difatti, sin dal 2007, vige l'obbligo di applicazione dell'inversione contabile nel caso di prestazioni di servizi effettuate nel settore edile dei subappalti. Successivamente, il legislatore ha esteso l'ambito di applicazione del reverse charge a numerosi settori e a diverse

---

*valore aggiunto*, Roma, 1974, pp. 53 e ss. GALLO F., *L'Iva verso un'ulteriore revisione*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1978, I, pp.595 ss. SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1 del 1998, I, pp. 335 ss.

<sup>16</sup> MASPEP P. e CAMELI S., *Reverse charge interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia*, in *Corriere tributario* n. 39 del 2012, pp. 3050 ss.

<sup>17</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario: Il sistema delle imposte in Italia, parte speciale*, Padova, 2018, p. 891.

fattispecie, tra cui prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici, cessione di fabbricati, cessione di personal computer e di telefoni cellulari, cessioni di oro industriale e di oro da investimento.

L'obiettivo di fondo è quindi evitare che i due soggetti protagonisti dell'operazione, di comune accordo, frodino l'Erario non versando l'Iva o chiedendo un rimborso non dovuto.

Il legislatore, pertanto, ha deciso di eliminare in radice tali rischi, trasferendo i compiti del cedente di beni o prestatore di servizi al debitore.<sup>18</sup> Il cessionario debitore avrà contestualmente il debito e il credito Iva e da lui, e soltanto da lui, dipenderà l'eventuale credito dichiarato che, se fittizio, verrà eventualmente compensato da un debito, anch'esso fittizio e quindi inesistente, dichiarato dal contribuente stesso. Il meccanismo in questione è stato utilizzato anche per contrastare le frodi carosello, nell'ipotesi in cui il fornitore non versi l'Iva e il cessionario effettivo dal canto suo la detragga, salvo ovviamente la dimostrazione di malafede di tale cessionario ovvero la sua complicità col fornitore. I settori ai quali è possibile estendere la disciplina dell'inversione contabile sono disciplinati dall'Unione e riguardano ambiti in cui il rischio di frode è maggiore.

## **2.2 Evoluzione dell'istituto**

Successivamente, come specificheremo al paragrafo 3.4 del presente lavoro, si registrano, con riferimento all'istituto, ulteriori interventi normativi di carattere comunitario e nazionale.

---

<sup>18</sup> FANELLI R., *Fatture per operazioni inesistenti e reverse charge*, in L'Iva, n.12 del 2009.

Nello specifico:

- l'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE disciplina le ipotesi tassative per le quali gli Stati membri hanno facoltà di adottare il regime di inversione contabile, senza alcun limite temporale,<sup>19</sup>
- l'articolo 199-bis (introdotto dalla direttiva 2010/23/UE e modificato dalle direttive 2013/43/UE e 2018/1695/UE) stabilisce che, in altre ipotesi che ricadono in un diverso ambito di applicazione e con un'efficacia temporale limitata, gli Stati membri possono stabilire che soggetto obbligato al versamento dell'Iva sia colui nei cui confronti sono effettuate le diverse operazioni<sup>20</sup>, in considerazione dell'utilità di tale misura nel contrastare le frodi dell'Iva,<sup>21</sup>
- la direttiva 2013/42/UE ha modificato l'articolo 395 della direttiva 112/2006 che prevede la possibilità per gli Stati membri di essere autorizzati a derogare alle norme generali qualora il motivo dell'istanza sia quello di raggiungere gli obiettivi preposti dal legislatore UE e ha introdotto l'art. 199-ter, che riguarda una misura

---

<sup>19</sup> Direttiva 2006/112/CE, art. 199.1 “Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni: a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3; b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a); c) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'articolo 137; d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI; e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia; f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto; g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.”

<sup>20</sup> SPERA M., *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, in *il Fisco*, n. 7 del 2015, pp. 1-620.

<sup>21</sup> *IVA: proroga del reverse charge temporaneo interno*, 2019, ASSONIME.

speciale del meccanismo di reazione rapida (Quick Reaction Mechanism – QRM), offrendo agli Stati membri una procedura più celere che consente di estendere il meccanismo dell'inversione contabile a specifiche cessioni di beni e prestazioni di servizi per combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili.<sup>22</sup>

Si ritiene, pertanto, che le misure di cui agli articoli 199-bis e 199-ter siano temporanee, utili e mirate contro le frodi in materia di Iva. La legge 136/2018 che ha convertito in legge, con modifiche, il decreto legge 119/2018 collegato alla legge di Bilancio 2019, manipolando e cambiando il comma 8 dell'art. 17 del d.p.r. n. 633/1972, ha differito al 30 giugno 2022<sup>23</sup> il termine, precedentemente fissato allo scorso 31 dicembre 2018, entro il quale le operazioni indicate al sesto comma dello stesso art. 17 sono soggette al meccanismo del *reverse charge*. La scadenza di queste misure priverebbe però gli Stati membri di uno strumento efficiente di lotta contro la frode in materia di Iva.

Invero, alla luce di tale normativa comunitaria, gli Stati membri:

- nelle ipotesi rientranti negli articoli 199 e 199-bis, sono autorizzati preventivamente ad adottare il regime derogatorio di inversione contabile dell'imposta e sono unicamente tenuti ad informare il Comitato Iva;

- per le ipotesi non rientranti negli articoli 199 e 199-bis, ove intendano adottare il regime di inversione contabile, devono richiedere un'apposita preventiva autorizzazione al Consiglio dell'Unione Europea. Il Consiglio, infatti, potrà autorizzare uno specifico Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga allo scopo di

---

<sup>22</sup> COALOA F.T. e ROSSI B., *Nuovi strumenti di contrasto alle frodi Iva: QRM e reverse charge allargato*, in il Fisco n. 32, 2013, pp. 2-5027.

<sup>23</sup> In attuazione della direttiva 1695/2018, 6 novembre 2018.

semplificare la riscossione dell'imposta e di evitare talune evasioni ed elusioni fiscali.

Questo è il quadro comunitario, come specificheremo analiticamente al paragrafo 3.4, che ogni Stato membro deve rispettare ove intenda ampliare l'ambito di applicazione del regime Iva di reverse charge.

### **2.3 Considerazioni generali sulla disciplina dell'inversione contabile nei rapporti interni**

Il "reverse charge interno" applica l'inversione contabile in riferimento a soggetti passivi italiani e deroga in più punti la disciplina ordinaria, incidendo sulla soggettività passiva, sull'obbligo di rivalsa del cedente e sulla detrazione riconosciuta ai soggetti passivi. In particolare, il reverse charge comporta la traslazione sull'acquirente cessionario dell'onere imponibile con effetti sulla individuazione del presupposto d'imposta.<sup>24</sup>

Quest'ultimo avrà un debito e un credito Iva e, al contempo, graverà su di lui l'onere di rendere dichiarazioni veritiere, perché, in diverso, il credito dichiarato verrà immediatamente compensato con un debito dichiarato dallo stesso contribuente.<sup>25</sup> Sul punto si verifica un dualismo di sistemi, in quanto, da un lato, l'Iva vive secondo il meccanismo plurifase detrazione-rivalsa che rende neutro il tributo per tutti i soggetti intermedi, salvo che per il consumatore finale che sarà definitivamente percorso, dall'altro, questo nuovo meccanismo di reverse charge rende più celere la riscossione e soprattutto la

---

<sup>24</sup> FALSITTA G., in *Commentario breve alle leggi tributarie, IV, Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, Cedam, Padova, 2011, p. 199.

<sup>25</sup> FANELLI R., *Fatture per operazioni inesistenti e reverse charge*, op. cit.



garantisce da fenomeni fraudolenti che altrimenti potrebbero verificarsi frequentemente.

In buona sostanza, nel sistema di reverse charge, il calcolo e il versamento dell'imposta sono a carico del cessionario acquirente, il quale integra la fattura a lui trasmessa dal cedente con l'importo dell'Iva e, dunque, risulta da un lato creditore, poiché paga l'Iva sull'acquisto, e dall'altro debitore, poiché integra la fattura e versa l'importo dell'imposta. Se, però, come vedremo di seguito, il cessionario non riceve la fattura dal cedente entro un termine prestabilito, il primo è tenuto ad emettere autofattura. Pertanto, si assiste ad un ritardo delle entrate nelle casse dell'Erario, ma si riducono notevolmente le ipotesi di frode ed evasione ed è proprio in questo aspetto che risiede la ratio della norma.

Inizialmente, il legislatore ha introdotto il reverse charge interno, nel 1984, spinto dall'esigenza di evitare abusi e comportamenti antigiusuridici in settori specifici. Infatti, il d.l. 853/1984 modificava l'articolo 74, commi 7 e 8 del D.p.r. 633/1972, prevedendo la disciplina dell'inversione contabile rispettivamente per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di bancali in legno (pallet).<sup>26</sup>

L'art. 3 della Legge 17 gennaio 2000 n.7 ha esteso l'ambito di applicazione del reverse charge, modificando l'articolo 17 del D.p.r. 633/1972, alle operazioni di *“cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di*

---

<sup>26</sup> Circolare Ministero delle Finanze 19 marzo 1985, n. 26

*purezza pari o superiore a 325 millesimi*". Tale intervento normativo rappresenta l'incipit di una serie di modifiche che hanno ampliato progressivamente il novero delle operazioni soggette al reverse charge interno. In definitiva, il reverse charge interno è il meccanismo che si applica alle ipotesi di inversione contabile per le operazioni, territorialmente rilevanti, poste in essere fra soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano. Evidentemente, trattasi di operazioni riguardanti settori predeterminati in cui il rischio di evasione è alto. Nello specifico, le operazioni ad oggi interessate dall'inversione contabile sono:

ai sensi del comma 5 dell'art. 17 del D.p.r. 633/1972, le cessioni di oro industriale e di oro da investimento,

ai sensi del comma 6 del medesimo articolo:

a) le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera nel settore edile, rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

a-bis) 8 cessioni di fabbricati o di loro porzioni, di cui agli articoli 8 bis e 8 ter dell'art. 10 comma 1 del D.p.r. 633/1972 per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione di imposizione ad Iva,

a-ter) le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici,

a-quater) le prestazioni di servizi rese da imprese consorziate nei confronti dei loro consorzi di appartenenza<sup>27</sup>,

a-quinquies) le prestazioni di servizi diverse dalle precedenti, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o altri rapporti negoziali comunque denominati ma con prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo<sup>28</sup>,

b) le cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative,

c) le cessioni di personal computer, telefoni cellulari, consolle da gioco, tablet PC e laptop, e dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale<sup>29</sup>,

d) altri casi tra cui,

d-bis) i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'art. 3 della direttiva 2003/87/CE,

d-ter) trasferibili ai sensi dell'art. 12 della medesima direttiva, i trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE, e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica,

d-quater) le cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, comma 3, lettera a).

---

<sup>27</sup> Lettera aggiunta dall'art. 1 comma 128, L. 208/2015, in vigore dal 1 gennaio 2016.

<sup>28</sup> Lettera aggiunta dall'art. 4, comma 3, D.l. 124/2019, conv. con modificazioni dalla L. 157/2019, in vigore dal 25 dicembre 2019.

<sup>29</sup> Lettera così sostituita dal d.lgs. 24/2016.

Inoltre, ai sensi del comma 6 della medesima norma, le operazioni che saranno soggette a reverse charge previa autorizzazione della Commissione Europea.

Sostanzialmente, attraverso l'inversione contabile si ammette la tutela delle operazioni relative a beni e servizi esposti a frodi, per le quali il legislatore europeo attribuisce agli Stati membri la facoltà di estendere l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. Di recente, la Commissione europea ha ribadito, allo scopo di proteggere gli interessi finanziari dell'Unione stessa, l'esigenza di rafforzare la lotta contro le frodi in generale.<sup>30</sup>

#### **2.4 La soggettività passiva**

La soggettività passiva rappresenta una peculiarità nell'ambito del sistema di imposizione rispetto alle altre forme di tassazione.<sup>31</sup> Tale peculiarità risiede nel collegamento che si stabilisce tra il presupposto d'imposta, fatto generatore dell'obbligazione tributaria, e il soggetto passivo tenuto all'adempimento.

Ciò risulta chiaramente, in sede di normativa comunitaria, dall'art. 9 della direttiva Rifusione che individua come soggetto passivo *“colui che esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”*. La soggettività passiva comporta una scissione fra due figure:

---

<sup>30</sup> BASILAVECCHIA M., *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'Iva*, op. cit.

<sup>31</sup> FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, Relazione presentata al Convegno “Iva, imposta europea”*, op. cit.

- da un lato, il soggetto formalmente tenuto a versare l'Iva all'Erario, che coincide con l'operatore economico,
- dall'altro, il soggetto al quale si riferisce la capacità contributiva, poiché pone in essere il fatto generatore del tributo<sup>32</sup>.

Per l'anzidetto, nel meccanismo ordinario il cedente o prestatore è soggetto passivo di diritto e versa all'Erario l'imposta dovuta; per converso, nel caso dell'inversione contabile la soggettività passiva investe il cessionario o committente dell'operazione, se soggetto passivo di imposta nel territorio dello Stato.<sup>33</sup> Invece, nel caso di cessionario non residente, quest'ultimo è tenuto ad identificarsi in Italia ai fini Iva o a nominare un rappresentante fiscale, al fine di assolvere gli obblighi derivanti dall'applicazione del reverse charge.<sup>34</sup>

In tale contesto, è bene evidenziare che il reverse charge nasce come meccanismo derogatorio del regime ordinario Iva, in linea con il concetto di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione<sup>35</sup> e con il principio di armonizzazione fiscale nell'ambito dell'Unione Europea.<sup>36</sup> Il reverse charge, come la rivalsa, comporta la traslazione

---

<sup>32</sup> BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, p. 214.

<sup>33</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, op.cit. p. 732.

<sup>34</sup> Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 28/E/2012.

<sup>35</sup> LUPI R., *Diritto tributario, parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, Giuffrè, 2007, p. 49. GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria* n. 4 del 2015, pp. 771-784. PEVERINI L., *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise. Riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Cost.*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5 del 2011, p. 453. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padova, 2000, p. 443. FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, 2004, p. 472. MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli editore, Torino, 2013, p. 50. COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 655.

<sup>36</sup> MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enciclopedia del diritto*, 2006, Giuffrè editore, 2007. FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, 2004, p. 472 ss.

sull'acquirente, soggetto passivo<sup>37</sup> con obblighi e oneri specifici in alcuni tipi di operazioni, dell'onere dell'imposta, con effetti sulla individuazione del presupposto.<sup>38</sup>

Poi, le norme che disciplinano l'inversione contabile sulla cessione di beni e prestazione di servizi poste in essere da soggetti non residenti ampliano ulteriormente la nozione di soggetto passivo, facendo rientrare:

- gli enti, le associazioni e le organizzazioni, di cui all'art. 4, comma 4 del D.p.r. 633/1972, pure quando agiscono al di fuori di attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva, ai sensi dell'art. 7-ter del Decreto Iva.

Infine, in tema di soggettività passiva nell'ambito dell'inversione contabile, è bene precisare che, la definizione di soggetto passivo riveste carattere speciale e, pertanto, appare necessario individuare correttamente quando la controparte agisce come soggetto passivo o come consumatore finale, al fine di evitare i seguenti rischi: per il cessionario di non poter effettuare la detrazione; per il cedente, in regime di reverse charge, di non potere addebitare l'Iva che avrebbe dovuto riscuotere in sede di rivalsa dallo Stato. Tale rischio sembra

---

<sup>37</sup> Enciclopedia giuridica Treccani, voce: "Soggettività passiva": *"La soggettività coincide con la legittimazione alle conseguenze giuridiche: nella legittimazione di un centro di imputazione a divenire titolare di situazioni qualificate, funzionali a interessi preordinati, riflessi nel fatto causale di quelle medesime situazioni. La soggettività tributaria non diverge dalla categoria generale della soggettività. In questo contesto si inseriscono le categorie schiettamente fiscali dei soggetti passivi (contribuente) e dei soggetti terzi (sostituto e responsabili) e una congerie ulteriore di "organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi" (trust, gruppi di società, fondi pensione, la stabile organizzazione, l'istituzione e l'azienda speciale)"*.

<sup>38</sup> FALSITTA G., *Commentario breve alle leggi tributarie – Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, op. cit., pp. 199 ss .

oggi essere scongiurato per le persone giuridiche, mediante l'introduzione della presunzione che tutti gli acquisti siano sempre ritenuti effettuati nell'esercizio della propria attività.

## **2.5 L'obbligo di rivalsa, la detrazione e il rimborso nel meccanismo impositivo del reverse charge interno**

La rivalsa può di regola ravvisarsi nell'ambito delle norme che disciplinano la sostituzione di imposta e, quindi, può qualificarsi, secondo una parte della dottrina, come un rapporto di credito di natura privatistica<sup>39</sup>, esistente tra un soggetto passivo di diritto, gravato ex lege dell'onere di adempiere l'obbligazione tributaria, e una controparte che, soggetto passivo di fatto, realizza invece il presupposto di imposta da cui scaturisce l'obbligazione in discorso.

In particolare, il predetto istituto, di cui all'art. 18 del Decreto Iva, assume importanza in relazione alla disciplina di imposizione dell'Iva poiché, applicato congiuntamente al diritto di detrazione di cui all'art. 19 del D.p.r. 633/1972, permette la traslazione dell'onere di imposta fino all'ultimo anello della catena produttiva. In tal modo si realizza di fatto lo scopo dell'imposta di tassare il consumo, come ampiamente analizzato nel capitolo precedente.

Visto il ruolo preminente che la rivalsa svolge nel meccanismo di applicazione dell'Iva, secondo altra parte della dottrina, essa non può essere confinata nell'ambito dei rapporti privatistici, assumendo, invece, natura pubblicistica. Tale orientamento dottrinale tiene conto del carattere tributario delle norme che regolano l'istituto, nonché

---

<sup>39</sup> ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 138 ss.. . FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 28; BOSELLO F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, pp. 164 e 189 ss.

degli effetti giuridici che, mediante la rivalsa, si producono a carico del soggetto che subisce il tributo. Per di più, seguendo questo orientamento dottrinale, il soggetto passivo della rivalsa coincide con il soggetto passivo del tributo.<sup>40</sup>

Ne consegue che gli effetti giuridici dell'istituto portano all'individuazione del soggetto passivo del tributo e, per l'effetto, di colui il quale può considerarsi come titolare della capacità contributiva in conformità all'art. 53 della Costituzione<sup>41</sup>. Ne deriva che, per tale via, si individua come titolare della capacità contributiva, nell'imposta sul valore aggiunto, la persona del consumatore finale che subisce la stessa rivalsa, senza alcun diritto di detrazione.<sup>42</sup>

La questione di cui sopra risulta di notevole importanza qualora un soggetto decida di recuperare l'Iva indebitamente pagata per un erroneo inserimento in fattura. In proposito è intervenuta la Corte di Cassazione risolvendo negativamente la questione della legittimazione del cessionario a ripetere l'ammontare dell'Iva indebitamente e direttamente pagata all'Erario. Infatti, alla luce di una lettura congiunta degli articoli 17 e 18 del D.p.r. 633/1072, la Corte ha ritenuto sussistenti tre distinti rapporti giuridici indipendenti tra loro: la natura tributaria del rapporto tra il cedente dell'operazione e

---

<sup>40</sup> VANONI E., *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in Foro italiano, 1935.

MAFFEZZONI F., *Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum"*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze., 1957, I, p. 283 ss. FALSITTA G., *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1968, II, p. 26 ss. MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p.201. FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 243. GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, op. cit.

<sup>41</sup> SALVINI L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale, XIII, Torino, 1997, p. 33.

<sup>42</sup> MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 201 ss. GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pp. 17 ss.. SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Rivista di diritto tributario, 1993, I, p. 1287 ss.



l'Amministrazione finanziaria (primo rapporto) relativo al pagamento dell'imposta; la natura tributaria del rapporto tra il cessionario e l'Erario relativo al diritto di detrazione dell'imposta assolta a titolo di rivalsa (secondo rapporto); l'estraneità dell'Amministrazione finanziaria al rapporto tra il cedente e il cessionario (terzo rapporto) relativo all'addebito dell'imposta in fattura a titolo di rivalsa, con la conseguenza che, in ipotesi di ripetizione della somma versata a titolo di rivalsa, il cessionario può promuovere un'azione nei riguardi del cedente unicamente dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 2033 c.c. In quest'ultima ipotesi, la Corte di Cassazione, escludendo la possibilità di ricorrere al giudice tributario, ha esplicitamente negato la natura tributaria del suddetto rapporto.<sup>43</sup> Tuttavia, con riferimento alla predetta decisione, forti sono state le critiche da parte di coloro i quali ritengono che non sia stata attribuita la giusta rilevanza al ruolo che svolge la rivalsa nel perseguire il principio di ripartizione del carico fiscale in conformità all'art. 53 Cost.

Poi, sulla medesima questione, è intervenuta anche la Corte di Giustizia Europea relativamente, nello specifico, a un caso di indebito pagamento dell'Iva (non spettante per difetto del requisito di territorialità) addebitata in fattura da parte di un operatore comunitario, nei riguardi della controparte italiana. In tale ipotesi, la CGUE non ha riconosciuto il diritto dell'operatore di agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per ottenere il rimborso della somma in discorso, limitando difatti la tutela ai rimedi civilistici (l'azione di ripetizione dell'indebito oggettivo).<sup>44</sup>

In conclusione, può affermarsi che il meccanismo del reverse charge incide sull'istituto della rivalsa e sui rapporti tra i due soggetti

---

<sup>43</sup> Corte di Cassazione 22 aprile 2003, n 6419.

<sup>44</sup> Corte di Giustizia Europea, C-35/05, *Reemtsma Cigaretten Fabriken GmbH*.

protagonisti dell'operazione oggetto di inversione contabile, con il cessionario o committente gravato dall'onere di adempiere agli obblighi di fatturazione, calcolo e versamento dell'Iva, sottraendo così la possibilità di rivalsa al cedente o prestatore. Il meccanismo ordinario che fa emergere il dualismo rivalsa-detrazione non viene meno in caso di reverse charge, ma assume una veste diversa, tenuto conto che il committente o cessionario, gravato dall'onere di integrare la fattura ricevuta da parte del cedente ovvero di autofatturare, subisce la rivalsa.

I due rapporti successivi, relativi all'obbligo di versamento dell'Iva e alla nascita del diritto di detrazione, vengono a crearsi in capo ad un medesimo soggetto, cessionario o committente. Si riconosce quindi una facoltà di compensazione, fra imposta dovuta e detrazione maturata, in capo al cessionario.

Poi, con riferimento all'istituto della detrazione, si osserva che l'art. 19 del D.p.r. 633/1972 prevede che può detrarsi la “ ... *imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione*”. Così, si riconosce 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 e, quindi, si amplia il concetto di inerenza<sup>45</sup> rispetto a quello adottato in sede comunitaria. L'ampio concetto di inerenza previsto dal legislatore nazionale, a differenza di quello comunitario, permette di estendere la detrazione anche ai beni che di fatto non fanno parte del ciclo produttivo e distributivo, ma costituiscono pur sempre un consumo finale del soggetto passivo. Codesta differenza

---

<sup>45</sup> GREGGI M., *Il profilo dell'inerenza nell'imposta di valore aggiunto*, Pacini Editore, 2012.

pone un problema di conformità della normativa nazionale con quella comunitaria e l'eventuale diretta applicabilità della disposizione comunitaria a discapito di quella nazionale difforme. Tuttavia, in concreto, la questione non si pone, poiché risulta applicabile la norma nazionale più favorevole al contribuente rispetto a quella comunitaria, che detta regole più restrittive.<sup>46</sup>

A questo punto, delineato il quadro normativo dell'istituto in esame, può affermarsi che nel caso di inversione contabile non si realizza alcuna delle condizioni previste dall'art. 19 del Decreto Iva e, quindi, il rimedio tecnico individuato per neutralizzare l'Iva a credito è quello di annotare sul registro Iva vendite una operazione identica a quella già annotata nel registro Iva acquisti, così da far emergere un'Iva a debito. Così operando, l'operazione nel suo complesso è "a saldo zero". Giova, comunque, precisare che: in ipotesi di pieno diritto di detrazione, si vengono a costituire due posizioni, l'una debitoria e l'altra creditoria, in capo al medesimo soggetto, che si elidono a vicenda ed esonerano il cessionario dalla materiale anticipazione monetaria; diversamente, quando al debito si accompagna un credito limitato o nullo, il soggetto passivo risulta gravato dall'onere di versare la differenza.<sup>47</sup>

Nello specifico, relativamente alle operazioni soggette al reverse charge, la doppia registrazione posta in essere dall'acquirente nel registro Iva acquisti e nel registro Iva vendite comporta in capo all'acquirente sia l'Iva a credito sia l'Iva a debito<sup>48</sup> e, a differenza delle operazioni soggette al regime Iva ordinario, il venditore non avrà alcuna Iva a debito in relazione alle operazioni effettuate in reverse

---

<sup>46</sup> SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, op. cit.

<sup>47</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 732.

<sup>48</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 776.

charge, proprio perché non ha addebitato l'importo all'acquirente in virtù dell'inversione contabile. Del resto, di solito, non è necessario effettuare alcun versamento effettivo all'Erario, poiché la doppia registrazione nei relativi registri, di cui parleremo diffusamente al paragrafo 2.7 del presente elaborato, determina una neutralizzazione del debito Iva con il credito Iva, con l'acquirente gravato dall'onere di integrare la fattura oppure di autofatturare.

Anche con il sistema di rimborso si può recuperare, a beneficio del contribuente, una parte delle eccedenze di imposta versate e, per l'effetto, realizzare il principio di neutralità su cui si basa il meccanismo impositivo Iva. Al riguardo, il legislatore comunitario, in buona sostanza, non ha posto vincoli agli Stati membri nel determinare le modalità di restituzione delle somme detraibili eccedenti. All'interno dell'ordinamento nazionale, invece, la richiesta di rimborso del soggetto passivo è disciplinata dal D.p.r. 633/1972 (articoli 30 e seguenti sul rimborso delle eccedenze; art. 38-bis sull'esecuzione delle richieste; art. 38-bis1, aggiunto dal d.lgs. 18/2010, sui rimborsi che il soggetto passivo nazionale può richiedere in ordine all'imposta versata in altri Stati Membri; articoli 38-bis2 e 38-ter sulle richieste di rimborso presentate per le imposte assolte in Italia da soggetti passivi non residenti ma stabiliti in uno Stato membro e soggetti passivi non residenti e stabiliti in Stati terzi extracomunitari).

Alla luce del superiore quadro normativo può affermarsi che il sistema del rimborso rappresenta una modalità di restituzione delle eccedenze di imposte versate, con carattere suppletivo rispetto alla modalità di detrazione generalmente prevista sull'imposta dovuta nelle successive dichiarazioni. Vale la pena far presente che il legislatore nazionale, con la Legge Finanziaria 2007, ha previsto il riconoscimento, per i

soggetti che effettuano in modo prevalente prestazioni di subappalto nel campo dell'edilizia in possesso di determinati requisiti<sup>49</sup> (trattasi di casi in cui si applica il reverse charge), di un procedimento prioritario di rimborso sui crediti Iva maturati entro tre mesi dalla richiesta presentata in tal senso.

Inoltre, con il D.m. del 29 aprile 2016, che ha modificato l'art. 1 del D.m. 22 marzo 2007 relativo alle prestazioni assoggettate al reverse charge, è stata estesa la platea dei soggetti che possono accedere ai rimborsi Iva prioritari, includendovi le imprese del settore edile che eseguono lavori di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici (oltre alla lettera *a*) ha integrato la lettera *a-ter*) dell'art. 17, comma 6 del Decreto Iva) per i quali, dal 1° gennaio 2015, si applica, in virtù della Legge di Stabilità 2015, il meccanismo dell'inversione contabile. Per quel che concerne il reparto delle costruzioni, tale nuova fattispecie si aggiunge al rimborso Iva prioritario già riconosciuto sin dal 2007 per le prestazioni di servizi o di manodopera rese in dipendenza di contratti di subappalto nel settore dell'edilizia. Peraltro, restano ferme le condizioni per ottenere il rimborso in discorso (attività di esercizio di almeno tre anni, eccedenza Iva pari o superiore a 10.000 euro annuali e a 3.000 euro in caso di rimborso trimestrale e eccedenza Iva chiesta al rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'Iva assolta sugli acquisti e importazioni effettuate nell'anno o nel trimestre di riferimento).<sup>50</sup> In ogni caso, resta confermato che il credito Iva derivante dalle operazioni in regime di reverse charge, oltre che per il rimborso prioritario di cui sopra, può essere utilizzato

---

<sup>49</sup> D.m. 22 marzo 2007, n. 76, art. 1.

<sup>50</sup> D.m. 22 marzo 2007, n. 76, art. 2.

anche in compensazione con altre imposte o contributi (compensazione orizzontale o esterna).

In conclusione, può a ragione ritenersi che la normativa sul rimborso dei crediti Iva per chi effettua operazioni in regime di reverse charge interno risulta ispirata ai principi di semplificazione, priorità e celerità nel procedimento di rimborso delle somme.

## **2.6 I casi di applicazione**

### **2.6.1 Prestazioni di servizi nel settore edile**

Negli ultimi anni, come sopra citato, sono state introdotte norme sull'utilizzo dell'istituto dell'inversione contabile in ambito interno al fine di contrastare il fenomeno evasivo in vari settori dell'ordinamento in cui, concretamente ed effettivamente, il rischio di frode è sempre stato frequente.

L'art. 17, comma 6, lett. a), del D.p.r. 633/1972, prevede infatti l'applicazione del regime del reverse charge per le *“prestazioni di servizi, diversi da quelli di cui alla lettera a)-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”*. Tale disposizione si propone di evitare quanto più possibile fenomeni di evasione dell'imposta derivanti da comportamenti fraudolenti delle parti, per cui l'appaltatore subappalta i lavori di costruzione di un immobile a un subappaltatore, il quale esegue i lavori e addebita al proprio committente i corrispettivi con l'applicazione dell'Iva. Il committente che riceve tale fattura paga il corrispettivo e l'imposta al

subappaltatore e detrae l'imposta ex art. 19 del D.p.r. 633/1972. Il subappaltatore, approfittando della situazione, incassa l'imposta senza poi versarla all'Erario e, dopo un periodo di tempo, cessa la sua attività e scompare dal mercato, causando quindi un danno in capo all'Erario. Lo Stato si trova costretto quindi ad eseguire una procedura di recupero particolarmente difficoltosa, sia per la irreperibilità del soggetto, sia per la quasi certa inconsistenza patrimoniale dello stesso, argomento diffusamente trattato nel paragrafo 2.1 .

In tale situazione, infatti, il reverse charge evita che lo Stato subisca il danno, in quanto impone al subappaltatore di addebitare il corrispettivo per la prestazione eseguita a carico dell'appaltatore, emettendo fattura senza addebito di imposta, e impone al committente di autofatturare oppure integrare la fattura, applicando l'imposta virtualmente. Si ha quindi una doppia annotazione nel registro degli acquisti e nel registro delle fatture emesse e si garantisce l'incasso dell'imposta in capo all'Erario.

Dunque, il committente procederà al pagamento della fattura del subappaltatore senza esborso d'imposta, dal momento che l'Iva non è contenuta nel documento stesso. È quindi necessaria la copresenza di più condizioni affinché sorga l'obbligo di applicazione del regime di reverse charge. Infatti

- (i) il requisito soggettivo, richiede la compresenza di tre soggetti che sono il subappaltatore, il committente e l'appaltatore;
- (ii) il requisito oggettivo, impone che l'operazione deve essere posta nel settore edile;
- (iii) il requisito giuridico, determina che l'accordo che lega il subappaltatore con l'appaltatore principale deve rientrare nelle

fattispecie del contratto d'opera o nella prestazione d'opera. Il subappaltatore emette fattura senza addebito d'imposta ai sensi del comma 6 dell'art. 17 del Decreto Iva e, successivamente, l'appaltatore integra la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, annotandola, nei termini ordinari, sia nel registro degli acquisti, sia nel registro delle fatture emesse o nel registro dei corrispettivi, così da "neutralizzare" l'imposta.

*“Sono sempre da considerarsi contratti di vendita (e non di appalto) i contratti concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti, ecc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti e materiali sopra menzionati”.*<sup>51</sup>

### **2.6.2 Cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati**

In alcuni casi, la disciplina dell'inversione contabile si estende altresì alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati. Di regola, le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati abitativi o strumentali sono "esenti" dall'imposta, ai sensi di quanto disposto dall'art. 10, comma 1, n. 8-bis e 8-ter del D.p.r. 633/1972. L'art. 17, commi 5 e 6 lett a bis), stabilisce che nel caso di "cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, effettuate tra soggetti passivi d'imposta, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato".

---

<sup>51</sup> R.M. 5.7.1976, n.360009 [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)



Riguardo le imposte indirette, alla cessione di fabbricati abitativi e strumentali sono applicabili diversi regimi impositivi, in base ai soggetti coinvolti nell'operazione e alle caratteristiche intrinseche dell'immobile oggetto di cessione.

Dunque, è necessario che siano presenti tre requisiti:

- (i) il requisito soggettivo, in primis, richiede che la cessione di fabbricati avvenga tra soggetti passivi Iva. In aggiunta, nel caso di cessione di fabbricati abitativi, è necessario altresì che il cedente sia l'impresa costruttrice, l'impresa che ha eseguito interventi di restauro o risanamento o interventi di ristrutturazione;
- (ii) relativamente al requisito oggettivo, invece, si intendono "cessioni di beni", gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà oppure la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere, tra cui le vendite con riserva di proprietà, le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per le parti, la costituzione o il trasferimento di servitù e altri diritti reali di godimento;
- (iii) infine, ultimo requisito per l'applicazione del regime è l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità Iva "nel relativo atto" da parte del cedente. La circolare 22 del 28 giugno 2013 precisa che, nel caso di stipula di un contratto preliminare, gli acconti sul prezzo, eventualmente dovuti, sono assoggettati ad Iva e la scelta per l'imponibilità espressa in sede di preliminare deve ritenersi valida e vincolante anche in relazione al regime Iva applicabile al saldo dovuto alla stipula del contratto definitivo. Se, invece, un contratto preliminare non viene stipulato, gli eventuali acconti

non godranno del regime del reverse charge e saranno soggetti al regime di esenzione.

Tuttavia, in sede di stipula del contratto di compravendita, il cedente avrà la facoltà di manifestare l'opzione per l'imponibilità e, in tal caso, la base imponibile da assoggettare ad Iva sarà costituita unicamente dall'importo dovuto a saldo.

### **2.6.3 Cessione di personal computer e altri strumenti tecnologici**

Il regime di inversione contabile trova ulteriormente applicazione nel settore delle cessioni di personal computer e, precedentemente, dei loro componenti ed accessori. Le lettere b) e c) del sesto comma dell'art. 17 della Legge Iva individuano infatti le operazioni soggette al meccanismo del reverse charge che, in alcuni casi, “vanno oltre quanto stabilito dall'UE”.<sup>52</sup> Tale situazione si è potuta verificare in forza dell'autorizzazione, richiesta dall'art. 395 della Direttiva Iva, in esecuzione della decisione del Consiglio 2010/710/Ue.<sup>53</sup>

In particolare, infatti, l'Italia è stata autorizzata all'applicazione dell'inversione contabile esclusivamente per i dispositivi a circuito integrato, prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale. Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.lgs. 24/2016 viene definitivamente eliminato il riferimento ai “componenti e accessori” delle apparecchiature terminali per il

---

<sup>52</sup> Specificatamente, “alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative” e “alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”.

<sup>53</sup> MASPEP P., CAMELI S., “Reverse charge” interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia, in Corriere tributario n. 39 del 2012, p. 3051.

servizio pubblico radiomobile terrestre (cellulari), mentre con riferimento alla lettera c) del sesto comma dell'art. 17, viene specificato che l'inversione contabile si riferirà altresì, dal punto di vista oggettivo, alle cessioni di console da gioco, tablet, Pc e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate, però, prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

Inizialmente, quindi, in base all'art. 17 del D.p.r. 633/1972 e alla circolare 59/2010, il regime di reverse charge si applicava alla vendita di cellulari, computer e componenti e accessori, mentre ai sensi del d.lgs. 24/2016, con decorrenza dal 2 maggio 2016, si applica alla vendita di cellulari, consolle da giochi, tablet e personal computer. L'inversione contabile lascia impregiudicato il consumatore finale, il quale deve pagare l'importo dell'Iva al 22%. Dal punto di vista soggettivo, il meccanismo di reverse charge richiede che la cessione sia effettuata a favore di un soggetto Iva in una fase precedente al commercio al dettaglio.<sup>54</sup> Tale affermazione spiega, di contro, la ragione per cui i soggetti ex art. 22 del D.p.r. 633/72 sono esclusi dall'applicazione di tale meccanismo, nonostante gli acquirenti possano essere soggetti passivi Iva.

#### **2.6.4 Cessione di oro da investimento e di oro industriale**

Nel settore dell'oro la disciplina del reverse charge è stata introdotta con la legge 7 del 2000, in attuazione della direttiva 98/80/CE. La direttiva previgente 77/388/CEE permetteva agli Stati membri di

---

<sup>54</sup> Risoluzione 36/E del 31 marzo 2011.

derogare alle relative disposizioni individuando zone di esenzione per alcune transazioni e assoggettava ad Iva tutti gli scambi in oro. Conseguenza ovvia fu la diversità di disciplina adottata dai vari Stati membri.

La direttiva 98/80/CE si proponeva infatti di evitare discriminazioni tra investimenti di capitali in attività finanziarie non imponibili e investimenti di capitali in oro, di migliorare la competitività nel mercato e di prevenire il riciclaggio di capitale di provenienza illecita.<sup>55</sup>

Tuttavia, la Legge 7/2000 detta una nuova disciplina distinguendo

- (i) l'oro da investimento, che include lingotti o placchette con peso superiore a un grammo e purezza pari o superiore al 99,5%, monete coniate dopo il 1800 e realizzate con oro che abbia purezza pari o superiore al 90%. Il prezzo dell'oro non deve superare dell'80% il valore dell'oro contenuto sul mercato libero. Se sussistono tali condizioni si parla di oro da investimento e si applica la disciplina del reverse charge, in caso contrario invece le operazioni saranno imponibili;
- (ii) l'oro industriale che riguarda l'oro grezzo da fondere, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in ogni altra forma e purezza.<sup>56</sup>

La disciplina attuale distingue infatti

- (i) le operazioni con oggetto oro da investimento, le quali sono esenti da imposta, salvo la possibilità per il cedente che produce

---

<sup>55</sup> BENEDETTI P., COCCI M., IMPARATI M., *Le nuove norme sul mercato dell'oro*, in "il Fisco", n. 19 del 2000, pp. 1-6410.

<sup>56</sup> Legge 17 Gennaio 2000 n. 7, art. 1.

o trasforma oro da investimento di optare per il regime di imponibilità secondo il meccanismo del reverse charge.<sup>57</sup> Sono i soggetti che hanno diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19 comma 3 del dpr 633;

- (ii) le operazioni con oggetto oro industriale, le quali sono imponibili e obbligatoriamente assoggettate al meccanismo del reverse charge;
- (iii) le cessioni di beni destinati al consumatore finale e le cessioni effettuate nei confronti di soggetti non passivi di imposta con oggetto oro industriale, le quali sono imponibili secondo il meccanismo ordinario Iva.<sup>58</sup>

L'art. 10, comma 11 del D.p.r. 633/1972 prevede un regime di esenzione per le cessioni di oro da investimento con possibilità per il cedente che opera nell'esercizio di impresa, arte o professione di optare per l'imposizione secondo il meccanismo dell'inversione contabile, poiché può poi recuperare l'Iva addebitata mediante il meccanismo della detrazione,. Diversamente, se le operazioni sono eseguite nei confronti di consumatori finali, l'unico regime applicabile sarà quello dell'esenzione.<sup>59</sup> L'art. 19 comma 3 della legge 7/2009 stabilisce che i soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento possano detrarre integralmente l'Iva assolta su tutti gli acquisti effettuati. Inoltre, il comma 5-bis prevede anche per i soggetti che provvedono al commercio dell'oro da investimento in modo stabile, continuativo e non occasionale, il diritto alla detrazione integrale dell'Iva. Tale beneficio è previsto solo: “a)

---

<sup>57</sup> CENTORE P., *Regime speciale Iva per le cessioni in oro*, in *Corriere tributario* 2000, n.9, p. 648.

<sup>58</sup> PORTALE R., *Iva- imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè, 2017, p. 576.

<sup>59</sup> Circolare ministeriale n. 207/E del 16 novembre 2000.

*per l'acquisto di oro da investimento effettuato presso soggetti che hanno optato per l'applicazione dell'imposta; b) per l'acquisto con Iva di oro industriale destinato ad essere trasformato in oro da investimento; c) per tutti i servizi connessi alla lavorazione dell'oro compreso anche quello da investimento (modifiche della forma, del peso o della purezza).<sup>60</sup>*

### **2.6.5 Estensione della disciplina ad operazioni diverse**

La direttiva 2013/42/UE ha permesso agli Stati membri di estendere il meccanismo di inversione contabile a misura speciale del meccanismo di reazione rapida (Quick Reaction Mechanism: QRM). In un primo momento, la direttiva ha fissato i confini entro cui individuare le operazioni per applicare il meccanismo di reverse charge e, successivamente, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito i dubbi creatisi riguardo le varie operazioni inerenti attraverso due circolari del 2015, la n. 37/E del 22 dicembre e la n. 14/E del 27 marzo. L'art. 1, comma 629, della Legge di Stabilità del 2015 ha introdotto il meccanismo di applicazione del reverse charge interno integrando quindi l'art. 17 del D.p.r. 633/1972.

Difatti, in seguito a tali modifiche, *tale regime derogatorio deve applicarsi anche ad altre operazioni:*

*a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;*

*d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento*

---

<sup>60</sup> PORTALE R., op. cit., p.952 ss.

*europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;*

*d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;*

*d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);*

*d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati e discount alimentari.*

#### **2.6.6 Prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**

La disciplina del comma 5 dell'art.17 del D.p.r. 633/1972 si applica alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015 con oggetto prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, indipendentemente dalla qualifica del soggetto che le pone in essere. Inizialmente sorsero dubbi interpretativi poiché, salvo per quanto riguardava le prestazioni di pulizia, le altre operazioni venivano considerate “inerenti” all’edilizia. La disciplina del reverse charge si applicava già alla materia edile ma la circolare 14/E del 27 marzo 2015 dell’Agenzia delle Entrate chiarì definitivamente la questione stabilendo che i nuovi servizi ex *a-ter*) riguardano settori collegati al settore edile ma non rientranti in esso. Infatti, diversi sono i presupposti e l’ambito di applicazione cui tali servizi si riferiscono.

Difatti, per i nuovi servizi, il reverse charge trova applicazione a prescindere dalla tipologia di attività esercitata, quindi anche se l'attività non appartiene alla categoria F della tabella Ateco e a prescindere dalla circostanza che il prestatore agisca nell'ambito del settore edile. Ai fini dell'applicazione del meccanismo è sufficiente che esistano due soggetti passivi Iva, ancorché essi effettuino solo operazioni esenti oppure applichino dei regimi speciali di detrazione dell'imposta.

Relativamente alle prestazioni di pulizia, il legislatore nazionale ha ridimensionato l'ambito di applicazione del reverse charge, ritenendo che non siano soggette al meccanismo di inversione contabile le prestazioni relative agli immobili in generale, bensì esclusivamente le prestazioni relative agli edifici, a differenza di quanto previsto dal legislatore comunitario. Per classificare concretamente tali prestazioni l'Amministrazione Finanziaria ha dichiarato che è altresì necessario valutare l'effettiva importanza della prestazione di servizio. Dunque, se la prestazione ha lo scopo di modificare la natura del bene per adattarlo alle esigenze del cliente, l'operazione è sicuramente soggetta al reverse charge, indipendentemente dal fatto che il costo dei beni ceduti sia maggiore al corrispettivo della prestazione. La giurisprudenza, inoltre, riconosce quale elemento rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina di inversione contabile la volontà contrattuale delle parti.

#### **2.6.7 Altri casi**

L'art. 17 del D.p.r. 633/1972, comma 6, lettera d), estende la disciplina dell'inversione contabile, seppure con ulteriori modifiche e abrogazioni, a diverse ipotesi.



Le lettere d-bis), d-ter), d-quater) prevedono l'applicazione del meccanismo in casi di

d-bis) trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra definite dall'art. 3 della direttiva 2003/87/CE e successive modificazioni,

d-ter) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva e di certificati relativi a gas e energia elettrica,

d-quater) cessioni di gas ed energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore, stabilito nel territorio dello Stato.

In particolare, la lettera d-bis) è stata introdotta in recepimento della direttiva 2003/87/CE, la quale aveva istituito un sistema per lo scambio di emissioni, con lo scopo di rispettare gli impegni e gli oneri assunti dagli Stati in seguito alla stipula del protocollo di Kyoto.<sup>61</sup>

La direttiva 2010/23/UE, integrando la direttiva Iva dell'art. 199-bis, sanciva la possibilità degli Stati membri dell'Unione di assoggettare i trasferimenti di tali quote al meccanismo dell'inversione contabile. In tale modo, il reverse charge poteva essere applicato fino al 30 giugno 2015 e per un periodo minimo di due anni. Successivamente, la direttiva 2013/43/UE stabilì il termine di due anni come durata minima e differì il termine di applicazione fino al 31 dicembre 2018.

Per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE, il legislatore ha introdotto la lettera d-ter), estendendo l'ambito di applicazione del regime derogatorio di reverse charge a ulteriori ipotesi. Nello specifico, la

---

<sup>61</sup> Vedi Enciclopedia giuridica Treccani, voce "Protocollo di Kyoto": *Il protocollo di Kyoto è un trattato internazionale in materia ambientale, approvato nel 1997, che individua nelle emissioni in atmosfera di gas e inquinanti capaci di aumentare l'effetto serra naturale della Terra una delle principali cause dei cambiamenti climatici; per tale motivo definisce alcuni obblighi politici e socioeconomici per i paesi firmatari, con l'obiettivo di ridurre le emissioni e i loro effetti negativi.*

dottrina si è interrogata su cosa si intendesse con “*certificati relativi a gas e all’energia elettrica*” e su cosa potesse farsi rientrare in tale classificazione. La Legge 190/2014 ha chiarito che tale enunciazione si riferisce

- (i) alle garanzie di origine,<sup>62</sup>
- (ii) ai titoli di efficienza energetica o certificati bianchi,<sup>63</sup>
- (iii) ai certificati verdi.<sup>64</sup>

In particolare, l’Agenzia delle Entrate si è pronunciata esplicitando che “*i titoli oggetto del quesito per la natura e il meccanismo di funzionamento ad essi proprio, teso a garantire agli operatori del settore di ottemperare agli obblighi relativi al rispetto ambientale, risultano strettamente collegati al settore dell’energia elettrica e del gas*”.<sup>65</sup>

In aggiunta, estendendo ulteriormente la disciplina del reverse charge, il legislatore ha introdotto la lettera d-quater), relativamente ad operazioni con oggetto cessione di gas ad energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore.<sup>66</sup> Per poter applicarsi tale regime derogatorio, però, l’acquirente (rivenditore: requisito soggettivo) deve

---

<sup>62</sup> Introdotta dalla direttiva 2009/28/CE recepita dal D.lgs. 28/2011, per promuovere l’uso dell’energia da fonti rinnovabili, abrogando le direttive precedenti 2003/30/CE e 2011/77/CE, sono certificazioni che attestano l’origine rinnovabile delle fonti utilizzate dagli impianti qualificati IGO.

<sup>63</sup> Tali titoli attestano il risparmio di gas ed energia elettrica, realizzato attraverso sistemi di produzione efficaci ed efficienti. Difatti i soggetti che realizzano interventi di efficienza energetica misurabile sono beneficiari dei certificati bianchi.

<sup>64</sup> Introdotti in Italia con il d.lgs. 79/1999 in attuazione della direttiva 96/92/CE. Tali certificati impongono ai produttori e importatori di energia, l’emissione di una quantità di energia elettrica pulita quindi prodotta tramite fonti rinnovabili. Se tali soggetti non vogliono o non riescono a produrre elettricità mediante impianti alimentati da fonti rinnovabili possono acquistare i certificati verdi da soggetti che gestiscono tali impianti.

<sup>65</sup> Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.6/E del 19 febbraio 2015.

<sup>66</sup> RIZZARDI R., *Chiariti i dubbi sull’applicazione del reverse charge in edilizia e nel settore energetico*, in Corriere tributario n. 16 del 2015, p. 1217.

essere un soggetto passivo che, in relazione all'acquisto di gas<sup>67</sup> o energia elettrica (requisito oggettivo), agisca principalmente e prevalentemente per rivendere i beni in questione.<sup>68</sup> Inoltre, la cessione del bene deve essere avvenuta nei confronti di un rivenditore soggetto passivo, ai sensi dell'art. 7-bis, comma 3, lett. a), e, quindi, stabilito nel territorio dello Stato (requisito territoriale).<sup>69</sup>

### 2.6.7.1 Abrogazioni e Novità in materia

Numerosi sono gli ambiti di applicazione in cui si è tentata l'estensione del meccanismo di reverse charge.

La lettera d) del comma 6 dell'art. 17 del D.p.r. 633/1972, infatti, prevedeva in un primo momento l'applicazione del regime di reverse charge a operazioni di cessione di materiali lapidei direttamente provenienti da cave e miniere.<sup>70</sup> In realtà tale norma era già presente astrattamente ma non concretamente, poiché mancava l'autorizzazione del Consiglio che ammettesse tale deroga. Nel novembre 2010 il Consiglio UE si è espresso, tramite una decisione di esecuzione, riguardo l'estensione della disciplina di reverse charge alle operazioni di cessione di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato, tralasciando invece di esprimersi riguardo le cessioni di materiali

---

<sup>67</sup> SPERA M., *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, op. cit., pp. 1-620: "il regime di reverse charge è applicabile a ipotesi di cessione tramite reti ma anche ad ipotesi di cessione tramite bombole, bomboloni o altro".

<sup>68</sup> Dpr 633/72, art. 7-bis, comma 3, lettera a.

<sup>69</sup> Circolare n.54/E del 23 dicembre 2004.

<sup>70</sup> PEIROLO M., *Reverse charge per le cessioni di console da gioco, tablet pc, e laptop*, in *Fiscaltà e commercio internazionale*, n. 8 del 2016, p. 19.

lapidei in questione che, dunque, erano e sono da considerarsi escluse.<sup>71</sup>

Inoltre, la Legge di Stabilità del 2015 aveva introdotto la lettera d-quinquies) al comma 6 dell'art. 17 del D.p.r. 633/1972 estendendo l'applicazione del meccanismo di inversione contabile a fattispecie di cessione di beni nei confronti della grande distribuzione organizzata. Tale disposizione era stata introdotta con la ratio di evitare fenomeni di evasione fiscale relativamente alle cessioni di beni in cui una parte era rappresentata da ipermercati, supermercati e discount. Questi, infatti, avrebbero quindi potuto acquistare beni senza dover pagare l'Iva e avrebbero poi dovuto integrare la fattura ricevuta, emessa senza l'applicazione dell'imposta, con l'importo in questione. A sopportare i maggiori svantaggi sarebbero stati, pertanto, i fornitori poiché non avrebbero potuto addebitare l'Iva al cessionario e avrebbero avuto difficoltà a ottenere i rimborsi da parte dell'Erario relativi ai crediti Iva derivanti dagli acquisti effettuati.

L'effettiva estensione, però, veniva subordinata a una previa autorizzazione del Consiglio UE, ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE. In realtà, il Consiglio si è espresso poi negativamente, non permettendo quindi in concreto l'estensione del regime di inversione contabile a tali ipotesi, e valutando attentamente le diverse ipotesi di estensione prima di ammettere siffatte deroghe.<sup>72</sup> Il Consiglio infatti specificò in tale occasione che *“ogni deroga al sistema del pagamento frazionato non può che essere una misura d'emergenza e 'ultima ratio' in casi provati di frodi, e deve offrire le garanzie sulla necessità ed eccezionalità della deroga, la durata della*

---

<sup>71</sup> FANELLI R., *Reverse charge per telefonini e pc dal 1 aprile 2011 di Fanelli Roberto*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 3 del 2011, p. 28.

<sup>72</sup> LIBERATORE G., *Novità nel reverse charge interno: certezze e dubbi*, in *L'IVA* n. 4 del 2015, p. 54.

*misura e la natura dei prodotti*".<sup>73</sup> Il sistema di reverse charge non deve essere esteso a ipotesi varie e generalizzate, poiché non giustificate da una adeguata ratio.

Di conseguenza, il d.lgs. 24/2016 ha eliminato dal testo del D.p.r. 633/1972 le lettere d) e d-quinquies).

Tuttavia, l'elenco dei casi di applicazione sopra riportato, così come attualmente in vigore secondo le modifiche introdotte dal Decreto Fiscale 2020, dovrà essere aggiornato, alla luce della mancata autorizzazione da parte della Commissione Europea all'estensione del meccanismo di inversione contabile alle prestazioni di servizi in appalto e subappalto con prevalente utilizzo di manodopera.

## **2.7 Gli obblighi di fatturazione e registrazione nel meccanismo del reverse charge interno**

### **2.7.1 Il ruolo della fattura**

Di regola, per ciascuna operazione imponibile, il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione di servizio emette fattura o assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o committente ovvero da un terzo<sup>74</sup>, così come specificato nell'art. 21 del D.p.r. 633/1972 (modificato dalla Legge 228/2012).

---

<sup>73</sup> Commissione Ue, 22 maggio 2015, *Iva, Brussels dice no all'Italia sul reverse charge. Buco da 728 milioni*. [www.ilsole24ore.it](http://www.ilsole24ore.it)

<sup>74</sup> D.p.r. 633/1072, art. 21: *"Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo. Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il*

La fattura, documento fiscale obbligatorio emesso da un soggetto per comprovare l'avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi e il diritto e per riscuoterne il prezzo, si compone di taluni elementi identificativi specifici<sup>75</sup>:

- (i) la data di emissione, preventiva o concomitante all'effettuazione dell'operazione,
- (ii) il numero progressivo che la identifichi in modo univoco,
- (iii) i dati relativi all'emittente con specifica enunciazione di ditta, denominazione e ragione sociale, nome e cognome, residenza,
- (iv) i dati relativi al cessionario: ditta, denominazione, ragione sociale, residenza,
- (v) il numero di partita Iva del cedente o prestatore,
- (vi) il numero di partita Iva del cessionario o committente,
- (vii) l'oggetto dell'operazione: natura, qualità e quantità del bene o servizio;
- (viii) il corrispettivo,

---

*quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza e' consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate e purché il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di imposta sul valore aggiunto. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione. La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”.*

<sup>75</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, 2014, p.890. ARDIZZONE G., *Fattura (diritto tributario)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, app., vol. III, Torino, 1982, pag. 668. MAFFEZZONI F., *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, 1973, pag. 1176.

- (ix) l'aliquota, ammontare dell'Iva e dell'imponibile,
- (x) l'indicazione della norma di riferimento nelle ipotesi di operazioni non soggette, esenti o non imponibili,
- (xi) altri dati essenziali o accessori individuati dalla legge.<sup>76</sup>

La fattura deve essere emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6 del D.p.r. 633/1972, quindi *“all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”*.<sup>77</sup>

La fattura svolge funzioni rilevanti ai fini del funzionamento del meccanismo Iva dal punto di vista sia formale che sostanziale. Difatti, attraverso tale documento si permette la documentazione e il controllo delle operazioni e della relativa correttezza e, inoltre, si garantisce ai soggetti legittimati la possibilità di esercitare in concreto la rivalsa e la detrazione.<sup>78</sup>

Relativamente all'emissione della fattura, si deve differire tra

- (i) la fattura cartacea ovvero analogica, la quale si reputa emessa al momento della spedizione o al momento della consegna, se spedita o consegnata secondo le modalità tradizionali;
- (ii) la fattura elettronica, la quale viene inoltrata telematicamente e si considera emessa quando ricevuta dal destinatario, quindi, per esempio, quando il destinatario ha ricevuto e può scaricare la fattura.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> CAMISASCA G., *Adempimenti per la fatturazione 2016*, IPSOA, 2016, p. 36 ss.

<sup>77</sup> Dpr 633/1972, art. 21.

<sup>78</sup> ARDIZZONE G., op. cit., p. 668. COCCO G., *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto discipline Priv. sezione commerciale*, 1991, pag. 1 ss. LOGOZZO M., *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, 2005, pag.165. PANUCCIO V., *Fattura*, in *Enciclopedia del Diritto*. XVI, Milano, 1967, pp.1018 ss.

<sup>79</sup> CENTORE P., *IVA 2018*, Ipsoa, 2018, p. 182.

Nel caso in cui l'effettuazione dell'operazione è soggetta al meccanismo di inversione contabile, il cedente dovrà in ogni caso rispettare i vari adempimenti sopra specificati. Inoltre, l'inversione contabile si configura, in concreto, come una deviazione alla normale contribuzione dell'Iva, prevedendo che sia l'acquirente del bene o il committente del servizio a pagare direttamente l'Iva in luogo del cedente o fornitore. Per l'effetto, si verifica lo spostamento dell'onere di pagare l'Iva dal venditore all'acquirente, in caso di cessione di beni, dal prestatore al committente, in caso di prestazione di servizi.<sup>80</sup>

Un ulteriore aspetto da considerare in materia riguarda le operazioni poste in essere da soggetti non residenti, presenti sul territorio dello Stato tramite un rappresentante fiscale o una identificazione diretta, i quali non sono mai tenuti ad emettere fattura per operazioni territorialmente rilevanti in Italia, allorché il cessionario o committente è soggetto passivo Iva stabilito in Italia. In tal caso, l'adempimento continua a gravare sul cessionario o committente, il quale è tenuto ad assolvere l'imposta mediante autofatturazione ovvero integrazione della fattura precedentemente emessa da operatori di altri Paesi UE, provvedendo, in entrambe le ipotesi, alla doppia annotazione.<sup>81</sup>

Il D.l. 331/1993 ha notevolmente ampliato i termini per adempiere agli obblighi di fatturazione e integrazione, infatti

(i) per i beni, l'integrazione o registrazione della fattura deve avvenire entro il quindicesimo giorno del mese successivo al mese di ricevimento della fattura;

---

<sup>80</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario.*, op. cit., p. 772.

<sup>81</sup> Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21/E 2015 (il documento emesso dal rappresentante fiscale non assume rilevanza ai fini Iva).



(ii) per le prestazioni di servizi ricevute, la fattura deve essere preventivamente integrata entro il diciassettesimo giorno del mese successivo al mese in cui la stessa era stata ricevuta.

L'autofattura, invece, deve essere emessa dal cessionario nel caso in cui non ha ricevuto la fattura, ai sensi dell'art. 46 comma 5 del d.l. 331/1993. L'emissione della autofattura costituisce, in concreto, una procedura di regolarizzazione che prevede, sia nel caso di cessione di beni sia in ipotesi di prestazione di servizi, un termine ancor più ampio. In particolare, nell'ipotesi in cui la fattura del cedente non pervenga entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione della operazione, il cessionario deve emettere autofattura specificatamente entro il quindicesimo giorno del terzo mese successivo al mese in cui è stata effettuata l'operazione.

Fino a qualche anno fa la fattura si compilava in svariati modi tradizionali: attraverso carta e penna, macchine da scrivere, tramite fogli di calcolo, come excel o word, usando software di fatturazione. Di regola, la fattura veniva compilata dal fornitore e poi spedita al cliente, il quale aveva l'obbligo di conservarla per un termine non inferiore a dieci anni. Ovvie sono le problematiche che si venivano a creare sia relativamente alla conservazione del documento cartaceo sia relativamente all'ipotesi di smarrimento del documento in oggetto.

Oggi la disciplina della fatturazione elettronica realizza un percorso standardizzato attraverso il Sistema di Interscambio (SdI) dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta di un sistema digitale di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture che, attraverso la tecnologia, permette l'abbandono del supporto cartaceo. Tale novità permette di compilare la fattura elettronica mediante un software di fatturazione elettronica e di firmare digitalmente il documento in

modo celere, efficace e definitivo. In particolare, colui che emette la fattura deve inviarla al destinatario attraverso il Sistema di Interscambio, il quale, dopo aver verificato che il formato del documento sia corretto e che i dati siano completi, provvede a recapitare la fattura al destinatario specifico.

Nell'ambito della fatturazione elettronica le operazioni rientranti nel regime dell'inversione contabile richiedono che il fornitore indichi l'imponibile, specificando la natura dell'operazione con il codice "N6 – Inversione contabile", e registri l'operazione nel registro Iva vendite.<sup>82</sup>

La regola prevede che la fattura venga emessa in concomitanza con l'effettuazione dell'operazione, ma ci sono delle eccezioni. Difatti, il comma 4 dell'art. 21 del Decreto Iva prevede espressamente due ipotesi derogatorie:

- (i) la fattura differita ordinaria, la quale può essere emessa entro quindici giorni dal momento in cui è stata effettuata l'operazione;
- (ii) la fattura super differita, la quale può essere emessa entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione del bene oggetto della cessione.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> POLLET C. e DIMITRI S., *Come si integra una fattura elettronica?*, 2019, [www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)

<sup>83</sup> Dpr 633/1972, art.21: “*La fattura e' emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6. La fattura cartacea e' compilata in duplice esemplare di cui uno e' consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo: a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali e' effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonche' per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, puo' essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime; b)*”

La Legge di Bilancio 2018, introducendo un obbligo diffuso di fatturazione elettronica sia riguardo relazioni commerciali tra soggetti passivi Iva privati sia riguardo operazioni poste in essere nei confronti di consumatori finali, ha previsto che i soggetti passivi Iva debbano trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle fatture emesse e ricevute trimestralmente. Poi, il collegato fiscale alla Legge di Bilancio ha ammesso, altresì, la possibilità di presentare la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute su base semestrale.<sup>84</sup>

Con riferimento all'utilizzo delle regole dell'inversione contabile nell'ambito della fatturazione elettronica, si rileva che, limitatamente al reverse charge esterno, per le operazioni di acquisto di beni da operatori residenti in Paesi intracomunitari o di prestazioni di servizi ricevute da soggetti residenti in Paesi extracomunitari, non sussiste un obbligo di fatturazione elettronica, bensì un obbligo di trasmissione del cosiddetto esterometro mensile.<sup>85</sup>

Nel caso di reverse charge interno e in tutte le ipotesi in cui vi è una fattura elettronica veicolata mediante il SdI, considerando l'immodificabilità della stessa, il cessionario o committente ha la

---

*per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura e' emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;"*

<sup>84</sup> LA GRUTTA S. e SPERA M., *La comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute*, [www.bgt.granthornton.it](http://www.bgt.granthornton.it)

<sup>85</sup> Interpello dell'Agenzia delle Entrate, n. 85 del 2019.

Con Esterometro- *Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere- si intende una comunicazione che riguarda tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, introdotto dalla Legge di Bilancio del 2018 come logica conseguenza dell'entrata in vigore nel 2019 della fatturazione elettronica.*

facoltà di inviare tale documento al SdI, senza dovere procedere alla materializzazione analogica della fattura.<sup>86</sup>

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che per gli acquisti interni soggetti al reverse charge per i quali il soggetto Iva riceve una fattura elettronica, l'adempimento contabile richiede una "integrazione" della fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta dovuta e, inoltre, la conseguente registrazione della stessa nei relativi registri.

Se B riceve una fattura di 100,00 euro da A per un'operazione soggetta a reverse charge, B deve integrare la fattura indicando, in un'ipotesi regolare,

- (i) l'imponibile di 100,00 euro,
- (ii) l'aliquota al 22% e dunque l'Iva a 22,00 euro (100,00 x 22%),
- (iii) il totale del documento a 122,00 euro.

In aggiunta, i contribuenti che ricevono le fatture senza addebito dell'Iva non sono obbligati a creare un altro documento digitale per integrare la fattura.<sup>87</sup>

In realtà, una modalità alternativa all'integrazione della fattura è ammessa: trattasi della predisposizione di un altro documento, da allegare al file della fattura iniziale, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.

Il d.l. 119/2018 prevede due disposizioni specifiche relativamente alla fatturazione elettronica

- (i) l'art. 15 che, sostituendo l'art. 4 del d.lgs. 127/2015 al fine di definire una nuova disciplina in materia di fatturazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, relativamente alle operazioni Iva 2020,

---

<sup>86</sup> Circolare 14/E del 2019, para 6.2.

<sup>87</sup> Circolare 14/E del 2019.

semplifica alcuni adempimenti posti in capo ai soggetti passivi Iva residenti e stabiliti in Italia. L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione di tutti i soggetti legittimati, in un sito internet apposito, le bozze di numerosi documenti, tra cui i registri ai sensi degli articoli 23 e 23 del Decreto Iva, la liquidazione periodica dell'Iva, la dichiarazione annuale dell'Iva.

La convalida ovvero l'integrazione dei dati, come specificato dalla norma in questione, comporta il venir meno dell'obbligo di tenuta dei relativi registri, fatta salva la tenuta del registro di cui all'articolo 18, comma 2, del d.p.r. 600/73. L'obbligo di tenuta dei registri ai fini dell'Iva permane per i soggetti che optano per la tenuta dei registri in discorso secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 5, del D.p.r. 600/1973.

(ii) l'art. 15-bis che, con specifico riferimento alle fatture elettroniche nell'ambito dei rapporti tra soggetti Iva e le pubbliche amministrazioni, individua cause che possono consentire il rifiuto delle fatture, cosiddetto "rifiuto via SdI" (non ammesso invece né per operazioni business to business né per operazioni business to consumer).

Nell'ipotesi di emissione di autofattura<sup>88</sup>, il cessionario o committente è tenuto a compilare il documento inserendo espressamente i suoi dati sia nella sezione "dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "dati del cessionario/committente", identificandosi in entrambi i campi.<sup>89</sup> Tale documento non deve essere inviato al SdI obbligatoriamente, in quanto si riconosce all'operatore una piena discrezionalità in ordine all'invio dell'autofattura al SdI. Comunque, qualora l'operatore

---

<sup>88</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 770.

<sup>89</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate 13/E del 2018.

usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall’Agenzia delle entrate, il documento verrà automaticamente conservato. Inoltre, non vi è alcun obbligo di invio dell’autofattura al cedente o prestatore.<sup>90</sup>

L’autofattura e l’integrazione della fattura non sono ipotesi tra loro alternative, ma la predisposizione dell’autofattura ovvero l’integrazione del documento ricevuto dipendono esclusivamente dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. In particolare, se il cedente o prestatore è un operatore nazionale o di un altro Stato membro dell’UE, il documento emesso deve essere unicamente integrato, mentre se il cedente o prestatore è un operatore di altri Paesi extraunionali, diversamente il cessionario o committente è obbligato ad autofatturare.<sup>91</sup>

In generale, dunque, con “reverse charge” si intende e definisce un metodo di traslazione dell’obbligo di applicazione dell’Iva, mediante il quale il cedente non applica l’imposta sull’operazione che invece sarà assoggettata ad imposta da parte del cessionario committente; con “autofatturazione” si fa riferimento specificatamente all’obbligo del cessionario o committente sia di applicare l’Iva sia di emettere la fattura, documento che sarà intestato a se stesso.<sup>92</sup>

In sintesi,

(i) relativamente alle operazioni soggette a *reverse charge* interno, l’integrazione su carta senza invio al Sdi è ammesso;

---

<sup>90</sup> Agenzia delle Entrate, FAQ n. 38 pubblicata il 27 novembre 2018, aggiornata il 19 luglio 2019.

<sup>91</sup> GIULIANI G., e SPERA M., *Fatturazione elettronica delle operazioni in reverse charge*, in "il fisco" n. 8 del 2019, pag. 1-724.

<sup>92</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. 2014, op. cit., p. 824, nota 117.

- (ii) relativamente alle ipotesi in *reverse charge* intracomunitario, l'integrazione su carta senza invio al Sdi è ammesso, salvo l'obbligo di procedere all'indicazione della fattura dell'esterometro;
- (iii) relativamente alle operazioni soggette al *reverse charge* per gli acquisti territoriali da Paesi extra-UE, infine, sussiste un obbligo di emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2 ed è in questo caso, altresì, necessario procedere mediante lo spesometro estero. Inoltre, l'autofattura va emessa rispettando i termini dell'art. 21 e, dunque, entro il giorno quindici del mese successivo a quello dell'ultimazione per i servizi generali.<sup>93</sup>

In definitiva, in relazione agli acquisti intracomunitari e agli acquisti di servizi extracomunitari, al giorno d'oggi, non esiste un obbligo di fatturazione elettronica bensì un obbligo di trasmissione del cd. esterometro mensile.

In particolare, *“i soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono telematicamente all’Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3. La trasmissione telematica è effettuata entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l’operazione”*.<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> Circolare dell’Agenzia delle Entrate 14/2019, punti 1, 6.4.

<sup>94</sup> D.Lgs. 127/2015, art. 1, comma 3-bis (modificato dalla Legge di Bilancio 2018).

### **2.7.2 La funzione degli adempimenti di registrazione delle fatture**

Posto che il meccanismo di reverse charge consiste nell'inversione dell'obbligo di assolvimento dell'Iva e degli adempimenti ad essa correlati, il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi rientrante nell'ambito del reverse charge non deve addebitare l'imposta tramite l'ordinario meccanismo della rivalsa. Invero, il cedente o prestatore emette fattura, indicando la dicitura "inversione contabile" ed, eventualmente, anche la norma di riferimento.<sup>95</sup> Attraverso tale meccanismo derogatorio, in capo all'acquirente del bene o servizio vengono trasferiti una serie di obblighi necessari alla liquidazione dell'imposta. In particolare, l'acquirente evidenzia l'Iva sia in dare che in avere, neutralizzando così l'operazione. Dunque, il cedente o prestatore non ha addebitato l'Iva all'acquirente, il quale non ha scaricato l'imposta, bensì l'acquirente medesimo addebiterà l'Iva poi sulla fattura che emetterà al consumatore finale, soggetto passivo di fatto dell'imposta sul valore aggiunto. Attraverso tale sistema infatti si trasferisce l'onere dell'imposta e degli obblighi ad essa relativi dal venditore all'acquirente.

In base alla natura dell'operazione, l'acquirente cessionario del bene o committente del servizio ha l'obbligo di riportare l'aliquota e l'importo dell'Iva in due modalità alternative, come sopra anticipato: in alcuni casi integrando la fattura del fornitore, indicando specificatamente l'aliquota e l'imposta e, in altri casi emettendo una autofattura. Successivamente, nasce un obbligo specifico in capo al cessionario, il quale ha l'onere di annotare la fattura da lui integrata ovvero l'autofattura da lui posta in essere

---

<sup>95</sup> Dpr 633/72, art. 17, comma 6.



- (i) nel registro delle fatture emesse ai sensi dell'art. 23 del D.p.r. 633/1972, entro il mese di ricevimento ovvero successivamente purché però l'annotazione avvenga entro quindici giorni dal ricevimento dalla loro emissione;
- (ii) nel registro degli acquisti ai sensi dell'art. 25 del D.p.r. 633/72, affinché il cessionario committente possa esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta<sup>96</sup>.

Quindi, ogni soggetto passivo avrà due registri:

- (i) un registro per le operazioni attive per le fatture emesse, in cui entro quindici giorni dalla loro emissione saranno annotate fatture, autofatture, note di variazione e dichiarazioni d'intento;
- (ii) un registro per gli acquisti posti in essere, in cui saranno registrate le autofatture, le fatture passive e le bollette doganali.

Le risultanze delle rispettive operazioni saranno l'Iva a debito e l'Iva a credito e il soggetto legittimato liquiderà la loro differenza mensilmente, trimestralmente o semestralmente.<sup>97</sup> In particolare, l'imposizione di una doppia registrazione comporta, dunque, per l'acquirente sia l'Iva a credito sia l'Iva a debito e determina concretamente la neutralizzazione del debito con il credito dell'Iva. A differenza del regime ordinario, il cedente non ha invece alcun diritto di Iva a debito in relazione alle operazioni effettuate secondo tale regime. È quindi evidente che gli obblighi relativi al versamento dell'Iva devono essere adempiuti non da colui che ha eseguito la prestazione, bensì dal soggetto che ha ricevuto la prestazione,

---

<sup>96</sup> CENTORE P., *Iva 2018*, op. cit., p. 426.

<sup>97</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, 2016, X edizione, pp. 247 ss.

acquirente o committente, in deroga alla procedura ordinaria di applicazione dell'imposta medesima.<sup>98</sup>

Nello specifico, in ipotesi di integrazione della fattura, il venditore emette tale documento senza addebitare l'Iva. E' evidente, quindi, che non ha alcun debito nei confronti dell'Erario. L'acquirente, dal canto suo, integra la fattura che riceve dal venditore indicando l'aliquota e l'importo dell'Iva e, successivamente, registra il documento in discorso sia sul registro Iva acquisti sia sul registro Iva vendite. Si precisa che nell'ipotesi in cui il compratore registrasse l'Iva solo nel registro Iva acquisti, in sede di liquidazione non potrebbe detrarre l'Iva effettivamente pagata. Poi, per rendere l'imposta neutrale, sarebbe costretto a registrare l'operazione anche nel registro delle fatture emesse, cosicché la detrazione operata verrebbe compensata da un addebito di Iva pari all'importo posto nel registro Iva vendite. Tuttavia, nelle ipotesi in cui la fattura è obbligatoria e il cedente o prestatore non la emette entro i termini stabiliti ex lege, il cessionario o committente ha l'obbligo di emettere una autofattura. In sintesi, come specificato dalla norma di riferimento, *“la fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta e con l'annotazione ‘inversione contabile’, deve essere poi integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro delle fatture o dei corrispettivi entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti”*.<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, op. cit. pp. 771-772.

<sup>99</sup> D.p.r. 633/1972, art. 17, comma 5.

Analizzando un caso di integrazione della fattura, ci si trova nella situazione in cui quindi il venditore emetterà un documento, la fattura, privo di Iva, contenente la dicitura *“Operazione senza addebito Iva ai sensi dell’art. 17, comma 6, del D.p.r. 633/1972”*. Il compratore che riceverà tale fattura, a sua volta, indicherà su di essa sia l’aliquota sia l’imposta e, inoltre, provvederà a registrarla nel registro Iva acquisti attraverso la seguente registrazione contabile:

Tizio (acquirente) a Caio (fornitore): 122,00 euro

- Cessione di beni 100,00 euro
- Iva a credito 22,00 euro.

Successivamente, al fine di neutralizzare l’operazione soggetta al reverse charge, l’acquirente registrerà la medesima fattura anche nel registro Iva vendite in tal modo:

Cliente Caio a Tizio: 122,00 euro

- Cliente Caio 100,00 euro
- Iva a debito 22,00 euro

Secondo la disciplina ordinaria Iva, il contribuente procede alla liquidazione e versa l’importo ottenuto all’Erario. Tale versamento deve essere effettuato mensilmente ed entro il sedicesimo giorno del mese successivo al mese di competenza delle operazioni attive e passive o, in alcuni casi, trimestralmente. In particolare, la liquidazione periodica dell’Iva è pari alla differenza tra l’ammontare complessivo dell’imposta relativa alle operazioni attive imponibili e l’ammontare complessivo dell’imposta detraibile, quindi è data dalla sottrazione dell’importo dell’*“Iva a monte”* dall’importo dell’*“Iva a valle”*.

Il versamento periodico dell'Iva a debito deve avvenire quindi entro il giorno sedici del mese successivo a quello di riferimento per i contribuenti mensili. Per i contribuenti "minori", la liquidazione e il relativo versamento di imposta si effettuano entro il giorno sedici del secondo mese successivo a quello di scadenza del trimestre. I contribuenti "minori" sono coloro che hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 309.874,14, nell'esercizio di imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi e nelle arti o professioni, e un volume d'affari non superiore ad euro 516.456,90, in caso di imprese aventi per oggetto cessione di beni.<sup>100</sup>

I contribuenti che abitualmente operano mediante il meccanismo di reverse charge, e quindi senza addebitare l'imposta al cessionario o committente, sono fisiologicamente destinati ad essere creditori dell'Erario. Dalla dichiarazione Iva annuale, infatti, può scaturire l'eventuale Iva a credito che permette al contribuente di chiedere il rimborso allo Stato.

Con lo scopo specifico di attenuare l'aumento del credito Iva per colui che effettua operazioni soggette al reverse charge, considerando l'imposta a monte detraibile e quella a valle non applicabile, sono espressamente previste talune agevolazioni:

- le operazioni attive fatturate senza Iva vengono qualificate come operazioni ad aliquota zero ai fini del rimborso annuale ed infrannuale. Quindi, nel calcolo dell'aliquota media per la verifica della presenza del presupposto per il diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile dell'Iva si computano le prestazioni assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile;

---

<sup>100</sup> MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 776.

- è riconosciuta la possibilità di effettuare la compensazione infrannuale orizzontale nei limiti di 700.000 euro (anche ai fini della compensazione devono ovviamente sussistere i requisiti previsti in ordine alla richiesta di rimborso). Trattasi di una modalità di recupero del credito Iva che emerge in corso d'anno, alternativa alla richiesta di rimborso infrannuale.<sup>101</sup>

Stando così le cose, al fine di applicare il meccanismo di reverse charge interno non è sufficiente verificare che l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia, ma bisogna altresì valutare se si tratti di un'operazione imponibile. La ratio di ciò è evitare che per le operazioni in questione vi sia un regime più oneroso, dal punto di vista degli obblighi sostanziali e formali, rispetto alle operazioni interne di identica natura. Difatti, se l'operazione territorialmente rilevante beneficia di un regime di esonero dell'obbligo di fatturazione, quale il caso delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 22 comma 1 n. 6 del D.p.r. 622/1972, il regime di reverse charge non può applicarsi.<sup>102</sup>

## **2.8 Le violazioni in regime di reverse charge interno**

Il *D.Lgs. n. 158/2015* ha introdotto una disciplina sanzionatoria apposita, ispirata a criteri di ragionevolezza e rispetto del principio di proporzionalità per le ipotesi di violazione in materia di reverse charge.

È infatti chiara

---

<sup>101</sup> Studio Cerbone e associati, *Reverse charge: sanzioni per le violazioni del particolare meccanismo* [www.studiocerbone.com](http://www.studiocerbone.com)

<sup>102</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate 37/2011.

(i) la non applicabilità della sanzione, nel caso in cui la disciplina del reverse charge sia stata erroneamente applicata ad ipotesi di operazioni esenti o non imponibili;

(ii) la non applicabilità delle sanzioni rapportate all'Iva, quando gli adempimenti relativi al reverse charge non sono stati eseguiti o sono stati tardivamente eseguiti e, da tale omissione o tardività, non è derivato un pregiudizio degli interessi dell'Erario.

Difatti, nel nostro ordinamento, la proporzionalità della sanzione rispetto alla violazione è oggi imposta sia da fonti internazionali e comunitarie sia, soprattutto, dalla Costituzione stessa.

Nella disciplina nazionale può accadere, però, che le sanzioni tributarie eccedano l'ammontare del danno erariale.

È chiaro che l'inosservanza del principio di proporzionalità danneggia i singoli ma anche lo Stato in generale. La giurisprudenza tende, pertanto, a disapplicare le sanzioni che appaiono eccessive in caso di violazioni minori.<sup>103</sup> Il principio di proporzionalità permette e impone infatti una differenziazione delle sanzioni in tale materia in funzione dell'“effettivo pregiudizio” sofferto dall'Erario e della “pericolosità dell'inadempimento”.<sup>104</sup>

La disciplina in esame riguarda non solo quindi le ipotesi di reverse charge di cui all'art. 17 e all'art. 74 del D.p.r. 633/1972, ma anche altre forme di inversione contabile, tra cui gli acquisti intracomunitari di beni e le operazioni del settore agricolo rese da produttori agricoli minimi, soggette reverse charge ai sensi dell'art. 34, comma 6, del D.p.r. 633/1972.

Dunque, la Riforma del 2015 è intervenuta modificando l'art. 6, comma 9-*bis* del D.Lgs. 471/1997 ed introducendo i commi 9-*bis*1, 9-

---

<sup>103</sup> MASPES P., *Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta*, in *Il fisco* n. 40 del 2015, p. 1-3813.

<sup>104</sup> D.Lgs. 158/2015, art. 15, comma 1, lett. F, n 7.

*bis2 e 9-bis3. Mediante tale Riforma, per la prima volta, viene introdotta in tale materia una gradazione delle sanzioni, commisurata all'effettivo pregiudizio subito dall'Erario e all'effettiva gravità delle violazioni commesse, nel rispetto del principio di proporzionalità. Nello specifico, la riforma disciplina i casi di violazione e sanzione applicabili alle operazioni in reverse charge.*

*“E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile.” Il comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede una ipotesi generale di violazione, disciplinando il caso in cui il cessionario o committente non esegua adempimenti relativi al regime Iva di inversione contabile ovvero non regolarizzi mediante autofatturazione. “Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi dell'art. 13 del Decreto Iva, la sanzione amministrativa e' elevata a una misura compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro”.*

Inoltre, nelle ipotesi in cui non si sia ricevuta la fattura oppure sia stata ricevuta una fattura irregolare trova applicazione l'ultimo periodo del comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/97. Difatti, verranno applicate le sanzioni previste nei precedenti periodi del medesimo comma nel caso in cui, *“il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile”.*

Tuttavia, le novità sono rappresentate dai commi 9-bis1 e 9-bis2 che riguardano le ipotesi di erroneo assolvimento dell'Iva rispettivamente

da parte del cedente o prestatore (quando l'operazione è soggetta a reverse charge) ovvero da parte del cessionario o committente (nonostante l'operazione non rientra tra quelle soggette ad inversione contabile). Difatti, il comma 9-bis1 recita che *“qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cessionario o il committente anzidetto non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro”*. La sanzione, dunque, si applica in capo al cessionario o al committente o a colui che riceve la fattura con evidenza dell'Iva per l'“imposta erroneamente assolta”. Inoltre, la seconda parte del comma 9-bis1 sancisce che il cedente o prestatore può rispondere eventualmente solo in via solidale: *“al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore”*. Il cessionario o committente conserva di regola il diritto di detrarre l'Iva sulla fattura erroneamente emessa e, inoltre, non è tenuto al pagamento dell'imposta. In aggiunta, quando il comportamento del cedente o prestatore ovvero del cessionario o committente integra ipotesi di frodi fiscali, la sanzione cambia. Difatti, nella sua parte finale, il comma 9-bis1 prevede specificatamente che *“Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o il committente è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole”*. Il cessionario o committente sarà responsabile e dovrà pagare una sanzione che corrisponde a quella



prevista al comma 1 e, dunque, che va dal 90% al 180% dell'imposta non correttamente evidenziata in fattura solo nel caso in cui si riesca a provare concretamente che lo stesso "era consapevole" dell'intento di evasione o di frode che ha generato l'errore.

Il comma 9-bis2 del medesimo articolo prevede, altresì, l'ipotesi di erronea assoluzione dell'imposta da parte del cessionario o prestatore. Difatti, *"qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui sopra menzionato, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cedente o il prestatore non e' tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma e' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro"*. Inoltre, il pagamento della sanzione fa sorgere una responsabilità solidale in capo al cessionario o committente. Anche in tale ipotesi la sanzione diventa pari a quella stabilita al comma 1 se emergono intenti di evasione o frode.

In ultimo, il comma 9-bis3 disciplina l'ipotesi della erronea applicazione del regime Iva di reverse charge in relazione ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta. Nello specifico, in sede di accertamento, è necessario espungere sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta sia la detrazione operata nelle liquidazioni, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'art. 26 del Decreto Iva. Poi, nel caso in cui l'inversione contabile sia applicata a operazioni inesistenti, si applica anche la sanzione amministrativa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1000 euro.

La mancata regolarizzazione nei termini previsti dalla suddetta disposizione determina la sanzione del 100% dell'imposta non regolarizzata, con il minimo di 250 euro.<sup>105</sup>

Inoltre, la Corte di Giustizia ha censurato la prassi attraverso cui l'Amministrazione finanziaria sanziona l'inadempimento contabile e dichiarativo del soggetto passivo per l'ipotesi di erronea applicazione delle disposizioni sull'inversione contabile escludendo anche il diritto alla detrazione, in quanto lesiva dei principi di effettività e proporzionalità.<sup>106</sup>

## **2.9 Reverse charge interno e Split payment, facce diverse della stessa medaglia**

In conclusione, per completezza, appare opportuno evidenziare le differenze essenziali tra *reverse charge* e *split payment*, entrambi strumenti utilizzati per contrastare l'evasione fiscale. Infatti, operazioni fraudolente vengono continuamente poste in essere. Il legislatore, come abbiamo già visto, cerca sempre più di intervenire per contrastare tali fenomeni.

La legge di Stabilità 2015, infatti, ha introdotto numerose disposizioni per contrastare l'evasione sia ampliando l'ambito di applicazione delle operazioni in *reverse charge* sia introducendo un nuovo strumento, lo *split payment*.<sup>107</sup>

L'art. 1, comma 629, lett. b), della legge n. 190/2014 ha inserito, nel D.p.r. n. 633/1972, l'art. 17-ter prevedendo che, relativamente alle

---

<sup>105</sup> Studio Cerbone e Associati, op. cit., [www.studiocerbone.com](http://www.studiocerbone.com)

<sup>106</sup> Corte di giustizia Sez. III, sent. n. 95/07 dell'8 maggio 2008.

<sup>107</sup> Legge di stabilità 2015, L. 190/2014.

cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da un fornitore nei confronti dello Stato e di Enti pubblici (PA e altri Enti e società), legittimati a versare l'imposta siano proprio questi ultimi.<sup>108</sup> Tale strumento nasce con il medesimo obiettivo del reverse charge, ossia evitare e limitare il verificarsi di fenomeni evasivi e di comportamenti fraudolenti.

Precisato che è dibattuto in dottrina chi concretamente possa considerarsi come soggetto pubblico, ai fini di tale definizione, dal canto suo, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che *"In caso di incertezza si è dell'avviso che per i fornitori sia sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti."*<sup>109</sup> Difatti, tale meccanismo permette al cedente o prestatore, che effettua un'operazione nei confronti di un Ente pubblico che non agisce in qualità di soggetto passivo, di emettere fattura e di annotare *"Iva da versare a cura del cessionario committente ai sensi dell'articolo 17-ter del D.p.r. n. 633/72"*. Il soggetto pubblico, poi, verserà l'imposta, addebitata in fattura dal cedente, direttamente all'Erario. In tal caso, però, si ha un trasferimento del debito di imposta dal cedente o prestatore al cessionario o committente ma, al contempo, non si verifica alcuna inversione contabile.

---

<sup>108</sup> Dpr 633/1972, art. 17-ter: *"i soggetti legittimati sono: lo Stato, gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo (decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267), e successive modificazioni; le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, gli istituti universitari, le aziende sanitarie locali, gli enti ospedalieri, gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza"*.

<sup>109</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15/2015, para 1.2.

Lo split payment consiste quindi, in sintesi, nello scindere il pagamento dell'Iva dal pagamento delle somme che sono dovute al fornitore che ha emesso la fattura, con conseguente obbligo, da parte degli Enti pubblici, di versare il tributo direttamente all'Erario, senza passare al soggetto passivo.<sup>110</sup>

Dunque, il discrimine sta proprio nell'addebito dell'imposta "senza incasso", appunto in modalità diversa. Si può, pertanto, affermare che con l'inversione contabile l'imposta non viene addebitata ed è contabilizzata nelle fatture attive e passive, mentre con lo split payment si ha una vera e propria scissione di pagamenti per cui l'imposta viene direttamente versata dall'Ente pubblico all'Erario.<sup>111</sup> Infine, si può pure affermare che, essendo l'Ente pubblico direttamente responsabile del versamento dell'imposta all'Erario, non può configurarsi alcun vincolo di solidarietà tra cedente e cessionario tipico, invece, dell'inversione contabile.

---

<sup>110</sup> SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello split payment*, in *Corriere tributario* n. 14 del 2015, p. 1041. ROSSETTI D.,A. e DE PIRRO R., *Split payment tra novità e chiarimenti di prassi*, in *L'Iva* n. 5 del 2018, p. 40.

<sup>111</sup> SPERA M., *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in *il Fisco* n. 10 del 2015, pp. 1-925.



## **CAPITOLO 3**

### **L'APPLICAZIONE DELLE DIRETTIVE UE IN MATERIA DI REVERSE CHARGE INTERNO NELL'ORDINAMENTO NAZIONALE**

*3.1 Cenni storici sull'ordinamento europeo - 3.2 Il recepimento delle direttive comunitarie nell'ordinamento nazionale - 3.3 Il rapporto tra fonti comunitarie e fonti interne - 3.4 L'inversione contabile nel contesto delle direttive comunitarie - 3.5 Le problematiche applicative della direttiva 2008/7/CE - 3.6 Le finalità delle direttive comunitarie in materia di reverse charge - 3.6.1 Le peculiarità del reverse charge interno alla luce delle direttive comunitarie.*

#### **3.1 Cenni storici sull'ordinamento europeo**

L'origine dell'attuale ordinamento dell'Unione Europea può rintracciarsi nel periodo del secondo dopo guerra, posto che questo grande conflitto bellico, socialmente, economicamente e umanamente distruttivo, ha creato taluni presupposti per una progressiva integrazione dei Paesi colpiti dalla guerra. Diversi esponenti degli attuali Stati membri hanno espresso, a suo tempo, il desiderio e la necessità di dare luogo nel Vecchio Continente ad un percorso di riforme per la realizzazione degli "Stati Uniti d'Europa". Una prima limitazione della sovranità a scapito dei Paesi aderenti, con conseguente beneficio degli interessi comunitari, può riscontrarsi nella Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (cd. CECA), costituita nel 1951 a Parigi con l'auspicio che una aggregazione sovranazionale,

inizialmente di carattere economico, comprendente una zona di libero scambio tra gli Stati membri, potesse essere punto di partenza per altre intese di carattere politico.<sup>1</sup>

Inoltre, ulteriore evento degno di nota sul percorso dell'integrazione europea è stato il Trattato di Roma del 1957, che ha previsto i principi ispiratori dell'Unione Europea, tra cui la costituzione di un mercato unico e un allineamento delle politiche economiche perseguite dai singoli Stati nazionali. In questo modo, si riuscì a tutelare la libera circolazione delle merci, dei servizi, dei capitali e delle persone, limitando parzialmente però la sovranità dei Paesi membri e aumentando il potere degli organi comunitari.

Anni dopo, nel 1992, è stato sottoscritto il Trattato di Maastricht, altresì denominato come Trattato dell'Unione Europea (TUE), che ha avuto una portata sicuramente innovativa, con l'accordo per la realizzazione di un'unione di carattere politico e monetario. Con questo Trattato, inoltre, è stato modificato il testo originario del Trattato di Roma, sostituendo le parole "Comunità economica europea" con quelle di "Comunità europea", al fine di infondere una diversa percezione di unità europea, caratterizzata non solo da aspetti economici, bensì anche da aspetti di natura monetaria e politica. Attraverso tale trattato vengono anche definite le norme relative alla moneta unica, alla Politica estera e di sicurezza e alla più stretta cooperazione in materia di Giustizia e Affari interni.<sup>2</sup>

Da un comune denominatore di carattere esclusivamente economico, si è giunti ad un ampliamento dei settori di competenza degli

---

<sup>1</sup> DANIELE L., *Diritto dell'Unione Europea*, Giuffrè, V edizione, Milano, 2014, pp. 9 ss.

<sup>2</sup> 1990-1999 *Un'Europa senza frontiere, La storia dell'Unione Europea*, [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

organismi comunitari. Emblematici sono lo sviluppo delle attività economiche nel rispetto dell'ambiente, il perseguimento di un'elevata occupazione e protezione sociale e la solidarietà tra gli Stati membri.

Successivamente, nel 2000, è stata proclamata a Nizza la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (a cui l'art. 6 TUE attribuisce lo stesso valore giuridico dei Trattati), che trae origine dalle conclusioni del Consiglio Europeo di Colonia del 1999, nel quale è stato riconosciuto che la *“tutela dei diritti fondamentali costituisce un principio fondatore dell'Unione Europea ed il presupposto indispensabile della sua legittimità”* e al contempo la necessità di *“elaborare una Carta di tali diritti al fine di sancirne in modo visibile l'importanza capitale e la portata per i cittadini dell'Unione”*. La Carta di Nizza non aveva, in origine, valore vincolante, in quanto il Consiglio europeo di Nizza ha rinviato ad un momento successivo la decisione sull'eventualità e sulle modalità di inserimento della Carta nei Trattati.

Tale fonte risulta, inoltre, priva di una portata innovativa, poiché non ha introdotto diritti nuovi, ma si è limitata a catalogare in un unico testo, una serie di diritti già affermati nei Trattati, negli altri atti dell'Unione e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.<sup>3</sup> I redattori della Carta hanno raggruppato i diritti intorno a determinati valori fondamentali: (i) dignità e libertà; (ii) uguaglianza e solidarietà; (iii) cittadinanza e giustizia. A seguito dell'approvazione nel 2001 da parte del Consiglio europeo della *“dichiarazione di Laecken sul futuro dell'Europa”*, è stato poi predisposto un progetto di costituzione europea che, però, non ha avuto seguito a causa degli esiti referendari negativi in Francia e Olanda.

---

<sup>3</sup> FERRARI G.F. e MONTANARI L., *I diritti nel progetto di Costituzione europea*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 4, 2003, pp. 1713 ss.



Nel 2007, in assenza di una Costituzione Europea, è stato approvato il “Trattato di Lisbona” con lo scopo di ridefinire il sistema delle fonti normative, ampliare le competenze degli organi dell'UE, inserire regole e principi relativamente ai diritti fondamentali dell'uomo e consacrare l'unicità dell'Unione Europea. In particolare, con il Trattato di Lisbona sono stati modificati il TUE e il Trattato costitutivo della CEE, conosciuto oggi come Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

In conclusione, può affermarsi che l'aggregazione comunitaria, in un primo momento esclusivamente economica, ha permesso il raggiungimento, in un momento successivo, di un'aggregazione comunitaria a livello politico e sociale. I Trattati istitutivi delle Comunità Europee, nelle loro versioni originarie, erano infatti privi di disposizioni destinate a tutelare i diritti fondamentali della persona ed esclusivamente finalizzate a garantire la parità concorrenziale tra gli operatori economici all'interno del mercato comune.

### **3.2 Il recepimento delle direttive comunitarie nell'ordinamento nazionale**

Come sopra detto, nel 1957 venne firmato il Trattato di Roma il quale prevedeva alcuni obiettivi che gli Stati membri si dovevano impegnare a raggiungere, tra cui l'eliminazione delle barriere doganali, la libera circolazione di merci, persone e capitali e una tariffa doganale comune. Tuttavia, il rapporto tra la riserva di legge nazionale e le fonti comunitarie è stato oggetto di una vivace dialettica.

Difatti, da un lato, l'art. 10 Cost. stabilisce che *”l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale*

*generalmente riconosciute”, e dunque giustifica sia il rapporto tra le fonti sia l’entrata delle fonti comunitarie nell’ordinamento nazionale, dall’altro, l’art. 11 Cost. “consente, in condizioni di parità con gli altri stati alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia tra le Nazioni”, e quindi giustifica concretamente le autolimitazioni della sovranità statale necessarie a realizzare l’Unione. Quest’ultima norma, anche per la sua genericità, giustifica le forti limitazioni introdotte dai trattati comunitari.<sup>4</sup> Dunque, le fonti comunitarie entrano nel nostro ordinamento con una generica, ma solida, copertura costituzionale, che tuttavia non è riuscita a determinare il rango che tali norme assumono nell’ambito del diritto interno e, invero, i legislatori nazionali e i giudici devono conformarsi ai principi del Trattato UE, in virtù di realizzare “l’armonizzazione del mercato interno dell’UE”.*

In realtà, i problemi relativi alla limitazione della sovranità fiscale nazionale e al rispetto della competenza riservata all’ordinamento nazionale non risultano superati, in quanto non esiste una chiara ripartizione delle competenze tra Stato e Unione. Infatti, gli Stati dovrebbero essere competenti in materia di fiscalità diretta, ma tale previsione è concretamente contraddittoria rispetto all’attuale consolidamento del sistema economico monetario, della definizione delle regole di concorrenza e della politica commerciale comune che, ai sensi dell’art. 3 del TFUE, sono invece materie appartenenti alla competenza esclusiva dell’Unione Europea. Del pari, alla luce dell’art. 4 del TFUE, può rilevarsi una contraddizione nelle competenze concorrenti, tra Unione e Stati membri, relativamente al mercato

---

<sup>4</sup> Corte cost. 14/1964, para. 6: “L’art. 11 viene qui in considerazione per la parte nella quale si enuncia che l’Italia consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni e promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo”.

interno e alla coesione economica. Pertanto, risulta necessaria una ripartizione esatta delle competenze in materia fiscale attraverso il principio di sussidiarietà, con lo scopo di limitare l'eccessiva e incontrollata intromissione delle norme e dei principi comunitari nella legislazione fiscale nazionale.<sup>5</sup>

In ogni caso, lo scopo principale dell'Unione Europea può individuarsi nella realizzazione di un mercato unico caratterizzato dal gioco della libera concorrenza. L'Unione infatti tende a porre in essere atti al fine di impedire che gli Stati membri possano produrre distorsioni, impedimenti e manipolazioni nel mercato e quindi possano falsare la libera concorrenza. Ne discende che gli organi dell'Unione Europea intervengono, attraverso gli strumenti che hanno a disposizione, con norme di diritto tributario proprio allo scopo pratico di contrastare le distorsioni che i sistemi tributari degli Stati membri hanno nel mercato.

In tale contesto, è bene evidenziare che i sistemi tributari nazionali si propongono generalmente di ridistribuire la ricchezza tra i membri del Paese in virtù di una logica di capacità contributiva, mentre il sistema europeo, in una accezione negativa, si propone di attenuare ed eliminare fenomeni distorsivi della concorrenza leale nel mercato al fine ultimo di realizzare un mercato unico europeo.

Nel sistema delle fonti del diritto comunitario, e più specificatamente del diritto tributario europeo, differiamo tra il diritto primario e il diritto derivato:

(i) fonti primarie, che comprendono i trattati e i principi fondamentali dell'UE e degli Stati membri;

---

<sup>5</sup> AMATUCCI F., *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, p. 2 [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it)

(ii) fonti secondarie, che annoverano gli atti emessi dagli organi dell'UE ai sensi dell'art. 288 TFUE: *“Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri”*.

In particolare, i Trattati istitutivi dell'Unione Europea e tutte le modifiche a loro riferite si rapportano al nostro ordinamento come ogni altra norma internazionale pattizia. Di conseguenza, per la loro entrata in vigore, è espressamente richiesto il rispetto della procedura costituzionale prescritta da ciascuno Stato membro e, in particolare per l'Italia, la legge di autorizzazione alla ratifica e l'ordine di esecuzione.

Invece, a differenza delle fonti primarie, le fonti secondarie o derivate non richiedono una procedura di adattamento ma, eventualmente, solo l'adozione di provvedimenti nazionali, a livello normativo o amministrativo, richiesti dagli stessi atti comunitari ai fini della loro attuazione.<sup>6</sup>

Non essendo, per come sopra specificato, trasferita la competenza in materia fiscale all'UE, la fonte regolamentare, completamente vincolante e direttamente applicabile in ogni Stato membro, in materia tributaria limiterebbe eccessivamente la sovranità fiscale nazionale e, pertanto, viene utilizzata solo in casi particolari.<sup>7</sup>

Poi, gli articoli 113 e 114 del TFUE prevedono l'armonizzazione in materia di imposte indirette e dirette da parte degli Stati membri *“nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per*

---

<sup>6</sup> CARPENTIERI L., *Fonti del diritto tributario*, 2014.

<sup>7</sup> Regolamento 1789/2003 emanato con lo scopo di rafforzare la cooperazione amministrativa in materia di Iva e modificato dal regolamento n. 143/2008. Fornisce un quadro giuridico più semplice ed efficace per combattere le frodi e adattare la cooperazione amministrativa alle sfide del mercato interno.

*assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza” e specificatamente “il potere di emanare disposizioni volte e al ravvicinamento delle legislazioni nazionali che abbiano un’incidenza diretta sull’ instaurazione e funzionamento Mercato interno”.*

In ambito tributario, dunque, lo strumento più utilizzato dagli organi dell’Unione Europea è la direttiva. Ai sensi dell’art. 288 del TFUE, la direttiva rappresenta il mezzo attraverso cui l’Unione può legiferare in determinate materie rendendo vincolante il fine ultimo da raggiungere, ma lasciando libertà agli Stati membri nel “modo” e nel “come”. Ne consegue che tale fonte normativa obbliga solo al raggiungimento del risultato normativo previsto da quest'ultima, senza alcun vincolo in ordine alle modalità e ai mezzi all'uopo necessari. In altri termini, gli organi nazionali dei singoli Stati hanno competenza relativamente a forme, mezzi e metodi per attuare le direttive dell'Unione. A questo punto, la direttiva comunitaria può definirsi come un atto ad effetto obbligatorio, per gli Stati membri, avente ad oggetto gli obiettivi da raggiungere in un determinato arco di tempo. Conseguentemente, i legislatori nazionali dispongono di un certo margine discrezionale per stabilire i criteri con cui recepire le direttive comunitarie.

Per converso, le direttive comunitarie precise, chiare e incondizionate sono, per definizione, *self-executing* e, quindi, direttamente applicabili negli Stati membri, anche senza la previsione esplicita di una norma nazionale attuativa; evitano il rischio che i legislatori nazionali non diano loro attuazione. In tale circostanza, scaduto il termine stabilito dalla direttiva stessa per la sua attuazione, quest'ultima produce effetti diretti nello Stato membro inadempiente. In definitiva, appare di tutta evidenza che la direttiva rappresenta lo strumento adeguato a

realizzare il processo di “armonizzazione degli ordinamenti nazionali”.

### **3.3 Il rapporto tra fonti comunitarie e fonti interne**

I rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale e l'efficacia stessa delle norme dell'Unione all'interno del territorio nazionale sono stati oggetto di disputa da parte della nostra giurisprudenza costituzionale che, sul punto, ha assunto posizioni contraddittorie, fino al raggiungimento oggi della tesi del “primato della norma comunitaria rispetto alla norma nazionale”. Tale primato, però, non è sancito dai Trattati comunitari, bensì rappresenta l'approdo di una disputa giurisprudenziale tra la nostra Corte costituzionale e la Corte di Giustizia dell'Unione (CGUE).

Nello specifico, il tema del contendere riguardava il rapporto concreto tra le fonti comunitarie e le fonti interne e, quindi, il rapporto tra gli ordinamenti e le implicazioni che la soluzione prescelta comportava.

Da un lato, la CGUE ha sempre sostenuto che il diritto comunitario è un ordinamento giuridico *sui generis* nel quale gli Stati membri hanno rinunciato a parte della loro sovranità e che, in virtù di un principio gerarchico<sup>8</sup>, la norma comunitaria prevale sulla norma interna.

Dall'altro lato, la Corte costituzionale italiana ha inizialmente negato la supremazia del diritto comunitario per il fatto che le fonti comunitarie acquistano efficacia giuridica mediante la legge di adattamento e, dunque, assumono lo stesso rango della fonte nazionale di recepimento e, per l'effetto, di legge ordinaria. Quindi, eventuali rapporti con le fonti nazionali dovevano essere risolti secondo il

---

<sup>8</sup> Corte di giustizia della Comunità Europea, sent Van Gend en Loos, causa 26/1962.

criterio cronologico, attraverso cui il diritto comunitario previgente poteva essere abrogato da una legge interna posteriore.<sup>9</sup>

In un momento successivo, la Corte costituzionale, attraverso una attenta rilettura dell'art. 11 della Costituzione, ha stabilito che eventuali conflitti dovessero essere risolti, secondo il criterio gerarchico, in favore della norma comunitaria. Tale orientamento giurisprudenziale non comportava però ancora la supremazia immediata del diritto comunitario: in tale ipotesi, si sarebbe dovuta sollevare la questione incidentale di costituzionalità della norma interna davanti alla Corte costituzionale, la quale avrebbe eventualmente dichiarato l'illegittimità del diritto interno contrario al diritto comunitario, per violazione del diritto UE.<sup>10</sup>

Dal canto suo, sulla scia del principio della sentenza Van Gend en Loos, la Corte di Giustizia affermò definitivamente nel 1977, la supremazia del diritto UE sul diritto nazionale, dichiarando che

*“In forza del principio della preminenza del diritto comunitario, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni, qualora siano direttamente applicabili, hanno l'effetto, nei loro rapporti col diritto interno degli Stati membri, non solo di rendere «ipso jure» inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale preesistente, ma anche — in quanto dette disposizioni e detti atti fanno parte integrante, con rango superiore rispetto alle norme interne, dell'ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli Stati membri — di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali, nella misura in cui questi fossero incompatibili con norme*

---

<sup>9</sup> Corte Costituzionale, sent Costa, causa 14/1964.

<sup>10</sup> Corte Costituzionale, sent 232/1975.

*comunitarie*".<sup>11</sup>

Successivamente, la Corte costituzionale si pronunciò nel 1984 per la prevalenza immediata del diritto comunitario, muovendo dall'idea che il rapporto tra gli ordinamenti dovesse considerare il criterio della competenza e confermando la teoria dualistica secondo cui l'ordinamento nazionale e l'ordinamento comunitario sono due sistemi distinti ma coordinati. Di conseguenza, in caso di contrasto tra fonte comunitaria e fonte nazionale, il giudice interno non deve dichiarare l'illegittimità o l'abrogazione della norma interna, bensì deve "disapplicare" la norma nazionale in contrasto con quella comunitaria.<sup>12</sup>

Tuttavia, in successive pronunce, la Corte costituzionale si è riservata uno spazio di sindacabilità sul diritto comunitario, tenuto conto che l'ordinamento comunitario può incidere sulle norme interne di rango costituzionale, ma a condizione di rispettare sempre e comunque i "principi supremi dell'ordinamento costituzionale e i diritti fondamentali della persona umana".<sup>13</sup> In altre parole, il diritto UE prevale sul diritto interno contrario, "*salvo il caso in cui principi inderogabili della Costituzione vengano ad essere contrastati da una norma UE*".<sup>14</sup> La ragione del dualismo tra ordinamento interno e ordinamento comunitario può rintracciarsi nell'intangibilità dei principi supremi dell'ordinamento costituzionale italiano, come il principio democratico e i diritti inalienabili garantiti dalla Costituzione (i cd. controlimiti).<sup>15</sup> Tali principi integrano il diritto costituzionale materiale che costituisce, a tutt'oggi, il potenziale ambito di

---

<sup>11</sup> Corte di Giustizia, sent Simmenthal, causa 106/1977.

<sup>12</sup> Corte Costituzionale, sent Granital 170/1984.

<sup>13</sup> Corte cost. sent 183/1973.

<sup>14</sup> AMATUCCI F., op. cit.

<sup>15</sup> Corte costituzionale, sent 238/2014.



conflittualità con il diritto comunitario.<sup>16</sup> Infatti, nel tempo, dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale pare emergere che

(i) *“I principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e i diritti inalienabili della persona costituiscono un «limite all'ingresso [...] delle norme internazionali generalmente riconosciute alle quali l'ordinamento giuridico italiano si conforma secondo l'art. 10, primo comma della Costituzione»<sup>17</sup>;*

(ii) tali principi *“ operino quali “controlimiti” all'ingresso delle norme dell'Unione europea<sup>18</sup>, oltre che come limiti all'ingresso delle norme di esecuzione dei Patti Lateranensi e del Concordato<sup>19</sup>;*

(iii) *Essi rappresentano, in altri termini, gli elementi identificativi ed irrinunciabili dell'ordinamento costituzionale, per ciò stesso sottratti anche alla revisione costituzionale<sup>20</sup>”<sup>21</sup>.*

Come già detto, le previsioni tributarie dell'Unione entrano per lo più nel nostro ordinamento attraverso lo strumento della direttiva che impone agli Stati membri l'adozione degli atti interni necessari alla sua specifica attuazione, nel rispetto dei contenuti della direttiva stessa e allo scopo ultimo di realizzare l'armonizzazione del mercato interno comunitario.

Ciò posto, il reverse charge, sistema alternativo introdotto mediante direttive comunitarie al fine di evitare fenomeni di frode per le operazioni Iva a rischio, ha avuto efficacia nell'ordinamento nazionale attraverso atti di recepimento interni.

---

<sup>16</sup> CARPENTIERI L., op. cit.

<sup>17</sup> Corte costituzionale sentenze n. 48/1979 e n. 73/2001.

<sup>18</sup> Corte costituzionale sentenze n. 183/1973, n.170/1984, n. 232/1989, n. 168/1991, n. 284/2007.

<sup>19</sup> Corte costituzionale sentenze n. 18 del 1982, n. 32, n. 31 e n. 30 del 1971.

<sup>20</sup> Corte costituzionale sentenza n. 1146/1988.

<sup>21</sup> Corte costituzionale, sent 238/2014.

Oggi esiste un vero e proprio diritto fiscale comunitario di formazione strettamente giurisprudenziale, dotato di propria effettività e rintracciabile nei principi enunciati dalla Corte di Giustizia. Tale diritto regola i comportamenti degli Stati membri. Si può, altresì, sostenere che

- la giurisprudenza della Corte di Giustizia riconosce pacificamente il diritto del soggetto amministrato di invocare la direttiva, se chiara, precisa e incondizionata, e di far valere, anche mediante l'azione giudiziaria comunitaria, i principi ivi contenuti<sup>22</sup>;

- le sentenze della Corte di Giustizia, da un lato, hanno efficacia *inter partes*, ma dall'altro, in concreto, hanno valore vincolante di precedente per lo Stato membro soccombente e incidono nel tessuto normativo nazionale, determinando, in caso di incompatibilità con la norma interna, "la disapplicazione" di quest'ultima in favore della sentenza della stessa Corte.<sup>23</sup>

In conclusione, alla luce di quanto sopra esposto, si desume che il giudice comunitario svolge funzioni fondamentali all'interno dell'ordinamento europeo, garantendo sia l'applicazione uniforme della normativa Ue sia l'integrazione del diritto.

---

<sup>22</sup> Corte di Giustizia: sentenza 5 febbraio 1963, C-26/62, N.V. Algemene Transport; sentenza 4 dicembre 1974, C-41/74, Yvonne van Duyn; sentenza 19 gennaio 1982, C-8/81, Becker; sentenza 26 febbraio 1986, C-152/84, M.H. Marshall; sentenza 29 maggio 1997, C-389/95, Siegfried Klattner.

<sup>23</sup> Corte di Cassazione, sent 355/2010: "il giudice statale, nell'applicare il diritto nazionale deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e delle finalità della direttiva, onde garantire la piena effettività della direttiva stessa e conseguire il risultato perseguito da quest'ultima".

### 3.4 L' inversione contabile nel contesto delle direttive comunitarie

Un primo passo verso l'armonizzazione in ambito tributario è stato posto in essere mediante la direttiva 77/388/CEE, che prevedeva che gli Stati membri avessero, nelle ipotesi in cui l'operazione fosse stata effettuata da un soggetto passivo residente all'estero, la possibilità di individuare il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, facendo riferimento al rappresentante fiscale ovvero al destinatario dell'operazione.<sup>24</sup> Pertanto, tale direttiva, recepita con il D.p.r. 793/1981 che ha modificato l'art. 17 del D.p.r. 633/1972, ha introdotto una semplificazione concreta nell'adempimento degli obblighi fiscali relativamente alle operazioni intracomunitarie.<sup>25</sup>

Successivamente, la legge 7/2000 ha introdotto nel nostro ordinamento il meccanismo del *reverse charge* per determinate ipotesi di operazioni interne, in attuazione della direttiva comunitaria 98/80/CE. Quest'ultima ha previsto specificatamente l'applicazione di tale regime Iva, di carattere eccezionale, per le operazioni aventi ad oggetto l'oro.<sup>26</sup> In particolare, la legge in questione, modificando il D.p.r. n. 633/1972 con l'introduzione del comma 5 dell'art. 17, ha

---

<sup>24</sup> Direttiva 77/388/CEE, art. 21 a): “Quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero gli Stati membri possono adottare disposizioni secondo cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. A tale scopo possono in particolare essere designati un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione imponibile. Gli Stati membri possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta”.

<sup>25</sup> DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA*, in *Corriere tributario*, n. 7 del 2010, p. 505.

<sup>26</sup> Direttiva UE 98/80/Ce del 12 ottobre 1998, art. 1 F: “In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), quale modificato dall'articolo 28-octies, in caso di fornitura di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, o di fornitura di oro da investimento per cui è stata esercitata un'opzione di cui alla sezione C del presente articolo, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta secondo le modalità e le condizioni da essi stabilite. Quando si avvalgono di tale facoltà, gli Stati membri adottano i provvedimenti necessari affinché la persona designata quale debitore dell'imposta adempia gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 22”.

sancito l'applicazione del metodo dell'inversione contabile alle cessioni di oro industriale e, in caso di opzione per tale regime imponibile, alle operazioni di oro da investimento effettuate da soggetti che producono questo metallo prezioso.

Con la succitata direttiva del 1998 si è cercato di prevenire, nell'ambito delle operazioni nazionali, comportamenti fraudolenti che, in concreto, comportano il mancato materiale versamento dell'Iva da parte dell'acquirente.

Negli anni successivi l'ambito di applicazione del meccanismo in questione è stato esteso ad ulteriori specifici settori con lo scopo di contrastare i fenomeni evasivi, evitando però generalizzazioni applicative per non penalizzare la generalità delle imprese, con il conseguente aggravamento degli oneri fiscali e amministrativi. La direttiva 2006/69/CE ha concesso agli Stati membri la facoltà di applicare il regime di inversione contabile rispetto alle regole ordinarie del regime Iva, introducendo nuove modalità di individuazione del debitore d'imposta per determinate operazioni.<sup>27</sup>

Poi, la Commissione UE ha cercato di elaborare un progetto pilota per estendere in modo generalizzato l'applicazione del meccanismo *di reverse charge* a fini antievasivi, affermando che: *“Un sistema di inversione contabile generale sarebbe chiaramente un concetto nuovo che potrebbe avere conseguenze sia positive che negative. Indipendentemente dal giudizio finale sul sistema, il concetto di inversione contabile facoltativa pone tuttavia un problema serio, in quanto l'inversione contabile sarebbe un sistema fondamentalmente diverso rispetto al sistema attualmente in vigore. Renderebbe necessaria la definizione di un secondo sistema a livello UE e avrebbe, pertanto, conseguenze negative sul funzionamento*

---

<sup>27</sup> THIONE M., *Finanziaria 2007 e lotta all'evasione: al via le nuove regole per le fatture nell'edilizia*, in il Fisco n. 3 del 2007, p 1-327.

*del mercato interno, oltre a comprometterebbe l'armonizzazione del sistema IVA e le sue possibilità di sviluppo futuro. Inoltre, il carattere facoltativo del sistema di inversione contabile generale viene considerato un fattore di costo per le imprese e uno dei principali fattori di rischio di nuove forme di frode nell'UE. Pertanto, secondo la Commissione, il sistema di inversione contabile generale dovrebbe essere introdotto su base obbligatoria in tutta l'UE o abbandonato.*"<sup>28</sup> Tale progetto, all'evidenza, ha l'obiettivo di definire un piano d'azione a breve termine e un calendario di attuazione delle azioni ivi previste, avviando una riflessione di lungo termine con particolare riferimento ai rapporti fra soggetti passivi e amministrazioni fiscali<sup>29</sup>. Invece, visti i mancati accordi al riguardo in sede di Consiglio Ecofin, a livello europeo si è deciso di ricercare nuove forme di lotta alle frodi Iva, abbandonando definitivamente l'idea di una estensione generalizzata del regime di inversione contabile.

In effetti, l'idea, ormai superata, di una estensione generalizzata del meccanismo derogatorio in discorso non risulta particolarmente efficace nel contrastare il fenomeno evasivo, in quanto, in ipotesi, causerebbe in ambito nazionale solo uno slittamento delle frodi da un soggetto x cedente a un soggetto y cessionario e, per converso, nell'ordinamento comunitario uno spostamento delle frodi dal Paese di origine al Paese di destinazione con l'acquisto del bene senza il pagamento di alcuna imposta. Peraltro,

---

<sup>28</sup> Commissione Ue, COM (2008) 109 definitivo, Bruxelles 22 agosto 2008.

<sup>29</sup> Commissione Ue, COM (2008) 807 definitivo, Bruxelles 1 dicembre 2008: *“Le relazioni già presentate dalla Commissione sullo stato di avanzamento delle discussioni nell'ambito del gruppo di esperti sulla strategia di lotta contro la frode fiscale (ATFS) hanno fornito un quadro completo delle varie misure analizzate. Si sono seguiti i seguenti principi:*

- l'esigenza per le amministrazioni fiscali di disporre di informazioni rapide e accurate;*
- l'ottimizzazione dell'impiego di tali informazioni da parte delle amministrazioni fiscali;*
- il potenziamento delle possibilità di agire contro gli autori di frodi;*
- il rispetto delle esigenze e delle aspettative delle imprese legittime, a cui, in particolare, non devono essere imposti oneri amministrativi eccessivi con costi di adempimento supplementari e deve essere garantita la certezza del diritto”.*

sempre in ipotesi, si incrementerebbe ancora di più il fenomeno delle frodi carosello e l'Iva diverrebbe una imposta sui consumi senza valore aggiunto, completamente snaturata. Stando così le cose, può ritenersi che l'inversione contabile è un meccanismo utile al contrasto di fenomeni fraudolenti, ma solo se circoscritto a settori specifici e con tempi limitati.

Con la direttiva 112/2006/Ce il meccanismo in questione, cosiddetto “*reverse charge*”, si pone l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale e comportamenti fraudolenti in materia Iva e, al contempo, di semplificare la riscossione della predetta imposta. In particolare, ai sensi degli articoli 198, 199, 199-bis, 199-ter e 395, i Paesi membri dell'UE possono procedere all'introduzione del regime del *reverse charge* nei propri ordinamenti, secondo diverse procedure, come qui appresso analizzeremo.

(i) L'art. 198 della direttiva 112/2006<sup>30</sup> stabilisce che, se la cessione riguarda oro da investimento, gli Stati membri possono designare come debitore d'imposta l'acquirente, applicando quindi il regime di inversione contabile.

(ii) L'art. 199 della direttiva Iva<sup>31</sup>, limitatamente ai settori tassativamente elencati al comma 1, riconosce a ciascuno Stato

---

<sup>30</sup> Direttiva 112/2006, art. 198, comma 1 e 2: “1. Se operazioni specifiche concernenti l'oro da investimento tra un soggetto passivo operante su un mercato dell'oro regolamentato e un altro soggetto passivo non operante su tale mercato sono assoggettate all'imposta in virtù dell'articolo 352, gli Stati membri designano l'acquirente come debitore dell'imposta. Se l'acquirente non operante su un mercato dell'oro regolamentato è un soggetto passivo tenuto all'identificazione ai fini IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta unicamente per le operazioni di cui all'articolo 352, il venditore adempie agli obblighi fiscali in nome dell'acquirente conformemente alle disposizioni di detto Stato membro.

2. Quando una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi o una cessione di oro da investimento quale definito all'articolo 344, paragrafo 1, è effettuata da un soggetto passivo che ha esercitato una delle opzioni di cui agli articoli 348, 349 e 350, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta.”

<sup>31</sup> Direttiva 112/2006, art. 199, comma 1: “Gli Stati membri possono stabilire che il

membro la facoltà di adottare il regime di inversione contabile, mediante un meccanismo estremamente semplificato. In concreto, gli Stati membri possono applicare il regime del *reverse charge* senza che sia necessaria un'autorizzazione preventiva europea, ma limitandosi a porre in essere una comunicazione nei confronti del Comitato Iva di cui all'art. 398 della direttiva succitata. Inoltre, l'impegno in sede europea di contrastare i fenomeni evasivi risulta confermato alla luce dei considerando 2 e 4 della direttiva 2013/43/UE, la quale prevede che *“data la gravità delle frodi in materia di IVA, gli Stati membri dovrebbero essere autorizzati ad applicare, a titolo temporaneo, un meccanismo in base al quale l'obbligo di versare l'IVA, con riguardo a talune categorie di beni e servizi, è trasferito al soggetto passivo destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile, compreso il caso in cui tali categorie non siano elencate all'articolo 199 della direttiva 2006/112/CE né oggetto di deroghe specifiche concesse agli Stati membri.”*

---

*debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:*

- a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;*
- b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a);*
- c) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'articolo 137;*
- d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI;*
- e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;*
- f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;*
- g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.”*

(iii) La suddetta direttiva 2013/43/C al considerando 5 specifica, altresì, che, contrariamente a un meccanismo di applicazione generale, l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile a beni e servizi che solo recentemente risultano esposti alle frodi non influisce negativamente sui principi fondamentali del sistema Iva. Del resto, tale direttiva ha determinato modifiche rilevanti in capo alla direttiva 112/2006/Ce, la quale è stata integrata con l'art. 199-bis<sup>32</sup>, con la previsione della estensione della disciplina del *reverse charge* a ipotesi diverse e tassative contemplate in tale articolo. Successivamente, attraverso la direttiva 1695/2018, è stato ulteriormente aggiornata la suddetta norma con la seguente modifica: *“Fino al 30 giugno 2022 gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il*

---

<sup>32</sup> Direttiva 112/2006, art. 199-bis, comma 1, come modificato dalla direttiva 43/2003/Ue *“Fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possono stabilire che il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni...”* e successivamente dalla direttiva 1695/2018: *“Fino al 30 giugno 2022 gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:*

- a) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definiti all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità, trasferibili a norma dell'articolo 12 di tale direttiva;*
- b) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva;*
- c) cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;*
- d) cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;*
- e) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2;*
- f) cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica;*
- g) prestazioni di servizi di telecomunicazione ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2;*
- h) cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop;*
- i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;*
- j) cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi, quando non sono altrimenti contemplati dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), dai regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione a norma degli articoli da 311 a 343 o dal regime speciale per l'oro da investimento a norma degli articoli da 344 a 356.”*



*soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni*". In tale ipotesi è però prevista una procedura maggiormente complessa e si stabilisce espressamente che la misura eventualmente introdotta ha, in ogni caso, una durata limitata nel tempo. Per tale via, si concede agli Stati membri il potere di individuare altre ipotesi di deroga al regime ordinario, sempre con lo scopo di evitare frodi dell'Iva. Tra le operazioni menzionate dalla norma in esame troviamo le prestazioni di servizi di telecomunicazioni, i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra, le cessioni di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato, le cessioni di gioco, tablet e laptop, le cessioni di metalli grezzi e semilavorati.

(iv) L'art. 395 della direttiva 112/2006/Ce prevede che *"il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali"*<sup>33</sup> e che *"è opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati membri possano adottare o mantenere misure speciali che derogano alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune forme di evasione o elusione fiscale"*. In realtà, la procedura prevista all'art. 395 della direttiva Iva non garantisce risposte rapide relativamente alle richieste di misure urgenti da parte degli Stati Membri. In particolar modo, relativamente alle categorie di beni e servizi che non rientrano nell'ambito di applicazione degli articoli 199 e 199 bis, si concedono agli Stati membri mezzi sufficienti per reagire alla frode improvvisa e massiccia.

---

<sup>33</sup> Direttiva 112/2006/Ce, art. 395.

(v) L'articolo 199-ter della Direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla Direttiva 2013/42/UE, in tale quadro normativo, ha previsto un sistema differente e alternativo, che andasse ad evitare fenomeni fraudolenti, mediante risposte rapide. Trattasi del Quick Reaction Mechanism (QRM) che concede allo Stato richiedente uno strumento di lotta immediato per attivare la richiesta di deroga alla procedura ordinaria. Pertanto, con l'introduzione del meccanismo di cui l'art. 199-ter<sup>34</sup>, da parte del Consiglio UE, si consente agli Stati membri di

---

<sup>34</sup> Direttiva 112/2006, art. 199-ter, come modificato dalla direttiva 1695/2018/UE: “1. Uno Stato membro, in casi di imperativa urgenza e conformemente ai paragrafi 2 e 3, può designare il destinatario quale debitore dell'IVA su determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi in deroga all'articolo 193, come misura speciale del meccanismo di reazione rapida (Quick Reaction Mechanism – «QRM») per combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili. La misura speciale del QRM è subordinata ad adeguate misure di controllo da parte dello Stato membro per quanto riguarda i soggetti passivi che effettuano le cessioni di beni o le prestazioni di servizi cui si applica tale misura e ha una durata non superiore a nove mesi.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre una misura speciale del QRM conformemente al paragrafo 1 invia una notifica alla Commissione utilizzando il modulo standard istituito conformemente al paragrafo 4 e la invia contemporaneamente agli altri Stati membri. Lo Stato membro fornisce alla Commissione le informazioni indicanti il settore interessato, il tipo e le caratteristiche della frode, l'esistenza di imperativi motivi di urgenza, il carattere improvviso e massiccio della frode e le sue conseguenze in termini di perdite finanziarie gravi e irreparabili. Se la Commissione ritiene di non essere in possesso di tutte le informazioni necessarie, contatta lo Stato membro interessato entro due settimane dal ricevimento della notifica e precisa di quali informazioni supplementari abbia bisogno. Le informazioni supplementari fornite dallo Stato membro interessato alla Commissione sono inviate contemporaneamente agli altri Stati membri. Se le informazioni supplementari fornite non sono sufficienti, la Commissione ne informa lo Stato membro interessato entro una settimana. Lo Stato membro che desidera introdurre una misura speciale del QRM prevista al paragrafo 1 del presente articolo ne fa anche contestualmente domanda alla Commissione conformemente alla procedura stabilita all'articolo 395, paragrafi 2 e 3. Nei casi di imperativa urgenza previsti al paragrafo 1 del presente articolo, la procedura di cui all'articolo 395, paragrafi 2 e 3, è completata entro sei mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione.

3. Non appena la Commissione dispone di tutte le informazioni che ritiene necessarie per valutare la notifica di cui al paragrafo 2, primo comma, ne dà comunicazione agli Stati membri. Se ha obiezioni nei confronti della misura speciale del QRM, redige un parere negativo entro un mese da tale notifica e ne informa lo Stato membro interessato e il comitato IVA. Qualora la Commissione non abbia obiezioni, ne dà conferma per iscritto allo Stato membro interessato e al comitato IVA entro lo stesso termine. Lo Stato membro può adottare la misura speciale del

applicare il *reverse charge* per una durata non superiore a nove mesi in casi di particolare urgenza. Sul punto giova precisare che, in virtù della direttiva 1695/2018/Ue, lo Stato membro è tenuto ad inviare una notifica alla Commissione e agli altri Stati membri ed è contestualmente tenuto a fare domanda alla Commissione, conformemente alla procedura stabilita all'articolo 395. In definitiva, condizioni essenziali per l'adozione del QRM sono: (i) l'indicazione dell'ambito di applicazione del *reverse charge*; (ii) l'indicazione del tipo e delle caratteristiche della frode; (iii) l'esistenza di imperativi motivi di urgenza. Invero, la frode deve qualificarsi come "improvvisa e massiccia" e le sue conseguenze, in termini di perdite finanziarie, "gravi e irreparabili".<sup>35</sup> In conclusione, *"Uno Stato membro, in casi di imperativa urgenza e conformemente ai paragrafi 2 e 3, può designare il destinatario quale debitore dell'IVA su determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi in deroga all'articolo 193, come misura speciale del meccanismo di reazione rapida (Quick Reaction Mechanism – «QRM») per combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili."*<sup>36</sup>

### 3.5 Le problematiche applicative della direttiva 2008/7/CE

Inoltre, la direttiva 2008/7/CE modifica il luogo delle prestazioni di servizi disciplinando al considerando 4 che *"per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, la regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi dovrebbe essere basata sul luogo in cui è*

---

*QRM a decorrere dalla data di ricevimento di tale conferma. Nel valutare la notifica la Commissione tiene conto delle osservazioni che le siano state inviate per iscritto dagli altri Stati membri..."*

<sup>35</sup> COALOA F.T. e ROSSI B., *Nuovi strumenti di contrasto alle frodi Iva: QRM e reverse charge allargato*, in il Fisco n. 32, 2013, pp. 2-5027.

<sup>36</sup> Direttiva 2006/112/CE, art. 199-ter, modificato dalla direttiva 2018/1695/Ue.

*stabilito il destinatario e non su quello in cui è stabilito il prestatore.”*  
In aggiunta, al considerando 8 stabilisce che *“per semplificare gli obblighi delle imprese che operano in Stati membri in cui non sono stabilite, dovrebbe essere istituito un regime che consenta loro di avere un unico punto di contatto elettronico per gli adempimenti relativi all’iscrizione e alla dichiarazione IVA. Finché tale regime non sarà istituito ci si dovrebbe avvalere del regime introdotto per facilitare l’adempimento degli obblighi fiscali da parte dei soggetti passivi non stabiliti nella Comunità.”*

Le disposizioni della presente direttiva sono state recepite da parte del legislatore nazionale con il D.Lgs. 18/2010. L’Agenzia delle Entrate, riconoscendo le problematiche di applicazione delle novità nel periodo transitorio, causate dall’attuazione tardiva delle Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE, in materia di rimborso Iva, e della direttiva 2008/117/CE, riguardante il sistema comune Iva per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie, ha cercato una soluzione per evitare che, coloro i quali non erano riusciti ad adempiere ovvero avevano adempiuto ma senza rispettare le novità intervenute, non incorressero in sanzioni. Difatti la tempistica asincrona ha causato svariati problemi: le disposizioni relative alla normativa comunitaria sono entrate in vigore il 1° gennaio 2010, il d.lgs. di recepimento è entrato in vigore il 20 febbraio 2010 e la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei relativi decreti è avvenuta solo successivamente. Dunque, i contribuenti sarebbero potuti incorrere, in tale regime transitorio, in sanzioni, senza avere una colpa. Si tratta di situazioni in cui i contribuenti avrebbero potuto rivendicare la buona fede per escludere la punibilità in un eventuale contenzioso. Inizialmente, l’Agenzia delle Entrate è intervenuta mediante la circolare 5/2010 per chiarire che, in ipotesi di inesatta o incompleta compilazione degli

elenchi Intrastat, le sanzioni non sarebbero potute essere applicate contro il contribuente, appellandosi all'esimente dell'obiettiva incertezza, ai sensi dello Statuto del contribuente.<sup>37</sup> Successivamente, l'Amministrazione finanziaria ha risolto tali eventuali problematiche che sarebbero potuto insorgere, indicando espressamente alle proprie sedi di astenersi dall'applicazione delle sanzioni in suddette situazioni. In definitiva, in base a quanto stabilito dal d.lgs. 18/2010, l'Agenzia delle Entrate<sup>38</sup> ha specificato che

- fino al 31 dicembre 2009, il meccanismo di *reverse charge* si applica solamente alle ipotesi in cui il soggetto residente in un altro Stato membro che effettuava operazioni rilevanti ai fini Iva, senza una stabile organizzazione, non si identificava direttamente né nominava un rappresentante legale;
- dal 1° gennaio 2010, le operazioni relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi, rilevanti ai fini Iva, devono essere adempiute dal cessionario o committente italiano, in base al meccanismo di inversione contabile, a prescindere da una eventuale identificazione in Italia del soggetto non residente ovvero dalla nomina di un rappresentante fiscale.

### **3.6 Le finalità delle direttive comunitarie in materia di *reverse charge***

Come sopra analizzato, la frode Iva giuridicamente si sostanzia nella violazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della Direttiva 2006/112/CE che definisce nello specifico il sistema di applicazione dell'Iva. Tale

---

<sup>37</sup>SALVINI L., *Il reverse charge nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in Corriere Tributario n. 12 del 2010.

<sup>38</sup>Agenzia delle Entrate, Circolare 14/2010.

direttiva prevede differenti ipotesi di inversione contabile connesse a logiche e finalità diverse.

Inizialmente, il meccanismo di inversione contabile dell'Iva è nato come strumento finalizzato alla lotta contro le frodi in modo da impedire che:

- (i) chi effettua la cessione di un bene addebiti l'imposta senza poi versarla all'Erario;
- (ii) chi acquista un bene non paghi l'imposta;
- (iii) chi acquista un bene chieda all'Erario il rimborso dell'imposta pagata al cedente.

Trasferendo l'onere dell'assoluzione del pagamento dell'imposta al destinatario, l'Erario ha un maggiore potere di controllo in ordine agli adempimenti fiscali e alle procedure di riscossione dell'imposta.

In quest'ambito, vi sono, da un lato, deroghe giustificate dalla territorialità dell'operazione e quindi rispondenti a logiche esterne e, dall'altro, deroghe armonizzate in un contesto nazionale e finalizzate a combattere fenomeni di frode ed evasione fiscale.<sup>39</sup>

Le prime si riferiscono alle fattispecie previste dagli articoli 194 e 196 della direttiva 112/2006/Ce<sup>40</sup>, invece le seconde alle ipotesi degli articoli 198, 199, 199-bis, 199-ter della direttiva in questione.

---

<sup>39</sup> CENTORE P., *Reverse charge obbligatorio per le operazioni interne*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 6 del 2012, p. 27.

<sup>40</sup> Direttiva 112/2006/Ce, art. 194: "Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi. E art. 196: "L'IVA è dovuta dai destinatari soggetti passivi di servizi di cui all'articolo 56, o dai destinatari, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta, di servizi di cui agli articoli 44, 47, 50, 53, 54 e 55, se i servizi sono resi da un soggetto passivo non stabilito in tale Stato membro."

Attraverso queste ultime deroghe, gli Stati membri seguendo una procedura prevista dalla Direttiva di cui sopra, possono introdurre in ambito interno delle deroghe rispetto al modello ordinario di applicazione dell'imposta, determinando che debitore sia un soggetto diverso da quello che realizza il fatto generatore dell'imposta.

Inoltre, il *reverse charge* porta con sé vantaggi rilevanti, perché evita, da un lato, un maggiore rischio economico in capo al cessionario e, dall'altro, procedure lunghe e onerose di recupero dell'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria.<sup>41</sup>

Dunque, nelle operazioni interne soggette a *reverse charge* l'acquirente della merce ha l'onere di pagare direttamente l'Iva allo Stato; così facendo, si elimina un passaggio "pericoloso" e si evitano "manipolazioni". Il *reverse charge* funge, all'evidenza, da meccanismo contabile e fiscale la cui finalità è quella di eliminare l'evasione dell'Iva, evitando che l'acquirente detragga tale imposta anche in mancanza di un reale versamento di quest'ultima da parte del fornitore.

Inoltre, relativamente ai rapporti intracomunitari, lo scopo della diffusione di questo sistema è stato quello di evitare la detrazione di Iva applicata da fornitori esteri e incassata, quindi, da Stati esteri. In questo caso, infatti, la gestione delle detrazioni Iva transnazionali richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria, che tuttavia non è stata mai realizzata.<sup>42</sup> Poi, in seguito all'abolizione delle barriere doganali nel territorio dell'Unione Europea, avvenuto post recepimento della direttiva 91/680/Ce attraverso il d.l. 331/1993, è stato rivalutata la nozione di territorialità.<sup>43</sup> In particolare, se le

---

<sup>41</sup> D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in il Fisco n.9 del 2007, pp. 1-1297.

<sup>42</sup> VILLANI M e ATTANASI F., *Reverse charge*, 2017, [www.altalex.com](http://www.altalex.com)

<sup>43</sup> CENTORE P., *La territorialità delle operazioni intracomunitarie*, in Corriere

prestazioni sono effettuate nei confronti di un soggetto passivo Iva<sup>44</sup>, la territorialità rileva secondo il principio di destinazione (e quindi si radica in Italia se il soggetto passivo cessionario è italiano). In tale situazione quindi sarà il cessionario italiano a dover rispettare gli obblighi di versamento e di dichiarazione dell'imposta, la quale viene assolta attraverso il meccanismo dell'inversione contabile. Se, invece, il soggetto destinatario della prestazione è un consumatore finale, la territorialità rileva secondo il principio di origine e si radica in Italia se il cedente è un soggetto passivo italiano.<sup>45</sup>

Di conseguenza, il metodo di traslazione dell'imposta è sorto con lo scopo di assolvere gli obblighi impositivi relativamente alle operazioni intracomunitarie. Invero, lo scopo iniziale era proprio quello di rendere più agevole l'applicazione dell'Iva, evitando ai fornitori, soggetti passivi esteri non stabiliti nel territorio dello Stato, di doversi ivi identificare.<sup>46</sup> Tale deroga giustifica l'applicazione del meccanismo in relazione alle regole territoriali e, per l'effetto, l'operazione transfrontaliera risulta soggetta ad Iva in un Paese diverso da quello in cui è identificato il fornitore e il meccanismo prende il nome di "*reverse charge esterno*".<sup>47</sup> Alla luce di quanto sin qui esposto, non v'è alcun dubbio che il meccanismo di inversione contabile è stato introdotto per semplificare la riscossione dell'imposta e, al contempo, per evitare il verificarsi di fenomeni di evasione fiscale. Nell'ambito delle operazioni comunitarie, come anche per le

---

Tributario, n. 5 del 2002, p. 452.

<sup>44</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 13 del 23 febbraio 1994.

<sup>45</sup> SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto Tributario delle attività economiche*, Giappichelli, 2019, pp. 277 ss.

<sup>46</sup> MASPEL P. e CAMELI S., *Reverse charge interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia*, in *Corriere tributario* n. 39 del 2012, pp. 3050 ss.

<sup>47</sup> FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario: Il sistema delle imposte in Italia*. Parte speciale, Padova, 2018, p. 891.



operazioni nazionali e le importazioni, la fattura del cedente svolge tre funzioni, in quanto

- (i) produce in un documento il volume d'affari del cedente,
- (ii) realizza l'esigibilità dell'Iva in capo al cessionario acquirente ai sensi dell'art. 69 della direttiva 112/2006/Ce, dal momento che la fattura è stata emessa dal cedente,
- (iii) permette al cessionario acquirente il diritto di detrazione.

Il meccanismo di inversione contabile costituisce, come dimostrato, una deroga alla disciplina ordinaria di applicazione dell'Iva. La matrice comunitaria dell'Iva non rappresenta solo un motivo genetico ma anche un dato ermeneutico con cui il nostro ordinamento interno deve continuamente confrontarsi. Essendo l'Iva un tributo armonizzato, anche il *reverse charge* trova la sua radice nella disciplina comunitaria. Tuttavia, la normativa iniziale, data dalla Prima e dalla Seconda direttiva CEE, risulta oggi modificata, integrata e corretta per effetto di numerose successive direttive in materia.

L'art. 17 del D.p.r. 633/1972 disciplina al comma 2 il cosiddetto "*reverse charge esterno*" e ai commi 4, 5, 6 le ipotesi di "*reverse charge interno*".

Facendo un breve accenno al *reverse charge esterno*, non si può non considerare l'importanza che riveste la posizione del cedente o prestatore dell'operazione. Difatti, "*Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro*

*dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione*". Dunque, nel primo caso il cessionario o committente procederà all'autofatturazione dell'operazione, nel secondo, invece, l'inversione contabile sarà assolta attraverso l'integrazione della fattura.

In quest'ultima situazione, nel caso in cui quindi i soggetti passivi dell'operazione siano appartenenti a Stati membri dell'Unione Europea, l'adempimento di integrazione della fattura sarà più analitico e articolato rispetto al corrispondente adempimento in caso di operazione interna. Infatti, il cessionario o committente europeo

- (i) dovrà numerare la fattura, indicare il valore del corrispettivo dell'operazione, la base imponibile, l'aliquota e l'ammontare dell'imposta,
- (ii) dovrà annotare la fattura nel registro Iva vendite entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, conservando l'ordine di numerazione e l'indicazione del valore dell'operazione,
- (iii) dovrà annotare la medesima fattura nel registro Iva acquisti, così da poter eventualmente esercitare successivamente il diritto alla detrazione.

Per converso, nel caso in cui l'operazione sia posta in essere da un soggetto cedente o prestatore stabilito al di fuori dell'Unione Europea, la situazione è diversa, a seconda che si tratti di

- (i) cessione di beni e prestazione di servizi non generici,
- (ii) prestazione di servizi generici.

Nel primo caso, infatti, il cessionario è tenuto ad autofatturare l'operazione al momento dell'effettuazione dell'operazione stessa e ad annotare la fattura sia nel registro acquisti sia nel registro delle fatture emesse.

Nel secondo caso, nello specifico, l'autofatturazione può avvenire con termini più ampi, ma entro il quindicesimo giorno del mese successivo al mese di effettuazione dell'operazione.<sup>48</sup>

### **3.6.1 Le peculiarità del *reverse charge* interno alla luce delle direttive comunitarie**

Con *reverse charge* interno, invece, si intende quel meccanismo che ha ad oggetto operazioni poste in essere tra soggetti stabiliti nel territorio nazionale per le quali gli obblighi, gli oneri e gli adempimenti fiscali in generale saranno posti in essere dall'acquirente cessionario o committente dell'operazione. Si tratta, quindi, di operazioni territorialmente rilevanti poste in essere tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

In particolare, ai sensi degli articoli 198, 199, 199-bis, 199-ter e 395 della direttiva 112/2006/Ue, come aggiornati ovvero integrati dalle direttive 43/2013/Ue e 1695/2018/Ue, i Paesi membri dell'UE, possono procedere all'introduzione del regime del *reverse charge* nei propri ordinamenti.

Il legislatore nazionale, in attuazione delle succitate direttive comunitarie, ha aggiornato e modificato in più punti il D.p.r. 633/1972, ampliando l'ambito di applicazione dell'istituto a diverse

---

<sup>48</sup>PEIROLO M., *Modalità di applicazione del reverse charge esterno*, 2016, [www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)

tipologie di cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali il rischio di evasione fiscale risulta maggiormente avvertito.

Pertanto, oltre alle operazioni con oggetto “*le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi*”, regolamentate fin dall’origine dal *reverse charge*, la disciplina dell’inversione contabile interna si applica anche a

*a) le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera nel settore edile, rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore,*

*a-bis) le cessioni di fabbricati o di loro porzioni, di cui agli articoli 8-bis e 8-ter dell'art. 10 comma 1 del D.p.r. 633/1972, per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione di imposizione ad Iva,*

*a-ter) le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici,*

*a-quater) le prestazioni di servizi rese da imprese consorziate nei confronti dei loro consorzi di appartenenza<sup>49</sup>,*

*a-quinquies) le prestazioni di servizi diverse dalle precedenti, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o altri rapporti negoziali comunque denominati ma con prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del*

---

<sup>49</sup> Lettera aggiunta dall'art. 1 comma 128, L 208/2015, in vigore dal 1 gennaio 2016.

*committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo*<sup>50</sup>,

*b) le cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative,*

*c) le cessioni di personal computer, telefoni cellulari, consolle da gioco, tablet PC e laptop, e dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale*<sup>51</sup>,

*d) altri casi tra cui,*

*d-bis) i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'art.3 della direttiva 2003/87/CE,*

*d-ter) trasferibili ai sensi dell'art. 12 della medesima direttiva, i trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE, e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica,*

*d-quater) le cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, comma 3, lettera a).*

Inoltre, le operazioni che saranno soggette a *reverse charge* previa autorizzazione della Commissione Europea.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Lettera aggiunta dall'art. 4, comma 3, D.l. 124/2019, conv. Con modificazioni dalla L. 157/2019, in vigore dal 25 dicembre 2019.

<sup>51</sup> Le parole "nonché dei loro componenti ed accessori" sono state soppresse dal d.lgs. 24/2016.

<sup>52</sup> D.p.r. 633/1972, art. 17, comma 6.

Per completezza, si evidenzia che le lettere d) e d-quinquies) dell'art. 17 del D.p.r. 633/1972, analizzate al paragrafo 2.6.7.1 del presente lavoro, ad oggi risultano abrogate. Le disposizioni prevedevano rispettivamente l'applicazione del regime di inversione contabile per le cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere, e per le cessioni di beni effettuate nei confronti della grande distribuzione commerciale.

Poi, la direttiva 2013/43/UE ha notevolmente ampliato l'elenco delle operazioni per le quali gli Stati membri possono istituire un regime di inversione contabile, gravando, in tale ipotesi, di specifici obblighi informativi.

A questo punto, in merito al rapporto tra le disposizioni nazionali di cui sopra e le direttive comunitarie in materia, si rileva che la disciplina di cui al comma 6 dell'art. 17 D.p.r. 633/1972 risulta introdotta dal legislatore nazionale attraverso il recepimento delle direttive comunitarie. Nello specifico,

-relativamente alle operazioni di cui alle lettere a), a-bis), a-ter) della disposizione succitata, l'Italia si è avvalsa della facoltà riconosciuta dall'Unione agli Stati Membri ai sensi dell'art. 199 della direttiva 112/2006/Ce, recependo quindi parzialmente la normativa europea;

-ha recepito l'art. 199 della direttiva 112/2006/Ue altresì inserendo le lettere b) e c), riguardanti inizialmente esclusivamente le cessioni di telefoni cellulari e microchip;

- poi, recependo l'art. 199-bis della direttiva 43/2013/Ue, il legislatore nazionale ha modificato le lettere b) e c), e quindi esteso l'ambito di applicazione del *reverse charge* alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre, alle cessioni di

personal computer, consolle da gioco, tablet, laptop e, infine, alle cessione di dispositivi a circuito integrato di unità centrali di elaborazione;

- relativamente alle operazioni di cui alle lettere d-bis), d-ter) e d-quater), la normativa è stata introdotta con la Legge di Stabilità del 2015 sulla base dell'art. 199-bis sopra citato (come modificato dalla direttiva 23/2010/Ce e, successivamente, dalla direttiva 43/2013/Ce);

In sintesi, per le operazioni relative alle lettere b), c), d-bis), d-ter), d-quater) del comma 6 dell'art. 17 del Decreto Iva, l'Italia si è avvalsa della facoltà di adottare il regime di *reverse charge* in conformità a quanto previsto dall'art. 199-bis della direttiva 112/2006/Ce, la quale prevede obblighi informativi in capo agli Stati membri che esercitano tale facoltà.

In tale contesto si precisa che, per le operazioni di cui alle lettere d) e d-quinquies), la disciplina dell'inversione contabile non è stata applicata, atteso che la misura speciale di deroga prevista dall'art. 395 non è mai stata rilasciata dal Consiglio dell'UE.<sup>53</sup>

Inoltre, il comma 7 dell'art. 17 del Decreto Iva stabilisce che l'inversione contabile si applica anche a

- operazioni individuate dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, con propri decreti, ai sensi degli art. 199 e 199-bis della direttiva 112/2006/Ce;

---

<sup>53</sup> Analisi tecnico-normativa del Ministro dell'economia e delle finanze, Recepimento delle disposizioni delle direttive e 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che, rispettivamente, istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA e prevedono l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a determinate operazioni a rischio di frodi.

- operazioni relative alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida, azionando il QRM, di cui all'art. 199-ter della medesima direttiva;
- operazioni individuate con decreto ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge 400/1988, nei casi, diversi dai precedenti, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva Iva. In tali casi il Ministro potrà quindi, con decreto regolamentare, individuare determinate operazioni, per le quali comunque è necessario il rilascio di una misura speciale di deroga ex art. 395 direttiva ora citata.

Più di recente sono state introdotte due nuove lettere nell'art. 17 del Decreto Iva,

- lettera a-quater) mediante la Legge 208/2015, la cui efficacia però è subordinata al rilascio di un'autorizzazione, da parte del Consiglio dell'UE, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 112/2006/UE;
- lettera a-quinquies), mediante il D.l. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla Legge 157/2019.

Tali modifiche ed integrazioni risultano interamente compatibili con l'ordinamento comunitario, in quanto adottate attraverso un vero e proprio recepimento di direttive UE.

E' bene evidenziare, in definitiva, che in tutte le ipotesi di *reverse charge* sopra citate il cedente o prestatore ha l'obbligo di emettere fattura, senza addebitare l'imposta sul valore aggiunto, ed è tenuto ad annotare la dicitura "*inversione contabile*" con la relativa norma di riferimento. Inoltre, il cessionario, ricevuta la fattura, procede all'integrazione di quest'ultima con l'indicazione della base



imponibile, dell'aliquota e dell'imposta e, successivamente, adempie alle relative annotazioni nei rispettivi registri.<sup>54</sup>

Infine, può a ragione affermarsi che l'efficacia del *reverse charge* sta nel prevenire ed evitare fenomeni fraudolenti, individuando come debitore d'imposta il cessionario o committente, destinatario della operazione medesima. Tale soggetto infatti attua l'operazione come mera partita di giro e senza attribuzione d'imposta da parte dell'Erario, quindi concretamente senza una vera e propria detrazione.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> CENTORE P., *Iva 2018*, pp. 426 ss.

<sup>55</sup> ZANATTO A.A. e GIACHETTI G., *Reverse charge "a tutto campo" contro le frodi Iva*, in *Azienda e Fisco*, n. 12 del 2013, pp. 35 e ss.



## CONCLUSIONE

Il presente elaborato permette di trarre alcune considerazioni importanti in merito al meccanismo impositivo Iva in generale, ma soprattutto in merito ai suoi limiti. Il reverse charge nasce infatti come una delle possibili soluzioni e, derogando il meccanismo impositivo ordinario, limita e spesso evita l'evasione e tutti i fenomeni fraudolenti che con il regime ordinario possono verificarsi.

Nello specifico, il primo capitolo è stato funzionale per esaminare i caratteri generali dell'imposta su valore aggiunto, facendo espresso riferimento all'origine comunitaria e al meccanismo applicativo di tale imposta, al principio di neutralità e alla peculiare caratteristica dell'Iva di incidere sul consumatore finale.

Il secondo capitolo dell'elaborato, poi, è stato dedicato all'origine, alle finalità e all'ambito di applicazione del reverse charge interno. Tale meccanismo comporta la nascita di obblighi impositivi in capo al cessionario, che risulta gravato:

- (i) dall'onere di integrare la fattura emessa precedentemente dal cedente senza applicazione dell'Iva, riportando l'aliquota e l'importo dell'imposta in parola,
- (ii) dall'onere di versare la predetta imposta all'Erario,
- (iii) dall'onere di annotare la fattura relativa all'operazione nel registro delle fatture emesse e nel registro dell'Iva acquisti, così da neutralizzare l'imposta.

Al terzo capitolo, infine, è stato trattato il fenomeno dell'applicazione delle direttive UE, in materia di inversione contabile interna, nell'ordinamento nazionale, con particolare riferimento all'iter del recepimento delle direttive UE, al rapporto tra fonti interne e fonti comunitarie e alla disamina delle finalità e dei problemi applicativi delle direttive in discorso.

Il meccanismo derogatorio in esame, inizialmente introdotto per l'assolvimento degli obblighi nell'ambito di operazioni intracomunitarie, è stato esteso ad operazioni nazionali relative a settori ad alto rischio frode. Esso rappresenta la soluzione che il legislatore comunitario ha trovato al fine di evitare che il cedente o prestatore potesse incassare l'imposta addebitata in rivalsa al cessionario e poi potesse scomparire improvvisamente (come nel caso delle frodi carosello), senza lasciare alcuna traccia. In tale situazione, si creerebbe una doppia frode nei confronti dell'Erario che, non solo non incasserebbe l'Iva relativa all'operazione in questione, ma si troverebbe anche costretto a riconoscere il diritto di detrazione del cessionario ovvero il suo relativo diritto di rimborso per quanto precedentemente versato.

Invertendo l'onere di assolvimento dell'imposta dal cedente al cessionario, il legislatore risolve il problema della frode alla radice. Per tale motivo, sia l'Unione Europea sia i legislatori degli Stati membri sono di solito favorevoli ad estendere l'ambito di applicazione del meccanismo di inversione contabile, seppure a settori determinati e circoscritti. Se, da un lato, il meccanismo in questione rappresenta una soluzione a fenomeni evasivi e fraudolenti che nel tempo si sono sempre ripetuti ed estesi, dall'altro lato, come ogni cosa, non è perfetto. Il reverse charge infatti è caratterizzato da una tempistica lunga che non permette di contrastare comportamenti fraudolenti repentini, poiché può essere esteso a nuove ipotesi solo dopo il rilascio di una specifica e apposita autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea. Tuttavia, una estensione generalizzata causerebbe ulteriori problemi: nell'ordinamento nazionale, si verificherebbe solo uno slittamento delle frodi da un soggetto x cedente a un soggetto y cessionario; nell'ordinamento comunitario si verificherebbe uno spostamento della frode dal Paese di origine al

Paese di destinazione che, quindi, riceverebbe il bene senza pagare alcuna imposta e, dunque, incrementerebbe ancora di più il fenomeno delle frodi carosello. L'Iva diverrebbe infatti una imposta sui consumi ma senza valore aggiunto. È, di conseguenza, chiaro che l'inversione contabile è un meccanismo utile al contrasto di fenomeni fraudolenti ma solo se circoscritto a settori specifici e con tempi non troppo estesi.

In sintesi, mentre nel meccanismo ordinario di applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto quindi la riscossione dell'imposta è frazionata durante i vari passaggi intermedi, nel sistema di reverse charge la riscossione avviene solo alla fine del ciclo. L'inversione contabile, da un lato, determina un ritardo nelle entrate delle casse dell'Erario, dall'altro, riduce notevolmente le ipotesi di frode ed evasione.

## BIBLIOGRAFIA

### MANUALI

- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- BARANI E., *Le frodi fiscali in materia di Iva*, 1972.
- BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BOSELLO F., *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972.
- CAMISASCA G., *Adempimenti per la fatturazione 2016*, Ipsoa, 2016.
- CARPENTIERI L., *Fonti del diritto tributario*, 2014.
- CENTORE P., *Manuale dell'Iva europea*, 2008, Ipsoa.
- CENTORE P., *Iva 2018*, Ipsoa, XI edizione.
- COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.
- DANIELE L., *Diritto dell'Unione Europea*, Giuffrè, V edizione, Milano, 2014.
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente, le garanzie costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2006.
- FALSITTA G., *Commentario breve alle leggi tributarie, IV, Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, Cedam, Padova, 2011.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, 2000.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padova, 2000.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Il sistema delle imposte in Italia, parte speciale*, Padova, CEDAM, 2014, X edizione.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario: Il sistema delle imposte in Italia, parte speciale*, Padova, CEDAM, 2018, XI edizione.

FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino, 2004.

FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, UTET, 2012.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2003.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FILIPPI P., *La cessione*.

GALLO F., *L'Iva verso un'ulteriore revisione*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1978, I.

GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Cavour, Roma, 1974.

GREGGI M., *Il profilo dell'inerenza nell'imposta di valore aggiunto*, Pacini Editore, 2012.

GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005.

LOGOZZO M., *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, 2005.

LUPI R., *Diritto tributario, parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, Giuffrè, 2007.

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.

MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enciclopedia del diritto*, 2006, Giuffrè editore.

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2013.

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2019.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

PORTALE R., *Iva- imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè, 2017.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Giuffrè, 2007.

RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Giuffrè, 2012.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, 2014, UTET.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario parte speciale*, 2016, X edizione.

### **RIVISTE**

ANTONACCHIO F., *Frodi carousel Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza*, in *il Fisco* n. 23 del 2013.

ARDIZZONE G., *Fattura (diritto tributario)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, app., vol. III, Torino, 1982.

BARBONE L., LUPI R., STEVANATO D., *Frodi carousel <<circolari>> nelle tele comunicazioni (il caso Fastwb)*, in *Dialoghi Tributarî* n. 2 del 2010.

BASILAVECCHIA M., *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'Iva*, in *Rivista di diritto tributario* n. 9 del 2004.

BASILAVECCHIA M., *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario* n. 20 del 2007.

BENEDETTI P., COCCI M., IMPARATI M., *Le nuove norme sul mercato dell'oro*, in *il Fisco*, n. 19 del 2000.

CENTORE P., *Forma e sostanza nelle frodi Iva*, in *Corriere Tributario*, n. 43 del 2007.

CENTORE P., *La territorialità delle operazioni intracomunitarie*, in *Corriere Tributario*, n. 5 del 2002.

CENTORE P., *L'inerenza Iva fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in *Corriere Tributario* n. 23 del 2008.

CENTORE P., *Regime speciale Iva per le cessioni in oro*, in *Corriere tributario*, n. 9 del 2000.



CENTORE P., *Reverse charge obbligatorio per le operazioni interne*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 6 del 2012.

CRISTIANO V., *Preoccupazione della Commissione europea sulle frodi Iva*, in *Fiscalità internazionale*, n. 2 del 2009.

COALOA F.T. e ROSSI B., *Nuovi strumenti di contrasto alle frodi Iva: QRM e reverse charge allargato*, in *il Fisco* n. 32 del 2013.

COCCO G., *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto discipline Privatistiche*, sezione commerciale, 1991.

DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 7 del 2010.

D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in *il Fisco* n.9 del 2007.

DE GIROLAMO D., *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *il Fisco*, n. 31 del 2007.

FALSITTA G., *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1968.

FANELLI R., *Fatture per operazioni inesistenti e reverse charge*, in *L'Iva*, n.12 del 2009.

FANELLI R., *Frodi carousel: onere della prova e responsabilità solidale del cessionario*, in *Corriere Tributario*, n.27 del 2016.

FANELLI R., *Reverse charge per telefonini e pc dal 1 aprile 2011 di Fanelli Roberto*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 3 del 2011.

FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1972.

FERRARI G.F. e MONTANARI L., *I diritti nel progetto di Costituzione europea*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, n. 4 del 2003.

FRANZONI G., *Spunti sulla nozione di consumo di beni e servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004.

GIULIANI G., e SPERA M., *Fatturazione elettronica delle operazioni in reverse charge*, in *il Fisco*, n. 8 del 2019.

GALLO F., *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Rivista di diritto finanziario*, I, 1971.

GALLO F., *Maffezzoni e l'IVA: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rassegna tributaria*, n. 5 del 2009.

GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria*, n. 4 del 2015.

GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 1949.

LIBERATORE G., *Novità nel reverse charge interno: certezze e dubbi*, in *L'Iva*, n. 4 del 2015.

MAFFEZZONI F., *Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum"*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, I, 1957.

MAFFEZZONI F., *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, 1973.

MALGUZZI A. e LUPI R., *Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando "due comparati si mettono in mezzo" un'azienda*, in *Dialoghi tributari*, n. 5 del 2010.

MASPES P., *Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta*, in *il Fisco*, n. 40 del 2015.

MASPES P. e CAMELI S., *Reverse charge interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia*, in *Corriere tributario*, n. 39 del 2012.

MATTIA S., e MELILLO C., *Vat Package: Recenti modifiche alla disciplina Iva dei servizi internazionali*, in *il Fisco*, n. 46 del 2009.

MICELI R., *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rassegna tributaria*, n. 6 del 2006.

PANUCCIO V., *Fattura*, in *Enciclopedia del Diritto*, XVI, Milano, 1967.

PEIROLO M., *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *il Fisco*, n. 32 del 2006.

PEIROLO M., *Reverse charge per le cessioni di console da gioco, tablet pc, e laptop*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 8 del 2016.

PEVERINI L., *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise. Riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Cost.*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 5 del 2011.

RIZZARDI R., *Chiariti i dubbi sull'applicazione del reverse charge in edilizia e nel settore energetico*, in *Corriere tributario*, n. 16 del 2015.

ROSSETTI D.,A. e DE PIRRO R., *Split payment tra novità e chiarimenti di prassi*, in *L'Iva*, n. 5 del 2018.

SALVINI L., *Art 18-Rivalsa*, Codice Iva nazionale e comunitaria, a cura di Paolo Centore, III ed., 2015.

SALVINI L., *Il reverse charge nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in *Corriere Tributario*, n. 12 del 2010.

SALVINI L., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1 del 1998.

SALVINI L. *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto Tributario delle attività economiche*, Giappichelli, 2019.

SALVINI L., *L'Iva tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'Iva comunitaria e nell'Iva interna*, in *Giurisprudenza delle imposte*, Assonime, 2006.

SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello split payment*, in *Corriere tributario*, n. 14 del 2015.

SALVINI L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, XIII, Torino, 1997

SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario*, I, 1993.

SPERA M., *L'applicazione dello split payment nell'ordinamento nazionale tra criticità e dubbi operativi*, in *il Fisco*, n. 10 del 2015.

SPERA M., *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, in *il Fisco*, n. 7 del 2015.

THIONE M., *Finanziaria 2007 e lotta all'evasione: al via le nuove regole per le fatture nell'edilizia*, in *il Fisco* n. 3 del 2007.

VANONI E., *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in *Foro italiano*, 1935.

ZANATTO A.A. e GIACHETTI G., *Reverse charge "a tutto campo" contro le frodi Iva*, in *Azienda e Fisco*, n. 12 del 2013.

ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corriere Tributario*, n. 12 del 2010.

#### SITOGRAFIA

1990-1999 Un'Europa senza frontiere, La storia dell'Unione Europea, [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

AMATUCCI F., *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, p.2 [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it)

Commissione Ue, 22 maggio 2015, *Iva, Brussels dice no all'Italia sul reverse charge. Buco da 728 milioni*. [www.ilsole24ore.it](http://www.ilsole24ore.it)

MAIORINO M., *Corte Ue: soltanto la prova di frode blocca il diritto alla detrazione*, 19 luglio 2019, [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

PEIROLO M., *Modalità di applicazione del reverse charge esterno*, 2016, [www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)

POLLET C. e DIMITRI S., *Come si integra una fattura elettronica?*, 2019, [www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)

Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2019. [www.mefgov.it](http://www.mefgov.it)

Studio Cerbone e associati, *Reverse charge: sanzioni per le violazioni del particolare meccanismo* [www.studiocerbone.com](http://www.studiocerbone.com)

TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, 2016, [www.salviniesoci.it](http://www.salviniesoci.it)

LA GRUTTA S. e SPERA M., *La comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute*, [www.bgt.grantthornton.it](http://www.bgt.grantthornton.it)

VILLANI M. e ATTANASI F., *Reverse charge*, 2017, [www.altalex.com](http://www.altalex.com)

### **RIFERIMENTI NORMATIVI**

Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977.

Commissione europea, III relazione redatta ogni tre anni ex art. 12 paragrafo 3 del regolamento n. 1553 /89/CEE.

D.l. 331/1993 del 30 agosto 1993.

Direttiva 96/92/CE del 19 dicembre 1996.

Direttiva UE 98/80/Ce del 12 ottobre 1998.

D.lgs. 79/1999 del 16 marzo 1999.

Legge 7/2000 del 17 Gennaio 2000 n. 7.

Commissione Europea, Regolamento 1789/2003 dell'11 settembre 2003.

Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

Commissione delle Comunità Europee, COM (2004) 260, Bruxelles, Relazione della commissione al Consiglio e al Parlamento.

Decreto Ministero Economia e Finanza del 22 marzo 2007, n. 76.  
Commissione UE, COM (2008) 109 definitivo, Bruxelles 22 agosto 2008.  
Commissione UE, COM (2008) 807 definitivo, Bruxelles 1 dicembre 2008.  
Direttiva 2009/28/CE del 23 aprile 2009.  
D.lgs. 28/2011 del 3 marzo 2011.  
Legge 190/2014 del 23 dicembre 2014.  
D.Lgs. 127/2015 del 5 agosto 2015.  
D.Lgs. 158/2015 del 24 settembre 2015.  
Legge di stabilità 2015 del 23 dicembre 2014, n. 190.  
Commissione Europea, 4 ottobre 2017, di cui ai Doc. Com(2017) 569.  
Direttiva 2018/1695 del 6 novembre 2018.  
Legge di bilancio 2018 del 27 dicembre 2017.

## **PRASSI**

Risoluzione Ministero Finanze- Tasse e imposte indirette sugli affari, 5 luglio 1976, n.360009.  
Circolare Ministero delle Finanze 19 marzo 1985, n. 26.  
Circolare Agenzia delle Entrate 23 febbraio 1994, n. 13/1994.  
Circolare Ministero delle Finanze del 16 novembre 2000, n 207/2000.  
Circolare dell'Agenzia delle Entrate 26 marzo 2004, n.54/ 2004.  
Circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37/2011.  
Circolare dell'Agenzia delle Entrate 18 marzo 2010, n. 14/2010.  
Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31 marzo 2011, n. 36/2011.  
Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012, n. 28/2012.  
Analisi tecnico-normativa del Ministro dell'economia e delle finanze, Recepimento delle disposizioni delle direttive e 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che, rispettivamente, istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in

materia di IVA e prevedono l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a determinate operazioni a rischio di frodi.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2015, n. 6/2015.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 13 aprile 2015 n. 15/2015.

Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2015, n. 21/2015.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 2 luglio 2018, n. 13/2018.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate 17 giugno 2019, n. 14/2019.

FAQ dell' Agenzia delle Entrate n. 38/2018, aggiornata il 19 luglio 2019.

Interpello dell' Agenzia delle Entrate 27 marzo 2019, n. 85 del 2019.

## **GIURISPRUDENZA**

Corte di giustizia della Comunità Europea, , causa 26/1962, *sent. Van Gend en Loos*.

Corte di Giustizia, C-26/62, 5 febbraio 1963, N.V. Algemene Transport.

Corte Costituzionale, 1964, n.14, *sent. Costa*.

Corte costituzionale, 1971, n. 32, n. 31 e n. 30.

Corte costituzionale, 1973, n. 183.

Corte Costituzionale, 1972, n. 120.

Corte di Giustizia, C-41/74, 4 dicembre 1974, Yvonne van Duyn.

Corte Costituzionale, 1975, n. 232.

Corte di Giustizia, causa 106/1977, *sent. Simmenthal*.

Corte costituzionale, 1982, n. 18.

Corte di Giustizia, C-8/81, 19 gennaio 1982, Becker.

Corte di Giustizia, C-89/81, 1 aprile 1982, *Hong Kong Trade*.

Corte Costituzionale, 1982, n. 134.

Corte Costituzionale, 1984, n. 170, *sent. Granital*.

Corte di Giustizia, C-152/84, 26 febbraio 1986, M.H. Marshall.

Corte Costituzionale, 1984, n.25.

Corte costituzionale, 1988 n. 1146.

Corte di Giustizia, C-320/88, 8 febbraio 1990, *Shipping and Forwading Enterprise Safe*.

Corte Cassazione, 4 febbraio 1992, n. 1212.

Corte di giustizia C-16/93, 3 marzo 1994, I-743, *Tolsma*.

Corte Cassazione, sez I, 4 giugno 1994, n. 5429.

Corte di Giustizia, C-389/95, 29 maggio 1997, Siegfried Klattner.

Corte costituzionale sentenze n. 48/1979 e n. 73/2001.

Corte di Cassazione 22 aprile 2003, n 6419.

Corte di Giustizia Europea, C-35/05, 2005, *Reemtsma Cigaretten Fabriken GmbH*.

Corte di Giustizia, C-419/02, 21 febbraio 2006, *Bupa Hospital*.

Corte costituzionale, sentenze n. 183/1973, n.170/1984, n. 232/1989, n. 168/1991, n. 284/2007.

Corte di giustizia Sez. III, 8 maggio 2008, C-95/07,

Corte di Giustizia, C-502/07 K1, 15 gennaio 2009.

Corte di Cassazione, 2010, n. 355.

Corte Cassazione, sez I, 26 maggio 2010, n. 12882.

Corte Cassazione, 16 giugno 2010, n. 14578.

Corte di Cassazione, sez v, 25 novembre 2011, n. 24912.

Corte costituzionale, 2014 n. 238.

Corte di Giustizia C-419/14, 17 dicembre 2015, *WebMindLicense*



## **RINGRAZIAMENTI**

Grazie al mio Relatore, Prof. Giuseppe Melis, al Suo collaboratore, Prof. Luca Peverini e alla mia Correlatrice, Prof.ssa Livia Salvini, per avermi guidato nella stesura di questa tesi.

Grazie alla mia Famiglia per avermi sempre sostenuto e incoraggiato a realizzare i miei sogni:

Grazie a mia mamma che, con la sua dolcezza, mi ha sempre ascoltato e consigliato. Lei è il mio porto sicuro e il mio punto di riferimento.

Grazie a mio papà, che mi ha sempre indirizzato, incoraggiato e supportato. Lui è il mio mentore e modello da imitare.

Grazie a Serena e Simone, i miei fratelli, per l'amore che mi regalano ogni giorno e perché condividono ogni momento della mia vita.

Grazie a Nonna Rina, che prega per ogni mio esame e crede in me ciecamente.

Grazie ai miei Nonni che, se fossero presenti, sarebbero orgogliosi ed entusiasti in un modo che non si può immaginare. Hanno sempre gioito più di me dei miei successi e, oggi, uno dei ringraziamenti più grandi va certamente a loro.

Grazie a zia Lalla che, quattro anni fa, mi ha quasi costretto a sostenere il test della Luiss.

Grazie a Francesco che, con la sua immensa pazienza, ha sempre appoggiato ogni mia decisione, sostenendomi soprattutto nei momenti di sconforto. Grazie per aver creduto in me anche quando neppure io ci credevo.

Grazie ad Alina ed Elenuccia, per me siete una seconda  
Famiglia.

Grazie all'Avv. Carmelo per gli infiniti consigli dispensatimi.

Grazie alle mie Amiche di sempre:

Grazie a Rossella (in particolare, per ogni chiamata di rito  
preesame), ad Antonella, Luisa, Mariarosa ed Angela, per le  
discussioni infinite, per i battibecchi, per i confronti accesi e per il  
sostegno costante. Per esserci fin da quando eravamo bambine. Siete  
una certezza.

Grazie all'università e ai miei Amici di Roma.

Grazie ad Antonia che, fin dal momento in cui ci siamo  
presentate, è stata come una sorella.

Grazie a Martina e Silvia con cui ho condiviso casa, l'intero  
percorso universitario e questi quattro anni, perché mi avete fatto  
sentire un po' a casa.

Grazie a Benedetta, Camilla, Francesca e Mariafederica per le  
esperienze condivise con me e per essere sempre presenti, leali e vere.

Grazie a Isabella per essermi sempre stata accanto, con la sua  
infinita gentilezza. Grazie perché di persone come te ne esistono  
davvero poche.

Grazie a Matteo, per avermi costantemente consigliato la strada  
da intraprendere, letteralmente. Grazie per le ripetizioni infinite e  
soprattutto "illuminanti".

Grazie a Costanza, Luca e Matteo, per essere dei veri Amici.

Posso sempre contare su di voi.

Grazie a Paolo, Giulia, Alessandro, Phyllies, Luigi, Francesca e  
tante altre persone che ormai fanno parte della mia vita.

Grazie a Roma,  
per ogni singolo momento,  
per chi mi ha fatto incontrare,  
per tutte le risate,  
per le intense esperienze in questi indimenticabili quattro anni.  
Grazie anche per gli ostacoli e i momenti tristi in cui pensavo di  
non farcela.  
Grazie a Roma perché mi ha insegnato a stare lontano da “casa”,  
ad amare la mia Sicilia  
e a sentirmi un po’ a casa anche lì.  
Grazie ai miei sacrifici e alla mia determinazione perché,  
nonostante le mille ansie, le notti insonni, la nausea e gli infiniti  
pianti, ci sono riuscita!