

Dipartimento Di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto Tributario

**L’EVASIONE NELL’IVA, DAL
“REVERSE CHARGE” ALLO
“SPLIT PAYMENT”**

RELATORE:

Chiar.ma Prof.ssa
Livia Salvini

CANDIDATO:

Salvatore Brindisi
matr. 117183

CORRELATORE:

Chiar.mo Prof.
Giuseppe Melis

*Alla mia famiglia e ai miei genitori
che mi hanno insegnato il valore
del futuro con l'umiltà del passato.*

*Non abbiamo poco tempo, ma ne
perdiamo molto, la vita è lunga
abbastanza e ci è stata data con
larghezza per la realizzazione delle
più grandi imprese, se fosse impiegata
tutta bene; ma quando sfugge tra il
lusso e la trascuratezza, quando non
viene spesa per nulla di buono, spinti
infine dall'estrema necessità, quella
che non abbiamo sentito passare
sentiamo che è passata.
È così: non abbiamo ricevuto una vita
breve, ma la rendiamo tale, e non ne
siamo poveri, ma ricchi.
Come ricchezze cospicue e degne,
quando arrivano alle mani di un
cattivo padrone, sono dissipate in un
attimo, mentre, un patrimonio
modesto quanto si vuole, se è affidato
ad un buon amministratore, capita
che cresca, così la nostra vita si
estende molto per chi sa bene gestirla.*

Lucio Anneo Seneca.

(Tratto dal I passo del *De brevitae vitae*)

INDICE - SOMMARIO

INTRODUZIONE	7
 I CAPITOLO	 9
L'Imposta sul Valore Aggiunto	9
I.1. L'IVA, un'imposta comunitaria	9
I.1.1. Dall'IGE all'IVA	16
I.2. La neutralità dell'IVA	19
I.2.1. La rivalsa	21
I.2.2. La detrazione	25
I.3. Autofatturazione e inversione contabile	33
I.4. Le teorie sulla capacità contributiva	39
I.4.1. La capacità contributiva: il limite relativo	45
I.4.2. La capacità contributiva: il limite assoluto	47
I.4.3. I profili essenziali della capacità contributiva	50
I.4.4. La capacità contributiva nell'IRAP	53
I.5. La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto	56
I.5.1. La teoria giuridico-formale	59
I.5.2. La teoria sostanzialistica	63
 II CAPITOLO	 69
Il "reverse charge": una misura anti-frode	69
II.1. Le frodi "carosello"	69
II.1.1. L'identificazione della "missing trader"	74
II.1.2. La consapevolezza dell'operazione fraudolenta	76
II.1.3. La ripartizione dell'onere della prova	78
II.1.4. La responsabilità solidale	81
II.1.5. I sistemi di Evasione Criminale Organizzata	87

II.2. Il “Reverse Charge”	89
II.2.1. L’evoluzione di una misura anti-frode	91
II.2.2. Vantaggi e svantaggi di un’applicazione generalizzata	97
II.2.3. Il rafforzamento della cooperazione amministrativa	99
II.3. Il reverse charge “esterno”	101
II.4. Il reverse charge “interno”	107
II.4.1. Le cessioni imponibili di oro da investimento	107
II.4.2. Le cessioni di rottami e altri materiali di recupero: le novità della Legge di Stabilità	111
II.4.3. Le cessioni di cellulari e personal computer	113
II.5. Il reverse charge nel settore energetico	114
II.5.1. Le lettere d-bis) e d-ter), comma 6, art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 ..	115
II.5.2. La lettera d-quater), comma 6, art. 17 del D.P.R. n. 633/1972	123
II.6. L’autorizzazione del Consiglio: Il reverse charge nella grande distribuzione organizzata	124
II.6.1. L’autorizzazione del Consiglio: Le cessioni di materiali lapidei	127
II.7. L’“inversione contabile” nel settore edile	127
II.7.1. Il rapporto appaltatore-subappaltatore	127
II.7.2. Le novità della Legge di Stabilità per il 2015	129
II.7.3. Le cessioni di fabbricati imponibili a seguito di opzione	134
 III CAPITOLO	 138
Lo “split payment”: un’occasione per rafforzare la lotta all’evasione	138
III.1. Origini dell’istituto dello “split payment”	138
III.1.1. L’autorizzazione del Consiglio europeo	142
III.2. Il meccanismo dello “split payment”	144
III.2.1. Il presupposto soggettivo	144
III.2.2. Il presupposto oggettivo	149
III.2.3. Il “reverse charge” e lo “split payment”	153

III.2.4. Gli adempimenti dei fornitori	156
III.2.5. Gli adempimenti degli Enti pubblici	159
III.2.6. Le note di variazione	162
III.2.7. Le sanzioni per le irregolarità commesse	165
III.3. L'impatto sulle imprese e le problematiche attuative: le eccedenze di credito IVA	167
III.3.1. Il rimborso dei crediti IVA	168
III.4. Una misura davvero necessaria?	171
 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	175
 BIBLIOGRAFIA	181
 GIURISPRUDENZA	198
 SITOGRAFIA	201
 PRASSI	205

INTRODUZIONE

L'evasione dell'IVA rappresenta un fenomeno in continua evoluzione che, adattandosi continuamente agli strumenti congegnati per contrastarla, necessita del continuo monitoraggio degli Stati.

Annualmente, nell'Unione Europea, viene stimata una perdita di gettito potenziale IVA che oscilla intorno ai 200 miliardi di euro, un ammanco dovuto soprattutto alla presenza di frodi nonché fallimenti, errori dichiarativi commessi dai contribuenti e insolvenze finanziarie.

Le frodi che incidono maggiormente su tali stime sono le frodi “carosello”, che, sfruttando la disciplina dell'IVA intracomunitaria, permettono a un soggetto, interposto tra operatori economici di due Stati membri differenti, di incassare l'IVA sulle vendite senza versarla all'Erario.

L'obiettivo del presente elaborato consiste nell'analizzare gli strumenti messi a disposizione, sia dall'Italia che dagli Organi europei, per prevenire l'evasione dell'IVA, partendo da un'analisi particolareggiata del meccanismo del “reverse charge” e successivamente spingendosi all'esame del nuovo istituto dello “split payment”.

La prima parte dell'elaborato è dedicata ad un'esame dell'IVA avente lo scopo di illustrarne le caratteristiche essenziali e gli istituti che la compongono, ossia rivalsa e detrazione; successivamente giunge ad una disamina delle teorie sulla capacità contributiva e sulla capacità contributiva nell'IVA.

Nella parte centrale sono trattati gli elementi che caratterizzano lo schema delle frodi “carosello” nonché il meccanismo ideato per contrastarle: il “reverse charge”.

Infatti, quest'ultimo consiste in un meccanismo in base al quale l'IVA viene assolta dal cessionario/committente soggetto passivo IVA, prevenendo i casi in cui il cedente/prestatore addebiti l'IVA al cessionario/committente ma non la versi all'Erario.

L'analisi del meccanismo verterà sulle differenti fattispecie in cui si sostanzia, vale a dire quella "interna" e quella "esterna", e si concentrerà sulle innovazioni, apportate dalla Legge di Stabilità per il 2015, finalizzate anche all'estensione dell'ambito applicativo.

A chiusura dell'elaborato, la terza parte sarà incentrata sullo "split payment", un istituto innovativo non solo a livello nazionale ma anche in ambito comunitario, introdotto in Italia dalla Legge di Stabilità per il 2015, precedentemente proposto dall'organizzazione "RTvat" e oggetto degli studi di fattibilità in sede comunitaria.

Ai sensi dell'istituto in questione, al fine di prevenire eventuali frodi, si dispone che nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi, effettuate da un fornitore nei confronti dello Stato e di Enti pubblici, siano questi ultimi a versare l'imposta. L'esame dello "split payment" non si arresterà ad una descrizione del meccanismo applicativo, ma verterà sulle problematiche attuative, evidenziate dalle imprese in relazione alle eccedenze di credito IVA, e sulle prospettive di utilizzazione futura a guisa di strumento in grado di combattere l'evasione dell'IVA.

I Capitolo. L'Imposta sul Valore Aggiunto.

SOMMARIO: I.1. L'IVA, un'imposta comunitaria. - I.1.1. Dall'IGE all'IVA. - I.2. La neutralità dell'IVA. - I.2.1. La rivalsa. - I.2.2. La detrazione. - I.3. Autofatturazione e inversione contabile. - I.4. Le teorie sulla capacità contributiva. - I.4.1. La capacità contributiva: il limite relativo. - I.4.2. La capacità contributiva: il limite assoluto. - I.4.3. I profili essenziali della capacità contributiva. - I.4.4. La capacità contributiva nell'IRAP. - I.5. La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto. - I.5.1. La teoria giuridico-formale. - I.5.2. La teoria sostanzialistica.

I.1. L'IVA, un'imposta comunitaria.

L'imposta sul valore aggiunto è entrata in vigore, in Italia, il 1° gennaio 1973 con l'emanazione del D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633, al fine di tassare la cessione di beni e le prestazioni di servizi, effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni, gli acquisti intracomunitari nonché le importazioni da chiunque effettuate.¹

L'IVA è un'imposta comunitaria, essendo stata introdotta da due direttive² a loro volta inserite nel più ampio progetto di realizzazione di un mercato unico tra gli Stati Membri, in cui i beni, i servizi, i capitali e le persone potessero circolare liberamente senza barriere fisiche ed ostacoli di natura fiscale.

L'obiettivo posto dal tale progetto di unificazione europea, che trova le fondamenta nel Trattato che costituisce la Comunità economica europea (firmato a

¹ FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. 2014. pag. 779.

² La prima direttiva fu la 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, con l'obiettivo della sostituzione, entro il 1° gennaio 1972, dei sistemi nazionali di imposta sulla cifra d'affari con un sistema comune IVA basato sul principio della neutralità, mentre la Seconda direttiva fu la 67/228/CEE dell'11 aprile 1967, in materia di la struttura e di modalità di attuazione del sistema comune IVA.

Roma il 25 marzo 1957), era raggiungibile con l'eliminazione delle frontiere fra i Paesi comunitari nonché con l'adeguamento delle strutture di controllo e di cooperazione sovranazionale.³

Nel quadro delineato, l'imposta sul valore aggiunto fu considerata uno strumento ideale per realizzare il libero scambio ed evitare distorsioni dipendenti dal circuito del mercato e da protezionismi particolari, in quanto metodo di tassazione trasparente e neutrale nei passaggi intermedi di circolazione dei beni e dei servizi.⁴

Alla luce di ciò, il Trattato CEE dispose, nella parte riservata alle disposizioni fiscali, l'eliminazione della doppia imposizione e delle discriminazioni in materia di imposte sul consumo; l'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di imposte sul consumo; l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità.⁵

Inoltre, per raggiungere l'obiettivo dell'armonizzazione delle legislazioni nazionali, venne disposto che gli organi comunitari (Consiglio e Commissione) potessero assumere delle decisioni nel settore fiscale.

³ CENTORE P., *IVA europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, quarta edizione, IPSOA, 2006, pag. 5. Inizialmente la libertà di circolazione fu concepita come abolizione dei dazi doganali, delle restrizioni quantitative agli scambi e di tutte le altre misure ad effetto equivalente, vedi la voce *La libera circolazione delle merci*, in Parlamento Europeo, <http://www.europarl.europa.eu>. Vedi a tal proposito l'art.9, comma 1, del Trattato CEE: *“La Comunità è fondata sopra una unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e importa il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi.”*

⁴ CENTORE P., op.cit. pag. 6. MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in Enciclopedia del diritto 2006, Giuffrè Editore, 2007, in merito al ruolo dell'IVA afferma: *“Al perseguimento di tali obiettivi iniziali e al successivo graduale passaggio dall'unione doganale al mercato comune - relativo all'abolizione di ogni vincolo quantitativo e qualitativo non solo per i beni e servizi, ma anche per i fattori produttivi - ha dunque concorso l'azione in materia di imposizione indiretta [...]”*

⁵ CENTORE P., op.cit.. Gli articoli che si occupavano di tali disposizioni erano rispettivamente: gli art. da 90 a 93; gli art. da 94 a 97; l'art. 293. Inoltre ricordiamo che il Trattato CEE è stato più volte modificato, in particolar modo con il Trattato di Fusione del 1965, con l'Atto Unico Europeo del 1986, col Trattato di Maastricht del 1992, col Trattato di Amsterdam del 1997, col Trattato di Nizza del 2001 e col Trattato di Lisbona del 2007. La sua denominazione è stata cambiata, con il Trattato di Maastricht, in Trattato che istituisce la Comunità europea (TCE) e successivamente, con il trattato di Lisbona, in Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

Infatti, con il termine armonizzazione ⁶ si volle indicare la realizzazione di due obiettivi: da un lato, l'eliminazione di ogni ostacolo tecnico, amministrativo o normativo alla libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali, dall'altro, il garantire che la concorrenza non fosse falsata nel mercato unico.⁷

Dunque, con gli obiettivi posti dal Trattato CEE si diede inizio ad una progressiva evoluzione verso il mercato comune che consta di alcune fasi essenziali ossia: l'unione doganale che, a far data dal 1° luglio 1968 determinò l'eliminazione dei dazi tra gli Stati membri e l'istituzione di una tariffa doganale comune per gli scambi tra Paesi dell'Unione e Stati terzi; le prime due direttive, di cui sopra, in materia di imposta sul valore aggiunto; gli interventi in materia di imposizione sulla raccolta di capitali e di accise.⁸

A questa prima fase di inizio del progetto comunitario dell'IVA ne seguì una seconda, con la direttiva n. 388 del 17.05.1977 (sesta direttiva)⁹, caratterizzata da un vincolo più stringente per le legislazioni nazionali con riguardo alla libertà di applicazione della nuova imposta.¹⁰

⁶ In relazione alla definizione di armonizzazione vedi MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in Enciclopedia del diritto 2006, Giuffrè Editore, 2007. Nell'opera sono richiamate le parole di COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, 89, e viene definita l'armonizzazione come il procedimento con il quale "I vari paesi effettuano di comune accordo, o l'Autorità preposta al Trattato impone, la modifica di una data norma o di un dato tributo o l'adeguamento della struttura essenziale di un'imposta in conformità ad un modello unico."

⁷ CENTORE P., op.cit. pag. 6. Cfr. art. 3, lett. c) e g) del Trattato CEE. Cfr. ex. art. 93 del TCE. Oggi quanto disposto dai precedenti articoli lo si ritrova nell'art. 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea "Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza." Inoltre FRIGNANI A. - WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CE*, UTET, Torino, 1996, pag. 7 la concorrenza viene definita come il "[...]motore essenziale dello sviluppo economico".

⁸ MELIS G., op. cit.. Nell'opera viene inoltre precisato che le direttive 67/227/CEE e 67/228/CEE riguardavano l' "[...]eliminazione [...] dei sistemi di imposizione sugli scambi cumulativi "a cascata" e alla loro sostituzione con un sistema plurifase di imposizione sul valore aggiunto."

⁹ Direttiva recepita in Italia con i D.P.R. 24/79 e 94/79 che hanno rivisitato buona parte del D.P.R. 633/1972.

¹⁰ CENTORE P., op.cit. pag. 47, afferma che il periodo che va dall'introduzione dell'IVA fino alla sesta direttiva (1967-1977) fu caratterizzato da una "banda di oscillazione" normativa.

Le norme interne di ogni Stato membro iniziarono, così, ad essere avvicinate alle disposizioni delle direttive comunitarie, nell'ottica dell'armonizzazione dei singoli sistemi tributari ed al fine di realizzare il mercato unico prospettato.

Il contenuto della direttiva in questione è di natura tecnica dacché definisce il fatto generatore dell'imposta, i soggetti passivi, la base imponibile, i criteri per la determinazione delle aliquote nonché le tipologie di operazioni soggette al tributo.¹¹

Inoltre, essa prendeva le basi da una decisione del Consiglio europeo¹² riguardante la sostituzione dei contributi degli Stati membri con "risorse proprie", vale a dire mezzi di finanziamento, meglio dire di autofinanziamento, derivanti anche dalla riscossione dell'IVA nei singoli Stati e utilizzati nell'interesse esclusivo dell'Unione; da qui la necessità di un'uniformità dei principi fondamentali, delle norme di applicazione e controllo dell'IVA.

L'evoluzione verso la costituzione di un mercato unico, si arricchì con la presentazione di un "Libro bianco sul mercato interno"¹³, elaborato dalla Commissione CEE sulla base degli orientamenti emersi dal Consiglio europeo di Bruxelles, del marzo 1985, e contenente un programma finalizzato ad agevolare l'integrazione europea con il riconoscimento reciproco degli ordinamenti tra gli Stati membri.

Nel Libro viene definito un programma di azione che, partendo da oltre trecento proposte, riassume i maggiori provvedimenti da adottare, per la creazione di un vero e grande Mercato intracomunitario, in tre categorie: la soppressione delle

¹¹ TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, www.treccani.it.

¹² CHITI M.P., *Diritto amministrativo europeo*, quarta edizione, Giuffrè Editore, pag. 376. La decisione n. 70/243 del 21 aprile 1970 fu tempestivamente attuata in Italia con la legge delega n. 1185 del 23 dicembre 1970 e con il relativo decreto legislativo n. 321 del 16 aprile 1971. Il sistema comunitario inizialmente prevedeva il versamento di contributi finanziari versati dagli Stati membri secondo particolari modalità di onerosità. La decisione del Consiglio n. 70/243 ha rappresentato un punto di svolta, introducendo le c.d. risorse proprie derivanti: dall'esistenza di uno spazio doganale unificato, come il prelevamento agricolo sui prodotti importati dai Paesi terzi ed i dazi doganali; dalle entrate statali, come la percentuale sull'IVA; da una quarta risorsa (detta anche PNL), ossia contributi versati dagli Stati membri qualora le precedenti risorse non fossero stati sufficienti a garantire una certa entità delle entrate.

¹³ CENTORE P., op. cit. pag. 7 ss.

barriere fisiche; l'eliminazione delle barriere tecniche; l'abolizione delle barriere fiscali.¹⁴

In relazione all'IVA l'obiettivo principale del Libro fu l'abolizione del sistema di detassazione all'esportazione e di imposizione all'importazione dei beni negli scambi intracomunitari, ma come vedremo tale sistema di tassazione nel Paese di destinazione non è stato sostituito da quello originariamente previsto di tassazione all'origine.

Inoltre, spicca, tra gli obiettivi posti nel programma d'azione, anche la nuova strategia del riconoscimento reciproco dei rispettivi ordinamenti da parte degli Stati membri, al fine di agevolare la realizzazione delle misure proposte nel Libro stesso.

A seguito del lavoro di valutazione affidato dall'Ecofin (il Consiglio dei Ministri delle finanze) a un gruppo di esperti, denominato "gruppo ad hoc - abolizione delle frontiere fiscali", venne espressa la massima adesione al progetto, ma al contempo vennero evidenziate le difficoltà relative al nuovo sistema di compensazione dell'IVA (*clearing system*).¹⁵

¹⁴ In relazione ad esse ci si riferisce, oltre che all'eliminazione dei dazi doganali e alla semplificazione delle procedure doganali (già realizzati con il Trattato CEE), anche all'eliminazione completa di tutti i controlli alle frontiere poste tra gli Stati membri e al rafforzamento di quelle con gli Paesi terzi. In relazione alle barriere tecniche ci si riferisce al ravvicinamento della normativa degli Stati membri per motivi riguardanti la sanità, la sicurezza o la tutela dei consumatori e dell'ambiente. Infine, con riguardo alle barriere fiscali, si fa riferimento all'abolizione delle distorsioni esistenti, fra i diversi regimi fiscali degli Stati membri, in materia di IVA e accise.

¹⁵ CENTORE P., op. cit. pag. 11, nota n. 2, il *clearing system* è un sistema di compensazione delle quote di valore aggiunto (e della relativa imposta) fra gli Stati membri, al fine di ridistribuire il prelievo fiscale (che si verifica nel Paese di destinazione e consumo) fra i paesi membri che hanno contribuito alla produzione dell'operazione, in proporzione alle quote di valore aggiunto a ciascuno di essi attribuibile. Con tale sistema il regime di tassazione a destino viene corretto, in sostanza, in regime di prelievo all'origine, e l'imposizione viene collegata alla formazione delle quote di valore aggiunto attribuibile a ciascun Stato membro, determinate in funzione dei rispettivi valori economici di esportazione ed importazione. PEIROLLO M., *Le operazioni soggette ad IVA*, in "L'Iva" n. 5 del 2001, pag. 363, ricorda che in base a tale sistema "L'Amministrazione finanziaria del Paese di residenza del cedente dovrà restituire a quello di residenza del cessionario l'IVA incamerata in relazione allo scambio intracomunitario effettuato dai soggetti passivi d'imposta;". RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, 2009, Giuffrè Editore pag. 311 afferma che così facendo si sarebbe "[...] dato origine ad una serie di reciproche posizioni di debito/credito tra gli Stati le quali avrebbero trovato componimento in una stanza di compensazione ad hoc". Questo sistema, però, avrebbe comportato un continuo monitoraggio di tutti gli scambi intracomunitari considerato troppo difficile e gravoso. Per tale ragione fu introdotto un regime transitorio di tassazione nel paese di destinazione (alle aliquote e alle condizioni di tali Stati membri) al fine di eliminare le barriere tra gli Stati nel ciclo applicativo dell'IVA. Esso fu adottato con la direttiva n. 91/680 del 16 dicembre 1991.

Le proposte del Libro bianco furono poi definitivamente adottate con l'Atto Unico Europeo, entrato in vigore il 1° gennaio 1987, attuato in Italia con il D.L. 331/1993 che a sua volta recepiva anche la direttiva 91/680 del 16 dicembre 1991, nel quale l'intero territorio dell'Unione Europea veniva a considerarsi come un unico territorio doganale con conseguente eliminazione dei tributi di confine e l'introduzione delle c.d. operazioni intracomunitarie.

L'Atto Unico sancì definitivamente l'abbandono del concetto di mercato comune e l'introduzione del c.d. "mercato interno", concetti differenti in quanto da un punto di vista economico: il primo rappresenta una zona di libero scambio, "[...]dove la circolazione interna delle merci è liberalizzata, sebbene trovino applicazione tariffe doganali differenziate nei rapporti con i paesi terzi."; mentre il secondo rappresenta "[...] un'area economica integrata, caratterizzata da un'unione doganale, in direzione di un'unione economica e monetaria."¹⁶

L'"abbattimento" delle frontiere fiscali rese necessario il rafforzamento della cooperazione amministrativa nell'allora Comunità Economica Europea.

Per tale ragione fu emanato il Regolamento CEE n. 218/1992¹⁷ al fine introdurre un sistema di scambio di informazioni per le sole forniture e acquisizioni intracomunitarie di beni.¹⁸

Il Regolamento si pone nel mezzo di un progresso tecnologico che iniziava ad affermarsi con prepotenza grazie alla capillare diffusione dei personal computers; per tale ragione fu introdotto un sistema di scambio dati a base elettronica detto VIES (Vat Information Exchange System) e di comunicazione automatica tra gli Stati membri dei c.d. moduli INTRASTAT.¹⁹

¹⁶ Cit. SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea. Accertamento e riscossione*, Tangram Edizioni Scientifiche, 2012, pag.50.

¹⁷ VALENTE P. - VINCIGUERRA L., *Lo scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*. Ipsoa. 2013. pag. 330. Il Regolamento completava le disposizioni della direttiva 77/799/CEE che delineava la base giuridica per uno scambio di informazioni tra Stati membri, più precisamente tra "autorità competenti" degli Stati.

¹⁸ PEIROLLO M., *Modelli Intrastat*, in "L'IVA" n. 4 del 2009, pag. 47; a partire dalla direttiva n. 2008/8/CE, con il nuovo art. 262 della direttiva n. 2006/112/CE, sono state comprese nei modelli Intrastat anche le prestazioni di servizi per le quali l'assolvimento dell'imposta spetta al committente, mediante il meccanismo del "reverse charge".

¹⁹ VALENTE P. - VINCIGUERRA L., *Lo scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*. Ipsoa. 2013. pag. 330.

Nei moduli vengono inseriti gli importi totali delle cessioni e degli acquisti (intracomunitari) effettuati in un dato periodo, dando, tra l'altro, la possibilità ad ogni operatore economico di verificare il numero di identificazione IVA della controparte.

Altro momento essenziale nell'*excursus* dell'IVA è costituito dalla Direttiva n. 112 del 28.11.2006, con la quale in Consiglio UE volle perseguire il fine della rifusione delle disposizioni della Sesta Direttiva, avendo queste subito molteplici modifiche nel corso del tempo.

Ancora oggi tale direttiva costituisce la fonte normativa di riferimento, soprattutto considerando che il suo contenuto preciso e incondizionato consente l'immediata applicazione delle disposizioni in difetto del recepimento da parte degli Stati membri.²⁰

Ulteriori modifiche all'assetto normativo sono state apportate a seguito del c.d. "VAT Package"²¹, recepito dall'Italia con il D.Lgs. n. 18 dell'11.02.2010, che ha apportato numerose novità in relazione all'individuazione del requisito della territorialità nelle prestazioni di servizi.²²

Dunque, dal quadro che abbiamo esaminato deriva che l'IVA rappresenta una delle meglio riuscite attività di imposizione in senso verticale attuate dalla

²⁰ TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, www.treccani.it.

²¹ MATTIA S. - MELILLO C., *Vat Package - Recenti modifiche alla disciplina Iva dei servizi internazionali*, in "il fisco" n. 46 del 2009, pag. 1-7575; Il Vat Package è composto dalle direttive n. 2008/8/CE, n. 2008/9/CE e n. 2008/117/CE che hanno modificato direttamente la direttiva 2006/112/CE. DE LA FERIA R., *The Eu VAT system and the internal market*, Doctoral series, 2009, cit. pag. 86-87: "The VAT package was composed of three measures: new rules as regards place of supply of services; new refund arrangements for taxable persons not established in the Member State of refund, but established in another Member State which will substitute the former arrangements [...]; and new administrative cooperation rules aimed at enhancing information exchange on place of supply of services and the new refund procedure."

²² TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, www.treccani.it. Nello specifico è stato modificato il criterio generale del luogo di stabilimento del prestatore, ai fini dell'individuazione del requisito della territorialità per le prestazioni di servizi, precedentemente posto dall'art. 7, comma 3, del Decreto IVA. Il primo, innovativo, criterio è stabilito dal comma 1, lettera a) dell'art 7-ter che nelle prestazioni "B2B" (business to business) individua come luogo di riferimento la sede del committente, mentre il secondo è stabilito dalla lettera b) che si riferisce alle prestazioni "B2C" (business to consumer) in cui invece rilevante è la sede del prestatore del servizio. Deroghe al primo caso sono previste dagli art. 7-quater e 7-quinquies; mentre deroghe al secondo sono previste oltre che da questi ultimi, anche dagli art. 7-sexies e 7-septies.

Comunità europea verso gli Stati Membri e per comprendere le ragioni di tale imposizione, bisogna partire dall'analisi della sua struttura.

I.1.1. Dall'IGE all'IVA.

Non è intento dell'elaborato elencare i diversi tipi di imposte, per tale ragione basterà affermare che l'IVA appartiene alla categoria delle imposte indirette generali, introdotte per colpire tutti i beni e servizi scambiati, a differenza delle accise che colpiscono specifici beni e servizi.

A loro volta le imposte indirette generali si dividono in imposte sul consumo (come l'IVA appunto) e in imposte sul valore pieno, che invece colpiscono l'intero valore del bene scambiato.

Per comprendere la *ratio* dell'introduzione dell'IVA è necessario esaminare prima di tutto il meccanismo applicativo delle suddette imposte sul valore pieno.

Esse, infatti, si differenziano in monofase e plurifase cumulative; le prime vanno a colpire l'intero valore del bene o del servizio prestato in un unico momento del processo produttivo, le seconde, invece, colpiscono l'intero valore in ogni fase del processo stesso: ne è un esempio l'IGE (Imposta Generale sull'Entrata).²³

L'IGE è stata l'antesignana dell'IVA differenziandosi molto da essa, in quanto colpiva ogni entrata di denaro realizzata a seguito della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Essendo un'imposta plurifase cumulativa "a cascata", essa gravava sull'intero valore del bene o del servizio scambiato ad ogni singolo passaggio successivo alla catena produttivo-distributiva, non consentendo, nel susseguirsi dei passaggi, la detrazione del tributo assolto nei passaggi precedenti.²⁴

²³ ZANARDI A., *Le imposte indirette*, Università Bocconi a.a. 2009-09 6061 Scienza delle Finanze - CLEAM, www.didattica.unibocconi.it

²⁴ RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*. Parte speciale pag. 275 Giuffrè Editore 2009. FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, 2004, pag. 472.

Gravando anche sul tributo applicato in tutte le cessioni anteriori si determinava un'incidenza tanto maggiore quanto più numerosi erano i passaggi del bene o del servizio prima di giungere al consumo finale.²⁵

L'IGE aveva determinato una gravissima distorsione del mercato, ossia aveva favorito la filiera verticale, a scapito di quella orizzontale (in cui la produzione è frammentata tra più operatori specializzati), in quanto: *“[...] le imprese, nel tentativo di ridurre per quanto possibile l'impatto del tributo sul consumatore finale, erano pertanto indotte a ridurre il numero dei passaggi subiti dal bene (c.d. verticalizzazione) ovvero, e sotto il profilo patologico, ad occultare taluni di essi.”*²⁶

Essendo, le imprese, gravate da un tributo iniquo e difficile da sostenere, nella prospettiva della minimizzazione dei costi a fronte della massimizzazione delle entrate, preferivano “verticalizzarsi”, vale a dire integrare le attività industriali con quelle meramente commerciali del prodotto.

In aggiunta a quanto detto, sul piano internazionale, l'IGE rendeva difficoltosa la determinazione dell'onere fiscale complessivamente incorporato nei beni destinati all'esportazione.²⁷

Infatti, si poneva la necessità di restituire il tributo assolto nei vari passaggi del ciclo produttivo qualora il bene avesse costituito oggetto di esportazione, ciò in quanto l'IGE era un'imposta sui consumi applicata solo nello Stato in cui fosse avvenuto il consumo.

Considerando l'applicazione cumulativa dell'imposta, era impossibile l'esatta determinazione dell'ammontare del tributo assolto nei vari passaggi, sicché i

²⁵ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, CEDAM, 2000, pag. 443. LUPU R. in *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica.*, nona edizione, Giuffrè, 2007, pag. 246. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale* pag. 275 Giuffrè Editore 2009, cit. *“L'IGE, quindi, era strutturata in guisa da gravare non solo sul corrispettivo netto della cessione, ma anche sulla quota parte del prezzo di scambio costituita dalla somma assolta a titolo d'imposta nei passaggi precedenti, con il duplice e non indifferente corollario per cui: l'importo dovuto a titolo d'imposta risultava tanto maggiore quanto più numerosi erano gli scambi intervenuti sul bene prima della sua immissione definitiva al consumo;”*

²⁶ RUSSO P., op.cit. pag. 472.

²⁷ FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, 2004, pag. 472.

rimborsi finivano per essere calcolati forfettariamente e spesso in maniera superiore all'effettivo onere fiscale subito dai beni esportati, realizzando una sorta di *"sussidio occulto all'esportazione"*²⁸ e favorendo le imprese la cui produzione era destinata al mercato estero.²⁹

Questi inconvenienti si riflettevano su un'economia in forte crescita, segnata in positivo dal "miracolo economico italiano", e indirizzata al mercato unico europeo, la cui realizzazione era ostacolata da simili elementi distorsivi della libera circolazione delle merci e della concorrenza.³⁰

Tali fenomeni distorsivi hanno agito da "catalizzatori" nel passaggio all'IVA, un'imposta plurifase che, a differenza dell'IGE, non era cumulativa e colpiva il valore aggiunto³¹, ossia l'incremento di valore in tutti gli stadi del processo produttivo-distributivo cosicché da versare all'Erario era solo *"[...] un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione."*³²

In tal guisa l'Erario acquisisce solamente la differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e l'imposta sugli acquisti e l'imposizione sugli scambi colpisce solo il valore aggiunto al bene o al servizio in ogni fase.³³

²⁸ DE CECCO M. - PEDONE A., *Storia dello Stato italiano dall'Unità a oggi*, Donzelli Editore, 1995, pag. 296. cit.

²⁹ RUSSO P., op. cit. pag. 275. FANTOZZI A., op. cit. pag. 472. DE CECCO M. - PEDONE A., pag. 295 ss.

³⁰ In relazione agli obiettivi dell'IVA vedi pag.1285 sentenza del 1° aprile 1982 - causa 89/81 *"Hong Kong Trade"*: *"[...] eliminare i fattori che possono alterare le condizioni di concorrenza, e quindi di giungere ad una neutralità concorrenziale, nel senso che, all'interno di ciascun paese, sulle merci dello stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione."*

³¹ LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica.*, nona edizione, Giuffrè Editore, 2007, pag. 252, precisa in cosa consiste il valore aggiunto affermando: *"L'espressione "valore aggiunto" non si riferisce quindi al "valore aggiunto" come dato di contabilità nazionale, aggregato macroeconomico, bensì si riferisce alla "misurazione della capacità economica individuale" manifestata dai consumatori e tassata attraverso i loro fornitori "al netto" delle precedenti applicazioni dell'imposta nei rapporti tra operatori economici. Il "valore aggiunto" nell'IVA non è quindi aggiunto rispetto all'utilizzo di determinati fattori produttivi, bensì rispetto alle precedenti applicazioni del medesimo tributo."*

³² Art. 2, primo paragrafo, della direttiva n. 67/227 dell' 11 aprile 1967.

³³ FANTOZZI A., op. cit. pag. 472.

Grazie al lavoro della Corte di Giustizia, si possono delineare le quattro caratteristiche fondamentali dell'IVA che: “[...] 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 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.”³⁴

Dunque, possiamo delineare i soggetti che l'IVA coinvolge durante la sua applicazione, vale a dire: il consumatore finale³⁵, detto anche contribuente di fatto, che è in definitiva il solo soggetto inciso in quanto versa l'IVA senza poterla recuperare; i soggetti passivi³⁶, che quando sono parte attiva nel processo di cessione di beni o di prestazione di servizi non restano in definitiva gravati da essa; l'Erario che riceve l'imposta riscossa da parte del soggetto passivo.

I.2. La neutralità dell'IVA.

Siamo così giunti all'analisi del funzionamento dell'IVA che si compone di una caratteristica essenziale: la neutralità.

³⁴ Vedi pag. 1285 sent. 1 aprile 1982 - causa 89/81 “Hong Kong Trade”. Vedi Corte di Giustizia, 3 ottobre 2006, causa C-475/03, “Banca pop. di Cremona”, in Giur. it., 2007, 2.. Vedi anche Sentenza 15 gennaio 2009, causa C-502/07 “K1”, punto 17. INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in Dir. prat. trib., 1973, I, pag. 460, delineò nell'anno di entrata in vigore del Decreto IVA, le caratteristiche dell'imposta, affermando che essa è: “[...] neutra (rispetto all'incidenza sui consumi), trasparente (perché si conosce l'ammontare d'imposta effettivamente pagato sui beni), plurifase sul v.a. (si applica sulle cessioni e prestazioni in più fasi del processo produttivo e distributivo, ma colpisce in luogo del valore pieno il solo v.a. da ogni singola impresa realizzato durante ogni passaggio), proporzionale (in quanto al meccanismo), unica (colpisce una sola volta il prezzo finale del bene), generale (colpisce tutti i consumi di beni e servizi)”

³⁵ La stessa direttiva 2006/112/CE all'art. 1 si riferisce all'IVA come “un'imposta generale sui consumi”.

³⁶ L'art. 9 della direttiva 2006/112/CE definisce il “soggetto passivo” come “chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”.

Il sistema dell'IVA è fondato sul principio per cui l'imposta è dovuta all'Erario da ciascun soggetto passivo che può detrarre, dal debito IVA, l'imposta che ha gravato i suoi acquisti.

Ad ogni passaggio del ciclo produttivo-distributivo l'Erario deve incassare la differenza tra l'IVA sugli acquisti e quella sulle vendite di ogni soggetto passivo; infine il ciclo verrà chiuso dall'IVA dovuta dal soggetto passivo nella cessione a un c.d. consumatore finale.

In tal guisa per il soggetto passivo l'IVA è neutrale, poiché: se effettua un'operazione imponibile è debitore, verso l'Erario, dell'IVA proporzionale ai corrispettivi, ma è contemporaneamente creditore verso il cessionario o committente; se effettua acquisti di beni o servizi è debitore dell'IVA verso il suo fornitore, ma può detrarla dall'IVA sulle operazioni attive con diritto di rimborso delle eventuali eccedenze.³⁷

E' così che l'IVA si mostra neutrale nei passaggi intermedi, ossia precedenti al consumo finale, dei beni o servizi tra i soggetti passivi.

Essa si atteggia ad obbligazione anticipatoria, poiché gli operatori economici anticipano il pagamento dell'imposta, in quanto titolari degli adempimenti formali e sostanziali verso l'Erario, che potranno recuperare compensandola con l'IVA di rivalsa dovuta dal cessionario/committente.

Nella fase finale, invece, l'IVA si atteggia a prelievo a titolo definitivo, comportando l'impossibilità della detrazione da parte del consumatore finale³⁸

³⁷ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, nona edizione, 2014, UTET, pag. 218. LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica.*, nona edizione, Giuffrè Editore, 2007, pag. pag. 248 ss. FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia.* 2014. pag. 780 ss. FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, 2004, pag. 474 ss.

³⁸ Cfr. Corte di Giustizia, causa 391/85, "Commissione c. Regno del Belgio", 4 febbraio 1988, par. 23 : *"Tuttavia, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo. Una volta giunto al consumatore finale, che non sia un soggetto passivo, il bene resta gravato dall'IVA per un importo proporzionale al prezzo che detto consumatore ha pagato al proprio fornitore."* ID. 3 marzo 1988, causa 252/86, "Bergandi"; Vedi anche causa 16/84, "Commissione c. Paesi Bassi", 10 luglio 1985 par. 16.

(colui che non acquista in veste di soggetto passivo) e avendo reso il soggetto passivo come un mero “intermediario” strumentale alla riscossione del tributo.³⁹

I.2.1. La rivalsa.

La neutralità ha, però, bisogno di due strumenti: essi sono la rivalsa e la detrazione.

Ne consegue che, in questo complesso meccanismo la rivalsa e la detrazione devono “agire” congiuntamente per poter realizzare l’effetto della neutralità, essendo stato rilevato che: “[...] *l’effetto proprio della rivalsa, il suo predicato sottointeso, è per l’appunto il conferimento al cessionario del diritto di detrazione*”⁴⁰.

In tal maniera: si è in grado in ogni momento di conoscere il carico che grava su un bene vista la sua non cumulabilità; sono evitati gli effetti distorsivi sia sul mercato interno sia sul mercato internazionale; è garantita verso l’Erario la liquidità del sistema, vista la riscossione del tributo in anticipo rispetto alla manifestazione del consumo.⁴¹

L’istituto della rivalsa è esplicitamente disciplinato dall’art.18 del D.P.R. 633/1972, nonostante non sia stato esplicitamente previsto dalle direttive comunitarie.⁴²

³⁹ SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell’imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993,I, pag. 1287-1288, “Attraverso la rivalsa esercitata nei confronti del cessionario o committente ed il diritto di detrazione che ha ad oggetto l’imposta corrisposta o addebitata ai fornitori, la determinazione dell’Iva dovuta da ciascun soggetto passivo consente di “gettare un ponte” tra le singole fasi di applicazione del tributo nei confronti di diversi soggetti passivi, così collegandole in un articolato meccanismo complessivo.”.

⁴⁰ F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Giuffrè Editore, 2012, p. 119. cit. Cfr. GIOVANARDI A., *Le frodi IVA profili ricostruttivi*, Giappichelli Editore, 2013, pag. 4, nota n. 6. BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 613, rileva che: “[...] La nota qualificante dell’IVA è quindi agevolmente individuabile nel contemporaneo funzionamento degli istituti della rivalsa e della detrazione.”

⁴¹ GIOVANARDI A., op.cit. pag.6.

⁴² In merito alla non esplicita previsione dell’istituto vedi la sentenza della Corte di Cassazione n. 3291 del 2 marzo 2012, par. 12: “Invece, la Sesta Direttiva del 1977, non prevede nulla di specifico, a livello comunitario, sulla rivalsa; persino la più recente Direttiva 2006/112/CE contiene solo spunti labilissimi e indiretti: l’art. 167, sull’origine del diritto a detrazione; l’art. 168, riguardo all’imposta assolta o dovuta; l’art. 226, sull’addebito d’imposta nel documento fiscale.” Sul piano comunitario si fa implicito riferimento alla rivalsa nell’art.1 della Direttiva IVA e anche nell’art. 226; vedi GIOVANARDI A., op.cit. pag.3, nota n.5.

Merita ricordare che esso oltre che un diritto è anche un obbligo⁴³ e che per tale ragione il cedente/prestatore deve rivalersi sul cessionario/committente addebitando la relativa imposta direttamente nella fattura.⁴⁴

In altri termini il cedente/prestatore ha l'obbligo di costituirsi creditore addebitando all'acquirente, del bene o servizio, l'IVA relativa all'operazione imponibile così da recuperare la somma per la quale è debitore nei confronti dell'Erario.⁴⁵

L'obbligo di rivalsa è anche confermato dal comma 4, dell'art.18 del D.P.R. 633/1972 che, disponendo la nullità dei patti che escludano la rivalsa stessa, prevede l'indisponibilità dell'obbligo del cedente di emettere la fattura con addebito dell'imposta.

Conseguentemente una volta sorto il credito di rivalsa l'effettivo pagamento è un fatto tra privati vale a dire liberamente negoziabile.⁴⁶

L'obbligo si sostanzia nell'emissione della fattura⁴⁷ con addebito della rivalsa, sicché riguarda non l'esercizio del credito IVA, ma la nascita del credito stesso:

⁴³ Vedi comma 1 dell'art.18 del D.P.R. 633/72 in cui: *“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”*. La rivalsa non è obbligatoria per le operazioni indicate nel comma 3 dell'art. 18, vale a dire *“per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) dell'articolo 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3.”*

⁴⁴ Come confermato dalla *Direttiva IVA* (2006/112/CE) all'art. 226 punto 10 in cui deve essere indicata in fattura: *“l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;”*.

⁴⁵ BORIA P., *Il sistema tributario*, UTET, 2008, pag. 613 definendo la rivalsa: *“Si tratta pertanto di un meccanismo che vale ad assicurare 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.”* Inoltre, richiamando le parole di GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 19, afferma: *“La rivalsa costituisce un diritto autonomo di credito del cedente o del prestatore di servizio che viene fatto valere obbligatoriamente nei confronti della controparte negoziale (e dunque del cessionario o del committente) al fine di trasferire su quest'ultimo soggetto l'incidenza del tributo.”*

⁴⁶ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, nona edizione, 2014, UTET, pag. 230, nota n. 44.

⁴⁷ Vedi l'art. 21 del D.P.R. 633/1972. FERRAU' G., *Autonomia del titolo d'imposta rispetto al prezzo pattuito concordato*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 10 del 2004, pag. 978, afferma che: *“[...] mentre l'obbligazione tra committente e prestatore di servizi, avente per oggetto il corrispettivo, ha la propria fonte nel contratto, quella avente per oggetto l'IVA di rivalsa ha la propria fonte nella legge e sorge per effetto dell'emissione della fattura che deve essere rilasciata al momento di effettuazione dell'operazione, con la conseguenza che non può essere fatto valere il credito di rivalsa IVA se non dopo l'emissione della fattura”*

*“[...] attiene alla fase costitutiva del diritto, non alle vicende del diritto già sorto.”*⁴⁸

Potrebbe quasi sostenersi l'esistenza di un'antinomia in quanto il diritto di rivalsa va esercitato obbligatoriamente, ma è stato chiarito che i due rapporti (il diritto e l'obbligo) vanno tenuti distinti in quanto l'obbligo sussiste nei confronti dello Stato e il diritto sussiste nei confronti del soggetto passivo.⁴⁹

La rivalsa ha, quindi, la funzione di traslare l'onere dell'imposta da un soggetto, il soggetto passivo provvisoriamente inciso, verso un altro soggetto fino ad arrivare al consumatore finale che corrisponde definitivamente il tributo: l'imposta è così traslata sia giuridicamente che economicamente.⁵⁰

Rafforza l'esercizio della rivalsa il comma 5 dell'art. 18 che prevede l'esistenza di un *“[...] privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto”*.⁵¹

Di particolare interesse, sia del Legislatore che della giurisprudenza, è stato il problema della rivalsa esercitata in ritardo, ossia dopo il decorso del termine per l'emissione della fattura e anche dopo che il cedente/prestatore abbia ricevuto un avviso di accertamento.

A tal proposito l'art. 60, comma 7, del D.P.R. 633/1972 impediva, in caso di avviso di accertamento, la rivalsa dell'imposta non addebitata ed accertata dal

⁴⁸ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, nona edizione, 2014, UTET, pag. 229, cit. In relazione a quanto detto l'autore spiega che sarebbe difficile concepire una previsione legislativa contenente un obbligo di esercitare un credito.

⁴⁹ BOSELLO F., *Rivalsa*, in *Enciclopedia giuridica* Giovanni Treccani, Milano.

⁵⁰ CENTORE P., *Possibile la rivalsa dell'Iva accertata se l'imposta dovuta è versata all'Erario*, in *"Corriere tributario"* n. 8 del 2012, pag. 542.

⁵¹ Sul punto è interessante la sentenza della Corte di Cassazione n. 24970 del 6 novembre 2013, con la quale si è affermato che il creditore privilegiato ha diritto all'integrale soddisfazione pur se il bene gravato dal privilegio non è presente nel patrimonio del debitore, a differenza del passato in cui in caso di inesistenza dei beni sui quali esercitare il privilegio, il credito veniva degradato al chirografo.

Fisco, prevedendosi la perdita della caratteristica della neutralità, quindi l'incisione del soggetto passivo.⁵²

Il Legislatore il 24 gennaio 2012 con il D.L. n.1 all'art. 93 ha modificato il contenuto del settimo comma rendendo possibile la rivalsa da parte del contribuente anche in caso di accertamento, ma solo dopo aver pagato l'imposta o la maggiore imposta in aggiunta di interessi e sanzioni.⁵³

E' stato osservato che, essendo la rivalsa così condizionata, *"l'intento del legislatore è, all'evidenza, di collegare non il debito d'imposta ma il suo effettivo versamento a favore dell'Erario all'esercizio della rivalsa, al fine di evitare "salti" di imposta non solo finanziari ma, semplicemente, di cassa."*⁵⁴

In realtà in maniera lungimirante la Corte di Cassazione con la sentenza n. 1212 del 4 febbraio 1992, aveva già aperto la strada alla futura soluzione posta dall'art. 93, evidenziando come le norme che sanzionano la intempestiva o irregolare emissione, *"non istituiscono affatto a carico del contravventore la ulteriore sanzione di carattere civilistico della irripetibilità di quanto versato; sanzione che, oltre tutto, si tradurrebbe in un incomprensibile arricchimento per gli acquirenti."*

Conseguentemente il cessionario/committente destinatario della rivalsa ha il diritto di portare in detrazione l'IVA addebitata entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui l'addebito è stato effettuato.⁵⁵

⁵² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.35/E del 17 dicembre 2013, premessa: *"Il divieto era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine all'inopportunità di una riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione."*

⁵³ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, nona edizione, 2014, UTET, pag. 230.

⁵⁴ CENTORE P., *Possibile la rivalsa dell'Iva accertata se l'imposta dovuta è versata all'Erario*, in "Corriere tributario" n. 8 del 2012, pag. 542. cit.

⁵⁵ CENTORE P., op. cit. precisa che in sede applicativa devono applicarsi i suggerimenti della Norma di comportamento AIDC n. 179 del 2010, circa la posizione del cliente in riferimento all'obbligo di autofatturazione sancito dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997; *"[...] in caso di emissione di fattura con applicazione erronea delle disposizioni che regolano il tributo, il cessionario-committente deve procedere all'integrazione del documento entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, versando nel contempo la maggiore imposta, se dovuta, direttamente all'Erario. Tuttavia, l'omessa autofatturazione nel termine suindicato espone il cessionario-committente all'applicazione delle eventuali sanzioni ma non implica la perdita del diritto di detrazione, in quanto non specificamente previsto dalla norma."*

I.2.2. La detrazione.

Non ci resta che esaminare l'istituto della detrazione⁵⁶, che completa, congiuntamente alla rivalsa, il complesso meccanismo della neutralità⁵⁷.

La detrazione consente, al soggetto passivo IVA che abbia effettuato acquisti afferenti la sua attività economica, di recuperare l'imposta assolta nelle fasi precedenti del ciclo produttivo e distributivo neutralizzando l'incidenza dell'IVA sull'imprenditore o professionista.⁵⁸

A differenza della rivalsa, la detrazione è stata espressamente disciplinata dal Legislatore comunitario all'art. 1 e all'art. 167 ss. della Direttiva IVA.⁵⁹

L'istituto della detrazione è connotato essenzialmente dalle seguenti caratteristiche: la detrazione dell'imposta da imposta; l'immediatezza, da intendersi come una situazione connessa alla nascita del diritto, coincidente generalmente con il momento in cui viene effettuato l'acquisto (anche se il diritto

⁵⁶ Istituto aggiornato dal D.lgs. n. 313/97 per renderlo allineato alla normativa comunitaria.

⁵⁷ Sul punto vedi Corte di Giustizia sentenza 8 febbraio 2007, causa C- 435/05, "Investrand", punto 22; ID., secondo cui "[...] occorre rammentare che il sistema delle deduzioni istituito dalla sesta direttiva è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA". Vedi anche la causa C-50/87, del 21 settembre 1988 in cui si afferma: "[...] il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA."

⁵⁸ BORIA P., *Il sistema tributario*, UTET, 2008, pag. 613.

⁵⁹ All'art. 1, secondo comma è previsto che: "A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.". Invece, all'art. 167, dando inizio a una serie di articoli sulla disciplina del diritto di detrazione, si prevede che: "Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile."

potrà essere esercitato fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto)⁶⁰; la globalità, in quanto partecipano alla detrazione tutte le attività poste in essere dal soggetto d'imposta e non le singole attività atomisticamente considerate ⁶¹; l'integralità, poiché deve "[...] attenere a tutte le imposte assolute dal contribuente (o dovute o a lui addebitate a titolo di rivalsa) nell'esercizio della propria attività economica"⁶².

La detrazione, ai sensi degli articoli da 19 a 19-ter del D.P.R. 633/72, è un diritto che può essere esercitato solamente dai soggetti passivi, considerando che la prima parte dell'art. 19 fa espresso riferimento all'art. 17 dello stesso decreto a sua volta rubricato "soggetti passivi".⁶³

Del resto non prevedere, come requisito essenziale per far valere il diritto, lo status di soggetto passivo d'imposta avrebbe significato la negazione di quanto finora detto, ossia che i soggetti incisi restano i consumatori finali o coloro che

⁶⁰ MICELI R., *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in "Rassegna Tributaria" n. 6 del 2006, pag. 1871 afferma che: *"Il diritto alla detrazione nasce per il cessionario o committente nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile, vale a dire quando viene effettuato l'acquisto di un bene o realizzata la prestazione di un servizio: è questo il momento in cui, raggiungendo l'operazione economica un buon grado di certezza in ordine alla sua esistenza e destinazione, si determina la necessità di "neutralizzare" l'imposta assolta dal committente o dal cedente su quella operazione. L'operatività della detrazione in un momento successivo altererebbe questo equilibrio finalizzato, appunto, a rendere l'imposta ininfluenza sull'attività degli operatori economici."*

⁶¹ DE RINALDIS A., *Detraibile l'IVA anche se il soggetto passivo non è ancora registrato*, in "L'IVA" n. 2 del 2011. CENTORE P., *L'inerenza IVA fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in "Corriere tributario" n. 23 del 2008, pag. 1869.

⁶² MICELI R., op. cit., cit., precisa inoltre che *"[...]le ipotesi di limitazione alla detrazione soggiacciono a rigorose regole comunitarie e sono tassative o legate ad eventi straordinari"*. Essi sono tassativamente previsti dai numeri 6 e 7 dell'art. 17 della VI direttiva in materia di IVA, ossia : *"(6) Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva , il Consiglio , con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione , stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto . Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale , quali le spese suntuarie , di divertimento o di rappresentanza. Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra , gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva. 7) Fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29 , ogni Stato membro può , per motivi congiunturali , escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni . Per mantenere condizioni di concorrenza identiche , gli Stati membri possono , anziché rifiutare la deduzione , tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del paese , oppure importati , in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi ."*

⁶³ FORTE N., *Il nuovo manuale dell'iva 2014*, Maggioli Editore, 2014, pag. 703.

pongono in essere operazioni estranee all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Dunque, solamente i soggetti passivi possono usufruire del diritto di detrazione, ad ogni modo bisogna precisare che a un soggetto IVA spetta la detrazione solo *“Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta[...]”*.⁶⁴

Da ciò si ricava che due ulteriori aspetti necessitano di essere integrati ai fini della detrazione vale a dire: l'inerenza e l'afferenza.

L'inerenza altro non è che una *“[...] ‘stringente correlazione’ tra l’acquisto di beni e servizi e il loro impiego in operazioni imponibili poste in essere dal soggetto passivo d’imposta”*⁶⁵, definita anche come *“[...] il legame (che legittima il diritto alla detrazione) che deve sussistere tra gli acquisti ‘a monte’ e l’attività d’impresa che origina operazioni imponibili ‘a valle’.”*⁶⁶.

Qualora non fosse possibile individuare tale legame, consegnerà l'esclusione dalla detraibilità degli acquisti effettuati “a monte” poiché l'indetraibilità è la *“[...] conseguenza della impossibilità del ribaltamento a valle dell'imposta”*⁶⁷: per tale ragione il nesso deve essere verificato di volta in volta.

Ciò detto non si vuole affermare che l'inerenza in veste di “nesso immediato e diretto”, come definita dalla Corte di Giustizia, possa limitare la detrazione di qualsivoglia acquisto che, seppure apparentemente non così diretto o immediato,

⁶⁴ Cfr. l'art. 168 della direttiva n. 112/2006; norma recepita dal combinato disposto del primo e secondo comma dell'art.19 del D.P.R. 633/1972.

⁶⁵ DE RINALDIS A., *Detrazione IVA e inerenza delle operazioni economiche*, in "L'IVA" n. 4 del 2010, cit. Vedi anche CENTORE P., *Manuale dell'IVA europea*, 2008 p. 851, *“A proposito, la relazione ministeriale di accompagnamento al decreto istitutivo dell'IVA precisa che il predetto principio deve intendersi finalizzato ad evitare che possano beneficiare della detrazione quei beni e quelle prestazioni di servizio che non vengono utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa e, pertanto, nei loro confronti il soggetto imprenditore si configura quale consumatore finale e quindi contribuente di fatto e non anche soggetto passivo.”*

⁶⁶ DRAGONE P., *Principio di inerenza e diritto alla detrazione*, in "L'IVA" n. 6 del 2009, cit.

⁶⁷ CENTORE P., *Manuale dell'IVA europea*, 2008, IPSOA, pag. 851, cit.. Vedi anche CENTORE P. in *Limiti oggettivi e soggettivi della detrazione IVA*, in GT, 1994, 675, precisa che la posizione *“di attesa del ribaltamento a valle dell'IVA gravata a monte, trova una precisa conferma nell'impianto legislativo, laddove (art.2, secondo comma, n.5 del d.P.R., n. 633/1972) è prevista l'impossibilità forzata (vale a dire non determinata da una effettiva traslazione a valle) dei beni che, una volta entrati nella sfera fiscale del soggetto passivo (...), ne escono per qualsivoglia motivo, ivi compresa l'ipotesi di cessazione dell'attività (...).”*

appaia comunque necessario al funzionamento dell'apparato economico del soggetto passivo⁶⁸.

Giova osservare che in sede comunitaria (art. 17, par. 2, direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CE) l'inerenza è stata intesa in maniera meno ampia rispetto al Legislatore nazionale, in quanto si richiede una relazione diretta tra l'acquisto e la produzione di operazioni imponibili.⁶⁹

Invece, il Legislatore italiano ha previsto una detraibilità dell'IVA più ampia che prescinde dal

dal concreto utilizzo del bene o servizio acquistato, essendo sufficiente che l'acquisto sia effettuato nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte, professione.⁷⁰

Così inquadrata l'inerenza, si comprende che essa sussiste a prescindere da un legame diretto tra l'acquisto e le operazioni attive imponibili, poiché, se il Legislatore italiano avesse recepito alla lettera la formulazione della norma comunitaria, sarebbero rimasti esclusi dalla detrazione gli acquisti *“[...]non direttamente impiegati, utilizzati o finalizzati all'effettuazione di operazioni soggette all'imposta, ma più latamente in “attività da cui deriveranno operazioni imponibili””*⁷¹.

⁶⁸ Infatti anche le c.d. spese generali integrano il requisito richiesto per l'applicazione della detrazione, come precisato dalla Corte di Giustizia, sentenza del 26 maggio 2005, causa C-465/03, “Kretztechnik”, punto 36. Vedi anche la sentenza del 27 settembre 2001, causa C-16/00 “Cibo”, punto 33. Vedi LUPI R., *Delega IVA e limiti di detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica*, in Rass. trib., 1997, I, pag. 278, che afferma: *“[...]non si deve pensare a un legame “immediato e diretto” tra l'acquisto e specifiche operazioni imponibili; esistono infatti acquisti non direttamente impiegati per effettuare operazioni imponibili, ma ciononostante riguardanti l'attività dell'impresa, e quindi, indirettamente, anche il conseguimento di corrispettivi imponibili.”*

⁶⁹ Il testo dell'art. 17 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 [...]”*.

⁷⁰ PEIROLO M., *Detraibilità dell'iva sugli acquisti anche in assenza di operazioni attive*, in “GT - Rivista di giurisprudenza tributaria” n. 5 del 2004, pag. 413. DRAGONE P., op.cit.. CENTORE P., *L'inerenza IVA fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in “Corriere tributario” n. 23 del 2008, pag. 1869, sulla prospettività dell'inerenza: *“La regola generale dovrebbe essere, allora, di escludere dalla detrazione, per mancanza del requisito dell'inerenza, tutti gli acquisti effettuati con scopi e finalità diversi da quello dell'esercizio dell'impresa e quindi non riconducibili ad esso: l'indetraibilità si manifesta, quindi, “come conseguenza della impossibilità del ribaltamento a valle dell'imposta”: impossibilità che deve essere valutata, almeno dopo le modifiche introdotte al sistema della detrazione dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, anche in via prospettica”*.

⁷¹ STEVANATO D., *La detrazione IVA a seguito del D.Lgs. n. 313/1997*, in Riv. dir. trib., 1999, I, pag. 940 ss. cit.

Quanto invece all'afferenza, a seguito delle modifiche apportate al Decreto IVA dal D.lgs. 313/97 in vigore dal 1° gennaio 1998, essa si caratterizza per il richiedere una valutazione prospettica, da parte del soggetto passivo, circa l'impiego futuro dei beni o dei servizi nell'attività produttiva.⁷²

Dunque, al momento dell'acquisto il soggetto passivo deve valutare se il bene o il servizio verrà utilizzato per realizzare operazioni imponibili ai fini IVA, non essendo necessario che venga effettivamente ed immediatamente impiegato nello svolgimento dell'attività economica⁷³; contrariamente egli deve astenersi dall'esercizio della detrazione se, già nel momento dell'acquisto, può prevedere l'integrale destinazione ad operazioni esenti o non soggette all'imposta.⁷⁴

Qualora la valutazione effettuata nel momento dell'acquisto differisca dal reale utilizzo si rettificherà la detrazione inizialmente operata, sia in diminuzione che in aumento, ai sensi dell'art. 19-bis 2 del Decreto IVA che ne individua le condizioni, le modalità e i termini.

Il funzionamento della detrazione consiste nel sottrarre l'imposta assolta o dovuta in rivalsa ("IVA a credito"), da quella dovuta all'Erario per aver posto in essere operazioni attive ("IVA a debito"); inoltre la differenza tra l'IVA sulle vendite e l'IVA sugli acquisti costituisce l'ammontare di IVA da versare periodicamente (mensilmente o trimestralmente) all'Erario.

Nel caso di acquisti "interni" il soggetto passivo vanta il diritto di detrarre l'imposta addebitatagli nella fattura, mentre nel caso di importazioni sarà detraibile l'IVA risultante dalle bollette doganali.⁷⁵

Infatti, la detrazione presuppone non il pagamento dell'imposta al cedente/prestatore ma l'emissione della fattura contenente l'addebito dell'IVA di rivalsa, ciò in quanto il Legislatore, sia comunitario che nazionale, parla di imposta

⁷² FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, 2003, pag. 937.

⁷³ NESSI M. - TORELLI R., *Il principio di afferenza e l'effettivo inizio dell'attività nell'Iva*, in "il fisco" n. 39 del 2001, pag. 12802. Vedi anche la Circolare ministeriale n. 328/E del 24 dicembre 1997, par. 4.1.

⁷⁴ DRAGONE P., op.cit.. Vedi il comma 2 dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972 "Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'art. 19-bis2.[...]"

⁷⁵ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, nona edizione, 2014, UTET, pag. 231.

“dovuta o assolta” riferendosi sia all’IVA già corrisposta (assolta) sia all’IVA che dovrà essere corrisposta (dovuta).⁷⁶

Il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile, vale a dire nel momento dell’effettuazione dell’operazione (art. 6 del D.P.R., n. 633/1972.), ciò a differenza del legislatore comunitario che invece non ha fatto riferimento a tale momento.⁷⁷

Il diritto può essere esercitato immediatamente⁷⁸ e “[...] al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.”⁷⁹

⁷⁶ Sulla questione il Legislatore italiano parla di IVA “assolta o dovuta” all’art 19, comma 1 del D.P.R. 633/72, mentre il Legislatore comunitario parlava di IVA “dovuta o assolta” all’art. 17 par. 2, lett.a) e b) VI direttiva. Vedi anche Corte di Giustizia sentenza 29 marzo 2012, causa C-414/10, “Veleclair sa”, punti 17-18-19, in cui si afferma che: “[...] i soggetti passivi hanno diritto di detrarre l’IVA «dovuta o assolta» per i beni che sono loro o saranno loro ceduti, dispone chiaramente che il diritto a detrazione dell’imposta di cui beneficia il soggetto passivo riguarda non soltanto l’IVA che ha versato, ma anche l’IVA dovuta, vale a dire quella che deve essere ancora pagata.” Vedi anche MERLO P., *Iva: diritto alla detrazione e credito di rivalsa. Non esiste alcuna connessione fra "credito di rivalsa" addebitato sulla fattura del fornitore e diritto alla detrazione dell’imposta da parte del cliente*, in “il fisco” n. 35 del 2004, pag. 1-6004, che richiamando la sentenza n. 4767 del 23 aprile 1993 della Sezione I della Corte di Cassazione scrive: “[...] è legittima l’esposizione nella dichiarazione annuale, da parte del cessionario o committente, della detrazione d’imposta relativa a fatture regolarmente emesse e registrate, e non è assolutamente influente il fatto che il cessionario, che ha operato la detrazione, abbia o meno soddisfatto il credito di rivalsa del cedente o prestatore, dal momento che la legge non subordina affatto questa condizione per legittimare il diritto alla detrazione.”

⁷⁷ SALVINI L. *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell’ordinamento interno: principi generali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, pag. 151 afferma che “la scelta del legislatore interno di non recepire la nozione di esigibilità può ritenersi condivisibile laddove si consideri che l’esigibilità dell’imposta sulle operazioni attive da parte dell’erario prevista dalla direttiva mal si concilia con il fatto che l’erario può esigere l’imposta solo al netto della detrazione”; successivamente, pag. 160, che sottolinea come “[...] l’art. 17, par. 1, sesta direttiva ricollega la nascita del diritto di detrazione all’esigibilità dell’imposta in capo al soggetto che effettua la cessione o prestazione imponibile. Un recepimento letterale di tale disposizione nel nostro ordinamento non sarebbe stata possibile, dal momento che l’esigibilità dell’imposta nei confronti del soggetto che effettua le operazioni imponibili non è specificamente disciplinata. La scelta del legislatore italiano è stata quella di individuare nell’art. 6 d.P.R. n. 633/1972 il “momento di effettuazione dell’operazione” che, quanto a disciplina, ricalca quella della esigibilità di cui all’art. 10, sesta direttiva” (come citato da CENTORE P., in *Manuale dell’IVA europea*, 2008, Ipsoa, pag. 845.)

⁷⁸ Corte di Giustizia causa C-368/09, punto 37 in cui viene statuito: “A tale riguardo occorre rammentare che il diritto a detrazione previsto dagli artt. 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell’IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte [...]” Similmente vedi anche causa C-37/95, “Belgische Staat contro Ghent Coal Terminal NV.”, punto 16.

⁷⁹ Cit. art. 19 d.P.R., n. 633/1972 secondo periodo 1° comma

Tale decadenza parrebbe porsi in “contrasto” con la normativa comunitaria, laddove all’art. 167 della Direttiva IVA è scevra di qualsivoglia riferimento temporale, ma in realtà i giudici del Lussemburgo hanno da tempo ormai riconosciuto la compatibilità del limite.⁸⁰

Sono richiesti, inoltre, per l’esercizio della detrazione anche alcuni requisiti formali quali: “[...] *il possesso di idoneo documento che, a seconda dei casi, assume la forma di fattura di acquisto, bolletta doganale, fattura di acquisto intracomunitario, autofattura, ecc.*”⁸¹; l’annotazione della fattura nel registro degli acquisti.

La fattura, insieme alle altre forme ad essa assimilate⁸² (che per comodità espositiva non menzioneremo), è stata definita come ⁸³ il mezzo che permette la realizzazione della rivalsa e quindi della successiva detrazione oltre che a fornire una “[...] *rappresentazione analitica degli atti aventi rilevanza ai fini della applicazione della disciplina del tributo*”.⁸⁴

Rappresenta un documento necessario ma al tempo stesso non sufficiente ai fini della detrazione, poiché sono necessarie l’esistenza dell’inerenza, dell’afferenza e della soggettività passiva.⁸⁵

⁸⁰ Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07.

⁸¹ Cit. Circolare ministeriale n. 328/E del 24 dicembre 1997, par. 3.5.2. La registrazione degli acquisti è prevista dall’art. 25 del D.P.R. n. 633/1072.

⁸² Infatti “[...] *anche una nota, una parcella o un conto, purché contengano tutti gli elementi indicati dalla legge, possono svolgere la stessa funzione della fattura.*”, così FALSITTA G., in *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, 2011, CEDAM, pag. 247.

⁸³ COCCO G., *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto Comm.*, VI, Torino, 1991, 1. definisce la fattura come “[...] *il mezzo attraverso il quale viene assicurata la neutralità del prelievo, almeno tendenziale, permettendo e legittimando la realizzazione della rivalsa del tributo [...] e consentendone la detraibilità.*”.

⁸⁴ FANTOZZI A. *Diritto Tributario*, UTET, 2012, pag. 555. cit.

⁸⁵ LOGOZZO M., *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n.3, p. 287 e s.

Inoltre, i Giudici della nomofiliachia⁸⁶ hanno affermato che, gli adempimenti formali quali la registrazione, la conservazione e la tenuta delle fatture non possono costituire un ostacolo all'esercizio del diritto di detrazione se si acquisisca, anche altrimenti, la prova certa dell'effettivo versamento dell'imposta.⁸⁷

In tal guisa, da un lato, è stata dimostrata la centralità e l'importanza riconosciuta al meccanismo della neutralità dell'IVA; dall'altro, l'Agenzia e gli Organi dell'accertamento sono stati forzati ad assumere un “[...] *comportamento pro-attivo nella verifica dei requisiti sostanziali cui ricollegare il diritto alla detrazione, chiedendo di indagare, in ogni direzione, per accertare se le violazioni formali abbiano determinato un reale danno per l'erario, rappresentato dall'evasione dell'imposta.*”⁸⁸

Notiamo, dunque, un temperamento al disconoscimento del diritto di detrazione, dacché si è fatto prevalere, prima di tutto nelle pronunce della Corte di Giustizia, la sostanza sulla forma senza dimenticare “[...] *che il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'inflazione, allo scopo di sanzionare l'inosservanza dei detti obblighi.*”⁸⁹

⁸⁶ Corte di Cassazione, sez. V, sentenza del 25 novembre 2011, n. 24912. LIBERATORE G., *Inibita la detrazione IVA senza registri cartacei*, in "Azienda & Fisco" n. 7 del 2014, pag. 36. GIULIANI V., *Iva: "a tempo" le fatture su pc. Senza cartaceo, salta la detrazione*, in www.fiscooggi.it. Sul punto giova precisare che di recente, con sentenza n. 3107/2014, la Corte di Cassazione ha affermato che ai fini della detraibilità non è sufficiente la registrazione delle fatture, seppur correttamente numerate, su un computer aziendale, ma occorre che siano stampabili in qualsiasi momento in caso di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

⁸⁷ CESATI S. - SANTI A., *Ammissibile la detrazione IVA senza fattura (ma con versamento)*, in "L'IVA" n. 2 del 2012; gli autori affrontano una serie di precedenti comunitari prima di commentare la sentenza in prosieguo. In particolare modo si riferiscono a: sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95; sentenza 15 luglio 2010, causa C-368/09; sentenza 11 giugno 1998, causa C-361/96; sentenza 27 settembre 2007, causa C-146/05; sentenza 18 dicembre 1997, cause C-286/94, C-340/95 C-401/95 e C-47/96; sentenza 1° aprile 2004, causa C-90/02;

⁸⁸ Cit. CESATI S. - SANTI A., op. cit.

⁸⁹ Cit. Corte di Cassazione, sez. V, 25 novembre 2011, n. 24912. Per quanto riguarda la prevalenza della sostanza sulla forma vedi Corte di Giustizia sentenza “Collée”, causa 27 settembre 2007, C-409/04, punto 29: “[...] *un provvedimento nazionale che essenzialmente subordini il diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi sono soddisfatti eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta*”; stessi principi affermati nella sentenza 30 settembre 2010, causa C- 392/09, “Uszodaépítő” e nella sentenza del 21 ottobre 2010, causa C-385/09, “Nidera”.

I.3. Autofatturazione e inversione contabile.

Abbiamo precedentemente affermato che la fattura, in tutte le sue forme, rappresenta un momento materialmente necessario ai fini del corretto funzionamento della neutralità⁹⁰ dell'IVA.

Ciascuna operazione imponibile, non imponibile o esente deve essere fatturata dal soggetto passivo che la effettua ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 e non oltre i momenti di cui all'art. 6 dello stesso decreto; viene così formato un documento in duplice esemplare, di cui una copia viene consegnata o spedita alla controparte mentre l'altra viene conservata dal cedente/prestatore.

La fattura deve essere datata e numerata in modo progressivo per anno solare e deve contenere una serie di indicazioni essenziali quali: le parti fra cui l'operazione viene effettuata; l'oggetto dell'operazione, ossia la natura, qualità, e quantità dei beni o dei servizi⁹¹; la base imponibile, vale a dire i corrispettivi e gli altri dati necessari per la sua determinazione; l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.⁹²

⁹⁰ Sul punto cfr. Corte di Cassazione 27 gennaio 2010, n. 1650 in cui si afferma che “[...] la deducibilità [...] postula che il contribuente stesso sia in possesso delle relative fatture, le annoti in apposito registro[...].”

⁹¹ L'oggetto dell'operazione è stato approfondito dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 18 luglio 2013, causa C-78/12, “Evita-K”, riguardante il commercio di animali. Tra le altre questioni è interessante la quinta, in cui la corte afferma che: gli Stati membri non possono subordinare l'esercizio del diritto di detrazione all'osservanza di ulteriori condizioni riguardanti il contenuto delle fatture rispetto a quelle previste dalla direttiva (come già confermato dall'art. 273 della Direttiva IVA); la Direttiva IVA al punto 6 dell'art. 226 dispone che la fattura deve menzionare solamente la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi, e non anche altri elementi, rappresentati, nel caso in questione, da marchi auricolari. Cfr. DE RINALDIS A., *Cessioni di beni: potere di disporre e diritto alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in “L'IVA” n. 6 del 2014, pag. 46.

⁹² TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, nona edizione, 2014, UTET, pag. 236. FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. 2014. pag. 890.

Per effetto della Direttiva 2010/45/UE, recepita in Italia dalla la Legge di Stabilità per il 2013 (L. 24.12.2012, n.228)⁹³, sono state modificate le disposizioni relative alla fatturazione in vista della semplificazione delle procedure di fatturazione, sia per ridurre i costi che gli operatori economici devono affrontare, sia per far fronte alle frodi.⁹⁴

Ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, le fatture emesse vanno annotate, entro 15 giorni, nell'apposito registro delle fatture emesse in base all'ordine della loro numerazione, indicando il numero, la data di emissione, l'imponibile, l'imposta (o il titolo di inapplicabilità dell'IVA e la relativa disposizione per le operazioni non imponibili o esenti) e il cessionario o committente.⁹⁵

In relazione alle cessioni effettuate ai sensi dell'art. 22 del Decreto IVA (come quelle effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico) viene disposta: l'annotazione entro il giorno non festivo successivo dell'ammontare globale delle operazioni effettuate in ciascun giorno; la non obbligatorietà dell'emissione della fattura (a meno che non sia richiesta dal cliente), sostituita dall'obbligo di rilascio di ricevuta fiscale o di scontrino fiscale.⁹⁶

Gli obblighi formali non riguardano solamente i cedenti/prestatori, infatti, anche gli acquirenti di beni o servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni devono

⁹³ FALSITTA, G., op.cit. pag. 890, specifica che le modifiche apportate dalla Direttiva prendono origine dalla proposta della Commissione europea (Doc.Com.(2009) 21) con la quale già si voleva dare completamento alle norme della Direttiva 2001/115/CE (che ha inoltre introdotto la fattura elettronica).

⁹⁴ FALSITTA, G., op.cit. pag. 890, indica le novità principali, ossia: la diversa formulazione del registro della numerazione progressiva; la generalizzazione dell'obbligo di indicazione della partita IVA del cessionario/committente (o del codice fiscale); l'introduzione della fatturazione differita anche per le prestazioni di servizi; la fissazione di un termine dilatorio per la fatturazione delle operazioni intracomunitarie; l'introduzione della "fattura semplificata"; la regolarizzazione della fattura elettronica. Per approfondimenti vedi anche LIBERATORE G., *La nuova fatturazione avvicina l'impresa europea*, in "L'IVA" n. 11-12 del 2013. SPERA M. - BRISACANI M., *Le novità IVA in materia di fatturazione nel commento dell'Assonime*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 39 del 2013, pag. 12).

⁹⁵ FALSITTA, G., op.cit. pag. 892.

⁹⁶ La *ratio* della disposizione è di non creare ostacoli inutili all'attività dei commercianti al minuto e di coloro che svolgono attività assimilate a causa di operazioni troppo onerose. Nel caso in cui il cliente non è un consumatore finale ma un imprenditore che agisce ai fini della sua attività commerciale, vige l'obbligo di richiesta della fattura ai sensi dell'art. 22, comma 3.

annotare le fatture e le bollette doganali nell'apposito registro degli acquisti (ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

Come precedentemente affermato, la registrazione delle fatture nel registro degli acquisti è *conditio sine qua non* della detrazione, tant'è che non vige l'obbligo di annotazione per le fatture con IVA indetraibile.⁹⁷

Contrariamente a quanto detto, ci sono casi in cui l'emissione della fattura diviene un obbligo del cessionario/committente che sarà per tale ragione obbligato ad emettere un'autofattura, con le medesime caratteristiche e soggetta alle medesime norme formali e sostanziali esaminate precedentemente.

Due sono le situazioni ⁹⁸ normativamente previste interessate da tale particolare modalità di fatturazione: da un lato, quando il cedente/prestatore, essendo esonerato dagli obblighi dell'IVA, non si trova nella condizione di emettere la fattura; dall'altro, quando il cedente/prestatore, pur essendo obbligato ad emettere la fattura, non vi provvede in tempo.

Quanto al primo caso, si tratta di una forma di esonero facente parte del regime speciale agricolo in base al quale il cessionario/committente emette un'autofattura e la consegna al produttore agricolo cedente, registrandola poi separatamente nel registro degli acquisti e pagando quindi l'imposta direttamente al produttore

⁹⁷ FALSITTA, G., op.cit. pag. 893. TESAURO F., op.cit. pag. 237.

⁹⁸ In merito alla descrizione dell'autofatturazione vedi FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. 2014. pag. 824 nota n. 117.

agricolo che la tratterrà a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti.⁹⁹

Con riguardo al secondo caso, ai sensi dell'art. 6, comma 8 del D.lgs. 471/1997¹⁰⁰, in un rapporto tra due soggetti passivi in cui il cedente o prestatore non abbia emesso fattura o l'abbia emessa in modo irregolare, il cessionario/committente è obbligato a regolarizzare l'operazione per permettere il corretto funzionamento del meccanismo applicativo dell'IVA e quindi detrarre l'IVA sugli acquisti.

Nel caso in cui la regolarizzazione dell'operazione non sia avvenuta, subentrerà l'addebito di una sanzione amministrativa pari all'imposta non fatturata, ma a differenza del passato (prima del 1° aprile 1998) non è più previsto “[...] il

⁹⁹ DE LUCA C. in *Il regime IVA nel settore agricolo* n. 52 del 31.12.2013, www.fiscal-focus.it. Tale regime particolare è disposto dall'art 34, comma 6 del d.P.R. 633/72, in base al quale un produttore che nell'anno solare precedente ha realizzato o prevede di realizzare, in caso di inizio di attività, un volume di affari (calcolato in base all'ammontare complessivo delle operazioni imponibili registrate o da registrare in base agli articoli 23 e 24 D.P.R. 633/72) non superiore a 7.000 Euro (precedentemente il limite era di 2.582,28 euro) il quale sia costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli di cui alla tabella A) allegata al D.P.R. n. 633/1972 è esonerato dal versamento dell'IVA, dagli obblighi contabili e documentali nonché dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dell'IVA.

L'unico obbligo che è imposto consiste nel conservare e numerare le fatture e le bollette doganali. Tale regime d'esonero riguarda solo il limite del 33,3% del volume d'affari complessivo, che a sua volta non deve superare i 7.000 Euro, oltre tale soglia si verificherà la perdita del regime di esonero stesso.

POGGIANI F.G., *Ultime novità sul regime IVA*, in "Agricoltura" n. 2 del 2005; BONICALZI F., *Il regime agevolato per le attività agricole nella finanziaria 2003*, in "L'Iva" n. 2 del 2003, pag. 138. Vedi anche Ris. 54/E 16 marzo 2007 riguardante l'acquisto di un terreno da un produttore agricolo in regime di esonero, in cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito *“Tale regime fiscale comporta per i cessionari e i committenti soggetti passivi d'imposta, che acquistano beni o utilizzano servizi dai produttori agricoli “esonerati”, l'obbligo di emettere un'autofattura con le modalità e nei termini dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972, indicandovi, unitamente al prezzo di vendita dei beni o dei servizi acquistati, l'imposta calcolata secondo l'aliquota corrispondente alle percentuali di compensazione dei prodotti agricoli. Il cessionario o il committente dovranno pagare l'imposta, così determinata, direttamente al produttore agricolo, procedendo a registrare la fattura a norma dell'art. 25 del DPR n. 633 del 1972, ed a consegnarne copia al produttore agricolo. L'agricoltore esonerato dall'obbligo di versamento dell'imposta, tratterrà l'imposta incassata a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti.”*

¹⁰⁰ La norma (che prima del 1° aprile 1998 era contenuta nell'art. 41 comma 6 del d.P.R. 633/72), al punto a stabilisce: *“se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , relativo alla fatturazione delle operazioni;”* mentre al punto b: *“se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta;”*

recupero dell'imposta nei riguardi del cessionario, diversamente da quanto in precedenza stabilito dal citato articolo 41, sesto comma, del decreto IVA." ¹⁰¹

Seppure non legislativamente previsto, l'autofatturazione può anche rappresentare un momento di accordo tra le parti, giustificato dal rapporto di interdipendenza tra cliente e fornitore e talvolta anche di semplificazione delle procedure contabili¹⁰². Le situazioni appena esaminate che prevedono l'obbligo di emissione di un'autofattura non sono le uniche, poiché talvolta tale obbligo viene previsto congiuntamente all'obbligo di applicazione dell'imposta tramite l'inversione contabile (reverse charge).

Mi riferisco all'acquisto di beni e servizi da soggetti non residenti, per il quale il reverse charge, ai sensi dell'art. 17, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972, costituisce

¹⁰¹ Cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.52/E del 2 dicembre 2011, in cui si chiariscono le istruzioni per la gestione delle controversie in materia, alla luce del consolidato orientamento della Corte di Cassazione formatosi in materia. L'Agenzia parte da un esame del passato e di come è cambiata la giurisprudenza in materia citando alcune delle sentenze più importanti della Cassazione come la n. 5268 del 10 marzo 2005 e le sentenze n. 6149 del 13 marzo 2009 e n. 16490 del 18 giugno 2008, per poi citare le più recenti in questione, quali le sent. n. 26126 e 26127 del 27 dicembre 2010, in cui, dando seguito alle già affermate sentenze precedenti, la Corte ha ribadito che: "[...] l'obbligo del cessionario o committente di pagare l'imposta sul valore aggiunto in caso di mancata trasmissione della fattura e omesso pagamento da parte del cedente o fornitore del servizio abbia natura di sanzione e sia, quindi, applicabile una nuova disciplina sanzionatoria più favorevole, secondo il principio di legalità espresso dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3". Dunque è evidente che la sanzione prevista dal precedente art. 41, comma 6 del d.P.R. 633/72 (ossia che il cessionario/committente era soggetto alle stesse sanzioni a cui era soggetto il cedente /prestatore, oltre al pagamento dell'imposta) è stata considerata dalla giurisprudenza come una sanzione c.d. "impropria" tale per cui è possibile applicare il principio del *favor rei*. Vedi anche COSMAI M., *Violazioni in materia di fatturazione ante 1° aprile 1998: l'Agenzia abbandona il contenzioso*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 2 del 2012, pag. 21. NAPOLITANO F., *Iva: appunti in tema di sanzioni applicabili al cessionario o committente*, in "il fisco" n. 6 del 2000, pag. 1-1656.

¹⁰² Per quanto riguarda l'autofatturazione come accordo vedi le diverse risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, tra le più note le seguenti: n.445707/91 del 28 luglio 1992, n. 441445 del 12 gennaio 1993, n. 50 del 29 maggio 1998, n. 24 del 12 febbraio 1999, n. 75 del 7 maggio 1999. In merito alla possibilità di semplificare le procedure contabili vedi ris. n. 202/01 in cui l'Agenzia si è espressa nel seguente modo: "*Nel caso di specie, la circostanza che la fattura sia emessa direttamente dal cliente in nome e per conto del proprio fornitore consente al primo di avere l'immediata disponibilità del documento, per cui, nel rispetto delle richiamate disposizioni, il diritto alla detrazione può essere esercitato in sede di liquidazione periodica dell'imposta effettuata nel mese (ovvero trimestre) successivo a quello con riferimento al quale è stata emessa la fattura ed, ovviamente, sempre che' questa sia stata annotata nel registro degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972) anteriormente alla liquidazione stessa e con riferimento al periodo in cui si vuol far valere il diritto a detrazione.*"

l'unico o comunque il modo più agevole per assoggettare l'operazione ad imposta.¹⁰³

Il reverse charge non va confuso con l'autofatturazione, poiché quest'ultima attiene non solo all'obbligo, in capo al cessionario/committente, di applicare l'imposta ma anche all'obbligo di emettere la fattura, che sarà un documento fiscale intestato a se stesso recante l'indicazione dell'imponibile e dell'imposta.¹⁰⁴ Nel caso del reverse charge, invece, si assiste a un metodo di traslazione non dell'obbligo di fatturazione ma dell'obbligo di applicazione dell'imposta, sicché il cedente/prestatore non applica l'IVA sull'operazione che, invece, viene assoggettata ad imposta (mediante l'applicazione dell'aliquota) dal cessionario/committente.

Le singole ipotesi di inversione contabile saranno oggetto di trattazione nel capitolo 2° del presente elaborato, ad ogni modo merita attenzione la disciplina del ricevimento della fattura estera nel caso di acquisti intracomunitari.

In primis giova ricordare che tali acquisti si pongono nell'ottica della realizzazione di un mercato comune dell'Unione Europea nonché di una tassazione nello Stato di immissione al consumo (sulla base di un regime "transitorio"¹⁰⁵ non fondato sulla tassazione nello Stato di origine).

Essi sono definibili come le acquisizioni a titolo oneroso della proprietà o di un diritto reale di godimento su beni spediti o trasportati da un altro Stato membro nel territorio italiano, da parte del cedente, dell'acquirente o ancora di terzi

¹⁰³ D'ARDIA C., "Reverse charge": le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione, in "L'IVA" n. 12 del 2011; il tema verrà esaminato in maniera più completa nel cap. 2 del presente elaborato.

¹⁰⁴ Fa giustamente notare la differenza FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. 2014. pag. 824 nota n. 117.

¹⁰⁵ Tale regime fu introdotto con la Direttiva n. 91/680 del 16 dicembre 1991 che modificò significativamente la Direttiva n.77/388, e successivamente con le Direttive n. 92/77 19 ottobre 1992 e 111/92 del 14 dicembre 1992. Le suddette Direttive sono state recepite nel nostro ordinamento, dopo una serie di D.L. non convertiti, dal D.L. 331 del 30 agosto 1993.

(prevedendosi quindi come condizione necessaria il passaggio fisico del confine di stato del bene).¹⁰⁶

Nonostante essi siano soggetti all'obbligo di inversione contabile, può accadere che: il cessionario non riceva la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, sicché dovrà emettere l'autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa; ovvero che riceva una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale, sicché dovrà emettere una fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.¹⁰⁷

I.4. Le teorie sulla capacità contributiva.

L'art. 53, comma 1, Cost., disponendo che *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.”*, introduce il principio di capacità contributiva su cui si basa il sistema tributario stesso.

Quanto affermato trova il suo antecedente nell'art. 25 dello Statuto Albertino che, riferendosi ai “regnicoli”, disponeva il principio di contribuzione ai carichi dello Stato “nella proporzione dei loro averi”.

La Costituzione non fa più riferimento agli averi, ancor meno ai regnicoli, in quanto la vastità degli indici di ricchezza odierni, rispetto ai limitati indici di

¹⁰⁶ Ai sensi dell'art 38, comma 2, del D.L. n. 331/1993. PADOVANI F., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Istituzioni di diritto tributario*, a cura di RUSSO P. - CASTALDI L. - FRANSONI G., Giuffrè Editore, 2014, pag 407. All'opposto nel caso di cessioni intracomunitarie l'operazione sarà definibile come non imponibile ai sensi dell'art. 41, D.L. 331 del 30 agosto 1993.

¹⁰⁷ Ai sensi dell'art. 46 comma 5, del D.L. 331 30 agosto 1993 modificato dalla Finanziaria del 2013 in cui è stata recepita nel nostro ordinamento la Direttiva n. 2010/45 UE. A differenza del passato è stato previsto un mese in aggiunta per l'emissione di autofattura. Invece è rimasta invariata la procedura in presenza di una fattura con un corrispettivo inferiore a quello reale.

natura prevalentemente fondiaria di un tempo, permettono di introdurre un concetto più ampio: la capacità contributiva.¹⁰⁸

L'espressione utilizzata dalla Costituzione costituisce un sinonimo della "forza economica", della "capacità economica", che a sua volta comporta l'individuazione di "*quanta capacità economica deve essere versata allo stato*".¹⁰⁹

Sin dal primo momento, all'indomani della introduzione della Costituzione, furono avanzati notevoli dubbi e contrasti interpretativi, come l'iniziale catalogazione tra le norme programmatiche e non precettive.

Il problema della programmaticità o meno della norma costituzionale, che appariva in prima analisi come una "scatola vuota"¹¹⁰ priva di specifico contenuto, fu messa da parte sia in quanto si giunse alla considerazione che tutte le norme costituzionali posseggono un'attitudine a creare effetti giuridici diretti, sia in quanto venne meno, grazie all'apporto della giurisprudenza, il problema della

¹⁰⁸ RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Giuffrè Editore, 2007, pag. 48. Interessante è l'analisi comparatistica effettuata da AMATUCCI A. in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di SALVINI L. - MELIS G., CEDAM, 2014, in cui l'autore parte dall'esame del pensiero di San Tommaso per evidenziare l'attualità del concetto di eguaglianza alla partecipazione del "*bonum commune*" che deriva a sua volta dal principio di proporzionalità. Secondo il dettato "*Unicuique secundum aequitatem proportionis*" e "*secundum suam possibilitatem*" San Tommaso avrebbe gettato le fondamenta per la definizione della capacità contributiva, elevando la causa formale, contenente il bene comune e la possibilità di ciascuno, a misura del tributo stesso, perché proporzionata alla realizzazione del bene comune e a strumento di giustizia delle possibilità di ciascuno. Avveniristico è poi il concetto dell'adeguamento del tributo alle possibilità di ciascuno che non si esaurisce nel reddito, patrimonio, trasferimento e consumo di beni, ma che va oltre e si estende al bene pubblico prendendo a riferimento la responsabilità sociale.

¹⁰⁹ LUPI R. in *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, nona edizione, Giuffrè Editore, 2007, cit. pag. 6. Vedi anche RUSSO P., in *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Giuffrè Editore, 2007, pag. 49.

¹¹⁰ RUSSO P., op. cit. pag. 49 cit. MELIS G. *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, pag. 50 cit. Vedi anche GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 74, che afferma: "*non può attribuirsi giuridica rilevanza, se non entro limiti molto ristretti, all'altro elemento che suole essere comunemente addotto per la delimitazione del concetto di imposta: quello cioè del suo riferimento ad una certa capacità contributiva del soggetto*".

distinzione tra norme programmatiche e norme precettive nei giudizi di legittimità costituzionale.¹¹¹

Ad ogni modo il superamento dei dubbi interpretativi sulla natura della norma non eliminò le divergenze e le incertezze relative al significato del concetto di capacità contributiva.

Si cominciò, infatti, a dare attenzione al godimento dei pubblici servizi formulando la c.d. teoria del beneficio¹¹² criticabile non solo per il giustificare il concorso alle spese pubbliche in una logica commutativa tra lo Stato e il cittadino, ma anche per il sincretismo che ha portato ad identificare l'indagine economica con quella giuridica e a non prendere in considerazione l'autonomia del diritto tributario dal diritto finanziario.

¹¹¹ La Corte Costituzionale nella sentenza 1/1956. stabilì che: “[...]la nota distinzione fra norme precettive e norme programmatiche può essere bensì determinante per decidere della abrogazione o meno di una legge, ma non è decisiva nei giudizi di legittimità costituzionale, potendo la illegittimità costituzionale di una legge derivare, in determinati casi, anche dalla sua non conciliabilità con norme che si dicono programmatiche[...]”.

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino 1965 pag. 50, “[...] è comunque inesatto a nostro avviso considerare la norma in esame come destinata ad operare programmaticamente nei confronti del solo legislatore, senza diretta immediata rilevanza nei confronti dei privati.”

¹¹² GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in Riv. dir. sc. fin., 1949, I, 15 ss. cit. pag. 30 “La funzione economica e sociale dell'imposta è l'elemento più indicato a segnalare la causa di tale entrata, per quanto tale funzione economica e sociale non sia che la spiegazione della direttiva politica presa dal legislatore nello scegliere l'imposta diretta, anziché, p. es., una indiretta o un prestito, per coprire un determinato fabbisogno pubblico.” e prosegue “Siamo di fronte quindi a una visione della causa giuridica risultante dalla connessione della scienza delle finanze e del diritto finanziario nello studio delle entrate come fenomeni naturali, che hanno per fonte la legge, ma che non possono essere conosciuti nella loro funzione e natura col solo ausilio della legge atomisticamente isolata da tutto l'ordinamento finanziario, nonché da quello economico, politico e sociale, nel quale tali entrate si attuano.”

Infatti, chi ha fatto riferimento al godimento dei pubblici servizi come base per l'analisi della capacità contributiva stessa, ha attribuito a tali servizi un ruolo di eccessiva rilevanza, seppur interessante dal punto di vista teorico.¹¹³

Autorevole dottrina è così partita dall'esame delle teorie economiste di Adam Smith¹¹⁴ per spiegare come nell'art. 53 possano essere ravvisati i principi di eguaglianza, di relatività e di equità nella ripartizione.

Ad ogni modo non bisogna confondere lo studio della "capacità economica" effettuato dagli economisti con quello prettamente giuridico del diritto tributario, che inquadra la "capacità economica" *"[...] secondo valutazioni prettamente giuridiche, come le prospettive di essere controllati, gli indizi di cui l'amministrazione potrebbe disporre per effettuare questo controllo,*

¹¹³ Sul punto vedi GALLO F. in F. Maffezzoni e l'Iva : la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi (*), *Rassegna Tributaria* n. 5 del 2009, pag 1259 in cui l'autore parte da un esame della teoria esposta dal Maffezzoni secondo cui la manifestazione del godimento di pubblici servizi basta di suo a dimostrare la capacità contributiva di un soggetto, quasi ad identificare i servizi resi da un ente territoriale in maniera paracommutativa piuttosto che generale. Tale tesi viene elogiata da Gallo, ma nel limite dell'ipotesi di uno stato fondato sul federalismo fiscale e sempre in senso molto lato e non "[...]come effettiva corrispettività economica tra la prestazione pecuniaria dovuta dal fruitore del servizio e il vantaggio di cui questi simmetricamente godrebbe". MELIS G., op.cit. pag. 51 l'autore conferma l'applicazione della tesi nel caso del federalismo fiscale e non solo: " Da un lato, nell'ottica della fiscalità locale e del c.d. "federalismo fiscale", per indicare la possibilità che si crei un rapporto più "stretto" tra i tributi richiesti a carico di una collettività, di regola in relazione proprio ad indici di forza economica che maggiormente beneficiano dell'attività degli enti locali (si pensi agli immobili, beneficiari di una quota importante della spesa locale, quali: spese per la viabilità, trasporti, illuminazione, arredo urbano, sicurezza, ecc.) e le attività che questi enti esplicano a favore della collettività medesima; sino ad arrivare all'estremo della c.d. "imposta di scopo", dove il prelievo è richiesto a fronte dell'esecuzione di una specifica opera la cui utilità ridonda a favore dei soggetti obbligati al pagamento. In tal modo, la collettività è anche posta nella condizione di giudicare sulla bontà dell'impiego delle risorse derivanti dai tributi richiesti e, dunque, di esprimere in modo più consapevole un giudizio sulla validità dell'operato dei rappresentanti politici. Dall'altro, in relazione alla giustificazione della tassazione dei soggetti non residenti di redditi o cespiti situati nel territorio dello Stato, per via appunto del beneficio loro derivante dall'attività posta in essere dal c.d. "Stato della fonte".

¹¹⁴ GRIZIOTTI B., op.cit. pag. 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".

l'interpretazione "ex ante" della normativa applicabile, le previsioni sull'esito di possibili contenziosi e sull'applicazione di sanzioni."¹¹⁵

Se, da un lato, fu messo in risalto il rapporto Stato-contribuente con la non condivisibile teoria del beneficio, dall'altro, fu posta l'attenzione sulla tutela del Fisco, affermando l'importanza di reperire risorse finanziarie dalla collettività per soddisfare i bisogni della stessa.

Ne derivò una tutela privilegiata dell'interesse del Fisco, sia nella fase dell'imposizione che in quella dell'attuazione¹¹⁶, sulla base del c.d."interesse fiscale" definito come *"[...] un interesse della collettività e non come comodità dell'amministrazione finanziaria."*¹¹⁷.

La posizione di privilegio del Fisco, caratterizzata da "deroghe" al diritto comune, amministrativo, processuale ecc., è stata tradizionalmente giustificata sia dalla necessità di soddisfare i bisogni della comunità sia *"[...] dall'inferiorità conoscitiva del Fisco rispetto al contribuente e quindi dalla necessità di disporre*

¹¹⁵ LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica.*, nona edizione, Giuffrè, 2007, cit. pag. 6; nell'opera, si preoccupa di precisare che *"Per fissare le regole di determinazione della capacità economica, il legislatore contempera quindi precisione, certezza, cautela fiscale, stabilità dei 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."*

¹¹⁶ MELIS G., op. cit., pag. 53, scrive in relazione alla fase impositiva: *"Per quanto attiene alla fase dell'imposizione, si deve innanzitutto escludere che siffatte regole possano incidere sul quantum del tributo, pervenendosi altrimenti ad una violazione dello stesso principio di capacità contributiva. In tale ottica, ad esempio, la giustificazione in termini di "interesse fiscale" di eventuali prelievi straordinari finalizzati al risanamento della finanza pubblica [...] non appare certamente sufficiente, ove tali fatti non manifestino capacità contributiva."* In relazione alla fase attuativa, invece, scrive: *"la Corte ha qualificato l'interesse alla riscossione dei tributi come un interesse di natura generale in quanto rende possibile il regolare funzionamento dei servizi pubblici [...] e che dunque giustifica "discipline differenziate" [...]."*

¹¹⁷ DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente, le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, Giuffrè Editore, pag. 391 cit..

di poteri particolarmente penetranti e rafforzati rispetto ad un normale creditore (privilegia fisci) ”¹¹⁸.

Ad ogni modo il quadro è profondamente mutato, dacché il Fisco dispone di sistemi informatici e di una gran quantità di dati conoscitivi che gli permettono di agire tempestivamente “[...] e sovente a “colpo sicuro”, *iscrivendo ipoteca su immobili, provvedendo al fermo di beni mobili registrati o al sequestro di conti correnti, eseguendo pignoramenti presso terzi, il tutto in deroga alle regole generali previste per un qualsiasi creditore ”.*¹¹⁹

Pertanto, il Legislatore deve agire nei limiti di una ponderazione delle posizioni tutelate, cosicché l’interesse fiscale non vanifichi il principio di capacità contributiva e i due interessi, tanto quello della comunità alla configurazione efficiente del sistema tributario quanto quello della funzione difensiva della sfera individuale¹²⁰, possano coesistere ¹²¹.

¹¹⁸ MELIS G., op. cit., cit. pag. 52. DE MITA E., op. cit. pag. 391, afferma infatti che: “*L’interesse fiscale, mentre dal punto di vista del diritto sostanziale, della struttura delle imposte, esige semplicità nella determinazione della base imponibile, dal punto di vista del diritto formale, esige una regolare e sollecita riscossione. Tale obiettivo viene perseguito nelle leggi tributarie con quella che è la “particolarità del diritto tributario”: le deroghe al diritto comune, al diritto civile, al diritto amministrativo, al diritto processuale.*” L’autore aveva già, a pag. 82, affrontato il tema delle deroghe e quindi delle diversità di trattamento richiamando un’importante sentenza della Corte Costituzionale, la n. 283/1984, affermando che: “*L’interesse fiscale è stato invocato quando si è trattato di giustificare le diversità di trattamento nel procedimento di applicazione delle imposte, in quanto l’amministrazione esercita una funzione pubblica nei riguardi della generalità dei contribuenti (283/1984).*” In particolare egli parla di diversità di trattamento con riferimento alla disciplina generale delle presunzioni, che possono essere “messe da parte” in favore di discipline differenziate solamente se “[...] tali discipline siano idonee ad assicurare la reale rispondenza dell’accertamento tributario alla capacità contributiva del soggetto passivo d’imposta.” (cit. sent. n. 283/1984).

¹¹⁹ MELIS G., op. cit., cit. pag. 52.; inoltre precisa che tale modalità di comportamento risulta di dubbia legittimità sia sotto il profilo dell’art. 24 Cost. sia della tutela del diritto di proprietà ai sensi dell’art.1 del primo Protocollo addizionale della CEDU e del principio di proporzionalità, ossia del “giusto bilanciamento” tra interesse statale ed interesse del privato.

¹²⁰ BORIA P., *L’interesse fiscale*, Giappichelli Editore, Torino, 2002, pag. 205. cit.

¹²¹ FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, I, pag.189. Vedi anche Corte Costituzionale sent. n. 358/1994: “*La preminenza dell’esigenza di realizzazione del credito fiscale nella riscossione coattiva delle imposte dirette deve tuttavia trovare la sua misura, ed un ragionevole limite, nella rispondenza alle finalità che la giustificano. Queste non consistono nella soddisfazione del credito esattoriale in qualunque modo ciò avvenga,[...]*”. DE MITA E., op. cit. pag. 391 [...] *Di qua la tendenza del diritto costituzionale a ridurre le peculiarità del diritto tributario in termini di diritto comune, una tendenza che deve bilanciarsi con l’interesse fiscale. Difatti quando il diritto tributario introduce deroghe ai principi e alle regole del diritto comune, tali deroghe non violano il principio di uguaglianza (art.3 Cost.) se perseguono correttamente l’interesse fiscale, sono cioè funzionali alla sollecita riscossione, salvo il rispetto del principio della capacità contributiva.*”.

I.4.1. La capacità contributiva: il limite relativo.

Alla luce di quanto esaminato è emersa una duplice valenza dell'art. 53, dacché: da una parte, l'interesse della collettività alla tassazione secondo capacità contributiva denota una funzione solidaristica; dall'altra, si denota una funzione garantista stabilendo che l'individuo deve contribuire, nei limiti della sua capacità contributiva, al sostenimento della spesa pubblica, costituendo così un limite al potere impositivo del legislatore.¹²²

Una prima ricostruzione del limite su esposto ha identificato l'art. 53 come l'espressione economica del principio di eguaglianza sostanziale previsto dall'art. 3 Cost. (eguaglianza verticale), ravvisando in esso un criterio di riparto dei carichi fiscali da far ricadere su ogni consociato e “[...] *la principale garanzia per il contribuente ed un forte vincolo nei confronti del legislatore e dell'amministrazione finanziaria*”.¹²³

Sulla base di tale convincimento, ogni consociato sarebbe in grado di partecipare alle pubbliche spese in ragione della sua capacità economica, condizione questa che avrebbe anche la funzione di giustificare una maggiore compartecipazione di un soggetto passivo rispetto ad altri.

Si è così introdotta la convinzione che la contribuzione alle spese pubbliche non deve incentrarsi sulla titolarità di un reddito o di un singolo bene poiché ciò cozzerebbe con la *ratio* della ripartizione razionale¹²⁴ delle pubbliche spese,

¹²² FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, I, pag.186.

¹²³ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, 2013, pag. 29. cit. Vedi anche GAFFURI G., *Diritto tributario, parte generale e parte speciale*, CEDAM, Padova, 2009, pag. 32., che afferma: “[...] *la norma costituzionale, stando al suo tenore letterale, enuncia una regola garantista e agisce quindi come baluardo protettivo del soggetto che subisce l'imposizione, nei confronti dello Stato impositore*”.

¹²⁴ FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, 2003 Giappichelli Editore, cit., pag. 33, il quale afferma che “*l'art. 53 Cost., non esprimerebbe dunque un valore da tutelare in via assoluta, ma piuttosto una finalità, una funzione – identificabile nella razionale ripartizione fra i consociati dei carichi pubblici – giustificando, così, il sindacato in ordine alla congruità della disciplina dettata dal legislatore rispetto alla funzione medesima*”; Lo stesso autore a pag. 23 scrive: “*il concorso alle pubbliche spese non è che un aspetto dell'appartenenza alla comunità; [...] un maggior concorso a chi si trovi in una posizione relativamente migliore di altri, quindi una graduazione secondo “misura” di situazione di vantaggio.*”

conseguenziale all'appartenenza ad una comunità statale, che è l'esplicazione del dettato *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche[...]"*.

I sostenitori di quanto detto sposano un'ottica meramente distributiva che vede la capacità contributiva come un limite relativo¹²⁵, poiché l'art. 3 servirebbe solo quale argine al riparto delle imposte, che potrà avvenire con l'imposizione di *"criteri distributivi equi e ragionevoli, che possono essere anche fatti non patrimoniali, purché naturalmente rilevabili misurabili in denaro, senza che il presupposto contenga necessariamente in sé la disponibilità economica per far fronte all'obbligazione tributaria."*¹²⁶

E' da ricordare infine che tale indirizzo ha ricevuto più volte il riconoscimento della giurisprudenza della Corte Costituzionale in numerose sentenze, come: la n. 155 del 1963 in cui si è affermato che il principio di eguaglianza si manifesta con un' *"imposizione uguale per redditi uguali e di imposizione diversa per redditi diversi"*; la successiva sentenza n. 42/1980 che a sua volta richiamando la n. 120/1972 ha statuito *"[...]che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento*

¹²⁵ GALLO F. si è schierato dal lato dell'impostazione minoritaria che ravvisa nell'art. 3 Cost. il mezzo per il raggiungimento della "giusta imposta". In particolare critica la teoria maggioritaria che analizzeremo successivamente, interrogandosi su come essa possa chiarire il collegamento tra la capacità contributiva e il "concorso doveroso" alle spese pubbliche. Il problema principale, secondo lui, che la teoria maggioritaria pone, è costituito dalla compressione di discrezionalità che ha il legislatore, che non potrà assumere a indice di capacità contributiva, situazioni, fatti e rapporti che non hanno rilevanza patrimoniale in termini di disponibilità e scambiabilità sul mercato. Di conseguenza la capacità contributiva *"[...] si traduce in termini oggettivi in un limite di natura patrimoniale che vieterebbe al legislatore fiscale di far concorrere alle pubbliche spese quei soggetti che, pure essendo titolari di rilevanti posizioni di vantaggio economicamente valutabili, tuttavia non hanno la suddetta disponibilità patrimoniale perché non hanno posto in essere un presupposto contenente in sé entità patrimoniali."* cit. tratta da *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di SALVINI L. - MELIS G., CEDAM, 2014, pag. 9.

¹²⁶ MELIS G. *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, pag. 55, precisa che *"Non necessariamente deve operare il vincolo del mercato, nel senso che il legislatore debba necessariamente scegliere un presupposto-bene "scambiabile" sul mercato: il legislatore estrapola dalle relazioni sociali fatti economicamente rilevanti, con il solo limite del principio di eguaglianza. Le risorse economicamente rilevanti comprendono il potere, la titolarità di diritti, situazioni di "capacitazione" (intesa come posizione "di vantaggio" nella scelta, come definita dall'economista A. Sen)." Fa riferimento alle "capacitazioni" anche la dottrina di GALLO F., in *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, in cui a pag. 87 afferma: *"[...] l'assunzione della persona stessa a soggetto passivo d'imposta in relazione anche a indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori – "capacitazioni", direbbe Amartya Sen – solo socialmente rilevanti, purché espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile"*.*

tributario disuguale”, ricordando che vige “l’esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza .”¹²⁷

Dunque, in ragione della teoria della capacità contributiva come limite relativo, gli indici rilevatori di ricchezza sono inquadrati diversamente, cosicché *“la situazione economica di un soggetto oggi non dipende più solo dai beni proprietari, dall’avere qualcosa che si può vendere, ma anche dall’avere, o dal disporre, di qualcosa che non si può né vendere né comprare e che, proprio per questo, paradossalmente “vale” e “costa”; la rete di relazioni parentali, sociali e amicali è in grado di influire sulla capacità economica di un soggetto quanto e più del possesso di un reddito o di un patrimonio”¹²⁸ .*

I.4.2. La capacità contributiva: il limite assoluto.

La teoria contrapposta a quella appena esaminata identifica il principio di capacità contributiva come un limite assoluto al potere legislativo.

Secondo tale filone di pensiero la capacità contributiva è inevitabilmente costituita da una forza economica effettiva, vale a dire dalla *“titolarità (idoneità soggettiva) di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, scambiabili sul mercato (trasformandole in denaro), che consentano in sé di estinguere l’obbligazione tributaria”¹²⁹*.

La stessa Corte Costituzionale ha individuato il limite assoluto nella potenzialità economica, affermando che: *“per “capacità contributiva” ai sensi dell’art. 53 deve intendersi l’idoneità soggettiva alla obbligazione d’imposta, deducibile dal*

¹²⁷ Vedi anche Corte Costituzionale sentenze n. 134/1982, n. 212/1986, n. 159/1985.

¹²⁸ Vedi CARPENTIERI L., *Capacità economica, capacità contributiva e “minimo vitale”*, in *Dialoghi tributari*, 2009, n. 2, pag. 121.

¹²⁹ MELIS G. in *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, pag. 54, cit.

presupposto al quale la prestazione è collegata e determinabile quantitativamente in base a detto presupposto.”¹³⁰

Ad ogni modo il disposto “*Tutti sono tenuti a concorrere...*” non vuole solamente sancire “[...] *un generico e generale dovere tributario del privato nei confronti dell’ente pubblico, ma stabilire altresì un collegamento tra il quid o quantum del prelievo tributario - mediante il quale principalmente si attua il concorso alla pubblica spesa - e la concreta attitudine o capacità del singolo soggetto a sopportarlo*”¹³¹

Infatti, non è possibile una totale identificazione tra la forza economica e la capacità contributiva, in quanto tale lettura si porrebbe in un’ottica anacronistica identificandosi piuttosto con l’art. 25 dello Statuto Albertino, che imponeva ai “regnicoli” di contribuire indistintamente, seppur nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato.

Nonostante l’utilizzo della parola “proporzione”, il contribuire in modo indistinto rendeva l’articolo una vera e propria carta bianca per il Legislatore dell’epoca in materia di riscossione.

Da tale inquadramento dell’art. 53 sono a loro volta derivati due orientamenti.¹³²

Secondo un primo orientamento, assumono importanza gli art. 41 e 42 Cost. che rispettivamente si riferiscono alla tutela dell’iniziativa economica e ai limiti del potere pubblico di espropriazione dei beni privati, limitando così il prelievo tributario in maniera tale da: non ledere le fonti produttive di ricchezza che rendono possibile la determinazione della forza economica stessa; non ledere il

¹³⁰ Cit. Corte Costituzionale sentenza n. 91/1972, punto 3, in cui si richiamano altre storiche sentenze. Nella sent. n. 45/1964 la Corte affermando che “[...]una legge tributaria retroattiva non comporta per se stessa la violazione del principio della capacità contributiva” ha poi chiarito che l’art. 53 ha efficacia se “[...]al momento al quale si riferisce l’obbligo contributivo [...] vi sia corrispondenza tra l’obbligo e la capacità di contribuzione dell’obbligato;”. Ancora nella sentenza n. 50/1965 la Corte affermò che “il dovere di concorrere alla copertura della spesa pubblica si commisura alla capacità contributiva dei singoli obbligati.”

¹³¹ MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 13.

¹³² Sulla distinzione tra gli orientamenti vedi RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, pag. 50-51 Giuffrè Editore 2007.

patrimonio qualora sia costituito da beni produttivi; non determinare un’“occulta espropriazione”.¹³³

In base a quanto detto possiamo affermare che la Costituzione con gli art. 41 e 42 abbia posto un limite (massimo) al di sopra del quale sarà impossibile spingersi per il Legislatore nel momento della tassazione poiché la capacità contributiva, seppur espressione di una capacità economica o forza economica condiziona anche “[...] *la misura massima del tributo nel senso che questo non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico.*”¹³⁴

All’orientamento garantistico dell’iniziativa economica privata si è contrapposto l’orientamento di chi ha ravvisato un collegamento tra l’art. 53 e l’art. 2 Cost., vale a dire il principio di solidarietà, o meglio “solidarietà economica, politica e sociale”.

Considerando che nell’art. 53 si parla di un dovere di concorrere alle spese pubbliche e non di un dovere di pagare le imposte, “[...] *il carattere solidaristico di tale articolo sembra emergere già dalla particolare espressione che è stata scelta per individuare l'oggetto della norma*”¹³⁵

La contribuzione prevista dall’art. 53 è stata allora caratterizzata dalla finalità collettiva e dagli elementi del dovere di solidarietà quali: “[...] *il sacrificio di un*

¹³³ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, 2000, pag. 153, mette inoltre in risalto “l’incontestabile funzione anche garantista, per ciascun membro della comunità, dell’art. 53”.

¹³⁴ Cit. Corte Costituzionale, sentenza n. 200/1972 punto 4; in modo identico Corte Cost. sentenza 89/1966 punto 4. GAFFURI F., in *L’attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969. pag. 101, afferma: “Affermare che l’economia privata deve essere garantita nei confronti del prelievo tributario, non significa riconoscere l’esistenza di un primato di tale economia. [...] In altri termini l’oggetto della tutela costituzionale è una data economia non perché essa possieda determinati requisiti finanziari o sia caratterizzata da un certo regime giuridico, ma in quanto essa sia destinata di fatto a sopportare il peso dei tributi: definire quell’oggetto come “economia privata” rappresenta una semplificazione del linguaggio.” mentre a pag. 105 “[...] pare di poter concludere, specificando che il legislatore non ha facoltà di riferirsi, nell’imporre i tributi, ad una realtà diversa da quella economica; che deve scegliere i presupposti di essi solo nell’ambito di una ricchezza qualificata; che siffatta qualificazione si traduce in un limite qualitativo o quantitativo o anche in entrambi, tra loro coordinati; che il legislatore stesso ha l’obbligo infine di ricorrere, a tale scopo, ai principi costituzionali in materia di rapporti economici.”

¹³⁵ MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 77, cit.

interesse individuale, l'assenza o l'irrilevanza di una controprestazione diretta, il fine di interesse collettivo."¹³⁶

In base a quest'orientamento, il suddetto principio è stato analizzato solamente nell'ottica della ripartizione delle spese pubbliche, determinando così un'eccessiva dipendenza della giustizia fiscale da quella sociale.¹³⁷

A dire il vero a corroborare la tesi di tali autori vengono in aiuto idee di fine ottocento, volte a riconoscere il prelievo tributario come una *"quota di valori dovuta allo Stato per sostenere i pubblici carichi"*¹³⁸.

I.4.3. I profili essenziali della capacità contributiva.

Considerando che la teoria solidaristica è la teoria maggiormente accettata, si è giunti ad affermare che *"il privato ha un dovere inderogabile ma altresì un diritto inviolabile, il diritto si può dire, al rispetto di tutte le limitazioni che la Costituzione ha eretto nei confronti del legislatore ordinario a salvaguardia della "giusta imposta" per proteggerlo da abusi e tirannie"*¹³⁹, facendo derivare diversi corollari.

¹³⁶ MOSCHETTI F., op. cit., pag. 79, cit.

¹³⁷ GALLO F., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in Rass. trib., 2003, V, pag. 1473, descrive tale problema affermando che: *"[...]la correlazione tra prelievo tributario e spese sociali istituita dall'art. 53 si tramuta in una vera e propria dipendenza della giustizia fiscale da quella giustizia sociale delineata per le grandi linee dagli artt. 32, 34 e 38 della Costituzione"*.

Secondo GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, pag. 49, i tributi sono addirittura *"percepiti dallo stato per effetto della sua potestà di "impero"* con ciò ponendo l'attenzione più sulla potestà statale che è originaria o derivata e che ha come fine ultimo quello di procurarsi le risorse necessarie al soddisfacimento dei pubblici servizi stessi. E' interessante notare che la concezione del Giannini si avvicina molto di più alla politica tributaria che al diritto tributario.

¹³⁸ Vedi MINGHETTI M., in *Scritti politici* a cura di Raffaella Gherardi, Roma, 1986, p. 409, tratto da *Dell'economia pubblica e delle sue attinenze colla morale e col diritto*, Firenze, 1859.

¹³⁹ FALSITTA G., in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè Editore, pag. 75 cit.

In primis, il corollario che una siffatta attitudine alla contribuzione sia in linea con la limitazione impositiva che prende in considerazione i bisogni primari e fondamentali del soggetto in quanto uomo prima che contribuente.¹⁴⁰

Infatti, il dovere alla contribuzione non può andare oltre il “minimo vitale” determinando così un “limite al ribasso” per tutte quelle manifestazioni di capacità economica che da sole non sono sufficienti a concorrere alle spese pubbliche, ma che sono necessarie, e talvolta neppure sufficienti, a coprire le necessità individuali e familiari.¹⁴¹

Il principio del “minimo vitale” è stato inoltre connesso all’art. 36, comma 1, Cost¹⁴². in materia di tutela dei lavoratori, derivando da ciò che “[...] *il minimo impositivo non è il minimo vitale in senso stretto, ma dovrebbe essere il minimo sufficiente per garantire una esistenza dignitosa e libera al contribuente*”.¹⁴³

Nonostante la fermezza della nozione del “minimo vitale”, essa non è sempre identica nel tempo, poiché è una “[...] *formula elastica e relativa, determinabile in relazione al momento storico e all’andamento complessivo dei conti pubblici*

¹⁴⁰ GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 447, afferma che: “[...] *non tutta la ricchezza dell’individuo esprime attitudine alla contribuzione*”; continua affermando che: “*Alla stregua del dettato della nuova Costituzione, i mezzi economici destinati alla soddisfazione dei bisogni esistenziali devono ritenersi insuscettibili di prelievo fiscale*”.

¹⁴¹ FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in Riv. dir. trib., n. 2/2009, I, commenta le origini e l’evoluzione del principio di capacità contributiva richiamando i lavori preparatori alla Costituzione svolti dall’assemblea costituente, definendo il minimo vitale come un naturale corollario del principio stesso e afferma che la capacità si trova nell’ “[...] *attitudine soggettiva a sottostare alla contribuzione coattiva manifestata dalla indispensabile disponibilità di ricchezze economiche idonee allo scopo, attitudine che non sussiste se i mezzi economici disponibili sono al di sotto del limite costituito dal così detto minimo vitale e, a fortiori, se mancano del tutto. La presenza di ricchezza assurge, così, nelle intenzioni dei costituenti, a condicio sine qua non della capacità a sottostare al tributo*”.

¹⁴² Ai sensi del quale: “*Il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un’esistenza libera e dignitosa.*”

¹⁴³ MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 229 cit.

secondo una logica di bilanciamento dell'interesse individuale con l'interesse dello Stato comunità."¹⁴⁴

Altro corollario è rappresentato dall'attualità e dall'effettività in quanto caratteristiche essenziali del presupposto impositivo e della base imponibile.

L'attualità riguarda la necessità di mantenere un costante nesso temporale tra i fatti economicamente valutabili e la loro collocazione temporale, che per tale ragione non deve essere eccessivamente risalente nel tempo, *"rispetto al momento genetico della prestazione tributaria"*¹⁴⁵, ma nemmeno eccessivamente anticipata poiché in entrambi i casi ciò potrebbe determinare una difficoltà a reperire le risorse finanziarie occorrenti.

A tal riguardo si è posto il problema di come trattare le norme retroattive, visto il loro genetico differimento temporale, a cui la Corte Costituzionale ha dato in più sentenze soluzione.

Essa ha, da un lato, considerato non in assoluto incompatibili le leggi retroattive e l'art. 53¹⁴⁶, dall'altro, ha stabilito che non è tanto la capacità contributiva a doversi relazionare con la retroattività quanto il presupposto stesso, che quindi nel momento in cui è rappresentato da un fatto o da una situazione passata determinerà un'incompatibilità tra la capacità contributiva da colpire e la norma retroattiva.¹⁴⁷

Quanto all'effettività, la si può individuare *"[...] nella definizione di elementi di fatto che consentano di ricostruire in maniera analitica e puntuale l'incremento*

¹⁴⁴ Così si esprime FANTOZZI A. *Diritto Tributario*, 2012, UTET, pag. 89 ss. in cui prende in considerazione anche alcune sentenze della Corte Costituzionale come la n. 97/1968 (che richiama la sentenza n. 89 del 1966) in cui si fa riferimento al potere discrezionale del legislatore, purché non arbitrario; oppure la n. 134/1982 in cui viene affermato che gli interessi dello Stato e del cittadino devono avere un punto d'incontro che *"[...] varia a secondo dell'evoluzione economica, finanziaria e sociale del Paese e, come si è detto, spetta al legislatore ordinario di determinarlo, tenendo conto di tutti i dati del problema."*

¹⁴⁵ Cit. RUSSO P. in *Manuale di diritto tributario*, parte generale, pag. 55 Giuffrè Editore 2007.

¹⁴⁶ Corte Costituzionale sentenza n. 9/1959 richiamata dalla sent. descritta nella nota successiva.

¹⁴⁷ Corte Costituzionale sentenza n. 45/1964 *"quando la legge assuma a presupposto un fatto o una situazione passati - non più esistenti, perciò, al momento in cui essa entra in vigore -, ovvero innovi, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva può risultare spezzato e il precetto costituzionale ("in ragione della capacità contributiva") violato."*

patrimoniale o comunque l'indice di potenzialità economica assunto a presupposto di imposta."¹⁴⁸

Non possono quindi esser presi in considerazione elementi che posseggono un elevato grado di congetturalità, pertanto sono da escludersi le presunzioni legali assolute mentre sembrano ammettersi, alla luce delle pronunce della Corte Costituzionale, le presunzioni che si fondano su un adeguato schema probabilistico o che trovano un ragionevole ancoraggio sulla comune esperienza.¹⁴⁹

Dal punto di vista della base imponibile invece l'effettività richiede elementi che possono essere riscontrati nella realtà evitando *"metodi o criteri di determinazione dell'imponibile miranti a colpire entità del pari non esistenti in concreto giacché elaborati in termini astratti e forfettari o fondati su indici medio-ordinari."*¹⁵⁰

Con l'effettività si misurano le prestazioni tributarie sulla base di un'effettiva consistenza patrimoniale, evitando quindi eventuali alterazioni fiscali che potrebbero portare il contribuente a sostenere un onere per il quale non ha i mezzi necessari ad adempiere.

I.4.4. La capacità contributiva nell'IRAP.

¹⁴⁸ FANTOZZI A. in *Diritto Tributario*, 2012, UTET pag. 91 ss. Vedi anche MOSCHETTI F., LORENZON G., SCHIAVOLIN R., TOSI L., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pag. 104, in cui si afferma: " [...] la capacità deve essere manifestata da una idoneità "certa" - non meramente "possibile" o "ipotizzabile" - a concorrere alle spese pubbliche "

¹⁴⁹ FANTOZZI A. in *Diritto Tributario*, 2012, UTET pag. 91 ss. definisce le situazioni di congetturalità "[...]come avviene, ad esempio, con le presunzioni legali o con i meccanismi induttivi, poiché la definizione della prestazione tributaria scontrerebbe un eccessivo margine di approssimazione rispetto alla effettiva ricchezza espressa dal contribuente.". MELIS G. in *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, pag. 67, richiama, con riguardo alle pronunce di incostituzionalità delle presunzioni assolute, le seguenti sentenze: 200/1076, 103/1967, 41/1999. Lo stesso autore ritiene ammissibili le presunzioni relative *"solo se fondate su un'illazione ragionevole e conformi alle "regole" della comune esperienza (109/1967, relativa alla legittimità della presunzione dell'esistenza nel patrimonio ereditario di "gioielli, denaro e mobili" in un valore percentuale prestabilito dell'asse ereditario; 200/1976).*" Ovviamente dovrà essere possibile per il contribuente la prova dei fatti posti a fondamento delle presunzioni stesse, prova che non dovrà concretizzarsi in una "probatio diabolica".

¹⁵⁰ RUSSO P. in *Manuale di diritto tributario*, parte generale, pag. 55 Giuffrè Editore 2007.

Le due teorie esaminate, vale a dire la teoria solidaristica e quella razionalistica, hanno trovato conflitto anche nell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), a causa dell'individuazione dell'indice rilevatore di potenzialità economica.

Ricordiamo che per la teoria solidaristica la disponibilità economica del soggetto inciso dai tributi è rappresentata dal reddito, dal patrimonio (o dagli incrementi di patrimonio) e dai consumi, mentre la teoria razionalistica ritiene sufficiente che al soggetto sia riferibile il presupposto colpito dai tributi in qualche modo valutabile economicamente.¹⁵¹

Secondo i fautori della prima teoria la capacità contributiva deve essere riferita a una forza economica di cui un soggetto abbia effettiva disponibilità, mentre i fautori della teoria contrapposta sostengono sia sufficiente che la forza economica sia economicamente valutabile e che consenta un'imparziale ripartizione del carico tributario.

Ciò detto nella sentenza della Corte Costituzionale n.156 del 2001 il filo logico seguito per l'individuazione degli indici espressivi di forza economica è stato innovativo e distaccato dai tradizionali indici.

La Corte ha ravvisato nell'attività discrezionale, ma non arbitraria, del legislatore il "potere" di individuare un nuovo indice, che, essendo il valore aggiunto prodotto, rappresenta solo una potenziale e futura porzione di reddito da cui far desumere la consueta capacità contributiva.¹⁵²

¹⁵¹ MARINI G., *La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, <http://www.rivista.ssef.it>

¹⁵² In merito alla precisazione che l'IRAP non è un'imposta sul reddito merita menzione la riflessione di CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in "Rassegna tributaria" n. 3 di maggio-giugno 2002, pag. 856, che afferma che nella sentenza "serpeggia una sorta di "pregiudiziale reddituale"". Tale impressione è dovuta al fatto che, partendo dalla considerazione che viene tassato un valore aggiunto che potenzialmente potrà diventare reddito, l'IRAP potrebbe essere costituzionalmente illegittima sia perché non colpisce un reddito effettivo, sia perché il soggetto potrebbe non disporre del reddito sufficiente per fronteggiare il prelievo impositivo. Tuttavia l'autrice pone il perno della questione sulla impertinenza di tali considerazioni visto e considerato che "Ogni imposta si coerenza ed ha una sua compiutezza in sé; non esiste alcun parametro di riferimento esterno, che non sia il principio costituzionale di capacità contributiva, rispetto al quale abbia da essere raffrontata: meno che mai questo ruolo di centralità può essere ascrivito al reddito" e che "Chiedersi se esista o meno reddito per far fronte al prelievo Irap e far dipendere da tale risposta la legittimità costituzionale del tributo non è pertinente visto che l'Irap non è un'imposta sul reddito".

Tale risultato sembra essere più vicino alla tesi della ripartizione dei carichi pubblici, stabilendo la legittimità della tassazione derivante dal mero svolgimento di un'attività produttiva a prescindere dal risultato economico e considerando che *"[...] il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza generata dalla singola unità produttiva, che è assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita per la remunerazione dei diversi fattori produttivi, trasformandosi in provento."*¹⁵³

Tale vicinanza alla teoria razionalistica la si può notare nella scelta di ravvisare una razionale ripartizione della norma impositiva che, prendendo in considerazione un indice (il valore aggiunto) ontologicamente diverso e cronologicamente anteriore alla formazione del reddito¹⁵⁴, fa riferimento alla capacità organizzativa, al fattore lavoro e al capitale del gestore dell'attività produttiva in quanto sufficienti ad essere patrimonialmente rilevanti, poiché remunerati con interessi, profitti e salari.¹⁵⁵

Sarebbe irrilevante, non solo che l'imposta vada a colpire solamente l'organizzatore dell'attività produttiva e non anche i soggetti (finanziatori, collaboratori e dipendenti) che pro quota riceveranno parte di quella ricchezza

¹⁵³ GAFFURI A.M., *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero: principi generali*, Giuffrè Editore, 2008, pag. 379.

¹⁵⁴ Cit. ALFANO R., *Tributi ambientali profili interni ed europei*, Giappichelli Editore, 2012, pag. 66

¹⁵⁵ Vedi Corte Costituzionale sentenza n. 21/2005. PROCOPIO M., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3 del 2008, pag. 20527 *"È stato così osservato che nel caso dell'irap vengono considerate solo quelle attività del soggetto passivo che abbiano rilevanza oggettiva e sociale tali da incidere nei rapporti intersoggettivi: l'organizzazione produttiva si risolve dunque, per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Ed è esclusivamente sotto tale profilo che l'esercizio di una attività organizzata viene assunto a indice di capacità contributiva indipendentemente dall'esistenza di quegli indici tradizionali quali, il reddito, il patrimonio ed il consumo. L'irap appare dunque coerente con la ratio dell'art. 53 Cost. che non individua singole manifestazioni tipizzate e tradizionali di capacità contributiva ma presuppone una gamma indeterminata di possibili tributi e pertanto di indici di capacità contributiva richiedendo, per ciascuna ipotesi applicativa, un effettivo collegamento con fatti e situazioni espressivi di potenzialità economica."*

prodotta, ma anche che non sia stato previsto un diritto di rivalsa nei loro confronti.¹⁵⁶

Inoltre, la traslazione economica di cui dispone l'organizzatore per poter recuperare il costo dell'imposta non è quindi rilevante ai fini della conformità dell'IRAP all'art. 53, visto che, rappresentando una mera possibilità e non essendo prevista normativamente come nel caso dell'IVA, ha un esito incerto quanto al risultato di far rimanere inciso dal tributo un soggetto diverso da quello previsto *ex lege*.¹⁵⁷

I.5. La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto.

La tassazione del valore aggiunto nell'IVA ha posto non pochi profili di problematicità in relazione alla giustificazione dell'imposta in termini di capacità contributiva e all'individuazione del presupposto d'imposta, dacché l'imposta risultando neutrale nei confronti dei soggetti passivi grazie al meccanismo della rivalsa e della detrazione, trasla il peso economico del tributo in capo al consumatore finale.

Infatti il consumo è stato un indicatore analizzato con minuzia considerando che non sempre è stato accettato all'unisono come manifestazione di capacità contributiva: mi riferisco a parte della dottrina che ha asserito “[...] il consumo

¹⁵⁶ SCHIAVOLIN R., *Prime osservazioni sull'affermata legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in "Giurisprudenza Italiana" n. 10 del 2001. “Si è perciò prospettata una diversa giustificazione, per la quale l'indice di capacità contributiva sarebbe il potere di controllo sui fattori produttivi che spetta a chi li organizza nell'impresa, in quanto titolare dell'attività; posizione, questa, la cui rilevanza economica prescinde dal reddito, e che sarebbe ragionevolmente misurabile in base alla concreta remunerazione di tali fattori, espressa dal valore aggiunto”.

¹⁵⁷ CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in "Rassegna tributaria" n. 3 di maggio-giugno 2002, pag. 856, richiama, sul tema dell'incertezza del verificarsi della rivalsa, le parole di RUSSO in *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 162 ss.: “Deve peraltro essere chiaro che la disciplina della rivalsa non garantisce in assoluto la concreta realizzazione delle finalità perseguite dal legislatore tributario. Ciò è ovvio laddove la rivalsa è prevista come facoltativa ed è inevitabile nell'ipotesi di rivalsa obbligatoria, potendo l'obbligo essere violato, salva l'irrogazione della sanzione”.

della ricchezza manifesta di per sé stesso soltanto bisogni da soddisfare, ma non capacità contributiva.”¹⁵⁸

Diciamo da subito che la posizione più seguita in dottrina è stata quella contraria alla suddetta affermazione ¹⁵⁹, considerando che il collegamento del presupposto d'imposta con la ricchezza non necessariamente deve essere diretto.

Infatti, esistono situazioni che non rappresentano un immediato indizio di forza economica e per tale ragione il possesso della ricchezza può essere dimostrato in maniera indiretta tramite il trasferimento della ricchezza e il consumo.

Il consumo rileva in un duplice senso: da un lato, la spendita di reddito presuppone la sua esistenza; dall'altro, la spendita di una data porzione proporzionale tra l'entità della spesa e il reddito complessivo indica il godimento di un certo stile di vita, ergo di una data agiatezza.¹⁶⁰

Nell'IVA il consumo è il perno essenziale nonché il fattore legittimante la sua stessa applicazione tramite il complesso meccanismo rivalsa-detrazione, ossia componenti costitutive della neutralità che porta a traslare l'imposta dal soggetto passivo al consumatore finale; tali caratteristiche hanno determinato notevoli contrasti dottrinali riguardanti il riconoscimento o meno di una struttura giuridica,

¹⁵⁸ MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 180 e ss.

¹⁵⁹ Il consumo è ormai da tempo considerato e riconosciuto come un indicatore di capacità contributiva. Lo stesso MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, 1965, Torino, Giappichelli Editore, già definiva il consumo come un indicatore indiretto da affiancare agli indici diretti di capacità contributiva. GALLO F. in *F. Maffezzoni e l'Iva : la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi (*)*, *Rassegna Tributaria* n. 5 del 2009, pag. 1259, definisce il consumo come un “[...]valido indice di capacità economica qualificata”. BERLIRI A., *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 1968, pag. 357 “[...] la spesa sopportata dal consumatore - cioè il fatto indice della sua capacità contributiva [...]”.

¹⁶⁰ GIARDINA E., *Scritti scelti (1960-2007)*, Franco Angeli Editore, pag. 116 ss.. L'autore inoltre precisa sulla questione dell'indizio del possesso di ricchezza, che non sempre ad un dato presupposto corrisponda una forza economica e riporta esempi che sono espressivi della necessità di analizzare di volta in volta la presunzione di ricchezza. Quando parla del possesso di un cane ci pone dinanzi a due possibili risvolti pratici: uno è idoneo a manifestare una certa agiatezza, considerando il possesso dell'animale domestico come possesso di un “bene” voluttuario che va al di là della soddisfazione dei bisogni elementari della vita (anche se si precisa che qui si tratterebbe di un'imposta sui beni di consumo e non sul consumo considerando essenziale il godimento di quel dato bene e non la spendita del reddito in quel bene); l'altro è giammai espressivo della agiatezza, in quanto più cani possono essere posseduti da un ente per la protezione animale per il tramite di un canile (in questo secondo caso egli richiama, nella nota n. 30, pag. 117, l'opinione di BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1957, pag. 222-224, che si pronunciò sull'illegittimità dell'imposta).

corrispondente alla dinamica struttura economica che di fatto si rinviene nel meccanismo applicativo.¹⁶¹

I due approcci che si sono delineati in dottrina prendono le mosse proprio da tale riconoscimento, poiché nel caso in cui esso sia presente verrebbe identificato, come soggetto che manifesta la capacità contributiva, un contribuente di fatto, mentre nel caso in cui esso sia assente il soggetto sarà il contribuente di diritto.

La differenza ha dato luogo ad un “nodo gordiano” che fa derivare due teorie diametralmente opposte specie nell’imposizione indiretta in cui non sempre c’è coincidenza tra colui che versa l’imposta e colui che è titolare del presupposto.¹⁶²

Il contribuente di fatto è identificabile con il soggetto sul quale l’onere finanziario è riversato, per il tramite della traslazione, dal soggetto tenuto *ex lege* a sostenerlo, perciò egli, pur se toccato dal risvolto economico della fattispecie impositiva, resta estraneo all’imputazione degli effetti del rapporto obbligatorio d’imposta di modo che non è tenuto a effettuare la prestazione impositiva.¹⁶³

Per esclusione il contribuente di diritto è colui che è giuridicamente tenuto a corrispondere il tributo e ad adempiere tutti gli obblighi formali, ossia la fatturazione, la registrazione e la dichiarazione, nonché colui che potrà essere compulsato dall’ente impositore, creditore del tributo stesso.

La diatriba dottrinale nasce proprio dalla dissociazione tra queste due tipologie di contribuenti poiché, da un lato, si è dato “risalto” al contribuente di fatto identificando in esso il soggetto che manifesta la capacità contributiva e quindi inquadrando l’imposta come un tributo in grado di colpire il consumo, dall’altro, il soggetto passivo che si trova ad essere gravato dall’onere tributario è stato ritenuto come colui che manifesta la capacità suddetta qualificando il “[...] tributo come un’imposta sull’effettuazione di operazioni economiche (nell’ambito

¹⁶¹ SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell’imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993,I, pag. 1288.

¹⁶² AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, 2013, Giappichelli Editore, pag. 122

¹⁶³ RUSSO P. in *Manuale di diritto tributario*, parte generale, pag. 167, Giuffrè Editore 2007.

dell'imposizione indiretta) ovvero sul provento dell'attività economica (nell'ambito di un'imposizione assimilabile nel presupposto a quella diretta) ”¹⁶⁴

I.5.1. La teoria giuridico-formale.

La teoria giuridico-formale ¹⁶⁵ ha sviluppato forti critiche sugli istituti di rivalsa e detrazione, istituti considerati come aspetti, seppur di grande rilevanza nel sistema dell'IVA, non essenziali per la qualificazione di elementi della fattispecie imponibile in quanto: la deduzione è stata considerata attinente a un fenomeno di

¹⁶⁴ SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993, I, cit. pag. 1288. BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto* in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1978, pag. 427 “[...] l'Iva andrebbe costruita come imposta d'atto, soggetti passivi della quale apparirebbero i singoli soggetti che effettuano le varie operazioni imponibili.”

¹⁶⁵ Senza pretese di completezza riporto buona parte della dottrina sostenitrice della teoria. MAFFEZZONI F., *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in Dir. prat. trib., 1970, I, pag. 531 ss. “[...] il consumo dei beni è una manifestazione dell'esistenza di bisogni da soddisfare, ma non manifesta di per sé stesso una capacità economica di contribuire alle spese pubbliche.” BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto* in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1978, pag. 423. “Ma il fatto che l'Iva sia destinata a ricadere sul consumatore non può necessariamente far ritenere che presupposto del tributo sia il fatto dell'immissione al consumo del bene. D'altra parte... qualificare l'Iva come imposta di consumo e da ciò trarre conseguenze per l'identificazione del presupposto costituisce una inversione rispetto al più corretto metodo logico giuridico, in base al quale si perviene alla qualificazione dell'imposta dopo - e conseguentemente - alla individuazione del presupposto e non viceversa.” RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, seconda edizione, Giuffrè Editore, pag. 360. “[...] Prospettare un contribuente di diritto il quale non sia titolare della forza economica manifestata dal tributo vuol dire, di fatto, non essere in presenza di un contribuente di diritto.” AMATUCCI A., *Struttura ed effetti della fattispecie contenute nelle norme istitutive dell'Iva*, in Riv. dir. fin. 1976, I, pag. 598 “[...] è consentito rilevare l'infondatezza della più diffusa tesi, la quale con il presupposto di imposta nel consumo finale, o in altra che lo individua nella massa di operazione di ciascun soggetto, cioè nel senso orizzontale delineato. La capacità contributiva è perciò indicata dall'intero ciclo di operazioni; essa si riferisce a tutti soggetti passivi nella misura in cui hanno contribuito alla formazione del valore aggiunto complessivo. Indipendentemente è consentito individuare l'apporto di ciascun soggetto, con tutte le operazioni da lui effettuate, alla produzione nazionale; questo risultato, utile per l'accertamento ai fini di altre imposte, conferma il ruolo fondamentale assolto nel nuovo ordinamento finanziario dall'Iva, la quale presenta alcuni caratteri che sono tipici dell'imposizione diretta e che pertanto consentono di definire il contributo misto.”

NUZZO E., *Riflessioni sul presupposto del tributo successorio e degli altri tributi sulla circolazione di ricchezza*, Riv. dir. fin. 1984, I, cit. pag. 470 “Non occorre spendere molte parole per dimostrare, con riferimento all'IVA, la fondatezza dell'assunto che si propugna, ragionando sulla base delle indicazioni rinvenibili in dottrina. Quale che sia la tesi preferita in ordine alla identificazione del presupposto di detto tributo (immissione al consumo, imposizione frazionata del giro di affari, singole cessioni a prestazioni) ci si trova costretti, in ogni caso, a ricondurlo all'effettuazione dell'atto di scambio.” SAMMARTINO S., *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1975, 21; PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 422; MICHELI A., *Opere minori di diritto tributario*, II, 1982, Milano.

compensazione di un'obbligazione già sorta; mentre la rivalsa come l'esercizio di un obbligo successivo.¹⁶⁶

Essa ha avuto il sostegno di una buona parte della dottrina, ma anche della giurisprudenza, nel momento di entrata in vigore dell'IVA nel nostro ordinamento, molto probabilmente in quanto inquadrata in un'ottica di logica e letterale analisi del dato normativo.

Infatti, *“L'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 con lo stabilire che l'imposta è dovuta “dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizio imponibili”, identifica il presupposto dell'imposta in ciascuna delle anzidette operazioni economiche. La capacità contributiva va pertanto riscontrata in tutti i soggetti che quelle operazioni pongono in essere”*¹⁶⁷.

Nella *littera legis*, quindi, può ritrovarsi un valido sostegno alla suddetta teoria, anche se la dottrina ha elaborato un ulteriore profilo di pregio, ossia la garanzia di poter contare su un'omogenea applicazione dell'imposta dal momento che, in ogni operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi, *“[...]esiste un medesimo soggetto passivo di diritto, colui che effettua tale operazione, cui deve essere ricollegata la manifestazione di capacità contributiva.”*¹⁶⁸

¹⁶⁶ BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto* in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1978, pag. 428, richiama alla nota n. 20 le parole di FEDELE A. in *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968 pag. 170-171, che seppur riconosce ai due istituti una rilevanza non indifferente, pone l'accento sul perno dell'indagine che è l'individuazione dell'obbligazione d'imposta facendo chiaramente intendere che a nulla rilevano i due istituti ai suddetti fini.

¹⁶⁷ Cit. Corte Costituzionale sentenza n. 25/1984, punto 7 ultimo periodo. MICHELI A., *Opere minori di diritto tributario*, II, 1982, Milano, pag. 427 il quale, dopo aver esposto le osservazioni di quanti non ravvisavano la capacità contributiva in capo ai singoli soggetti passivi, afferma: *“Mi pare però che il dato normativo ci indica che la singola operazione ha una propria rilevanza giuridica e tale rilevanza è assunta come manifestazione di capacità contributiva degli operatori economici come tale, in relazione al loro reddito lordo.”* e prosegue corroborando la sua tesi *“[...] se anche non si volesse configurare come “tributo” il pagamento provvisorio dell'imposta, da parte dei singoli operatori economici... bisognerebbe inquadrare questa “prestazione patrimoniale”, quanto meno tra le “prestazioni imposte” dall'art. 23 della Costituzione. [...] Ma è ancora da chiedersi se una “prestazione imposta” (che dà luogo a un versamento di acconto provvisorio e cioè che può dare luogo anche a un diritto al rimborso ed alla compensazione) possa prescindere dal requisito della capacità contributiva. Il che è contrastato dalla più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale.”* (sent. 18 maggio 1972, n. 91 e 92).

¹⁶⁸ Cit. SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993, I, cit. pag. 1291. BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto* in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1978, pag. 433, afferma: *“Tuttavia ciò che conta è che vi sia un soggetto il quale, compiendo una certa operazione, diviene debitore verso lo Stato: e che la legge gli riconosca un diritto (che poi è un obbligo) di rivalsa.”*

Ulteriore aspetto a sostegno della natura giuridico-formale è rappresentato dal singolare modo di esaminare come l'istituto della rivalsa sarebbe del tutto irrilevante ai fini dell'individuazione del presupposto d'imposta.

Infatti, è stato affermato, criticando e riportando la *communis opinio*, che “[...]la rivalsa sarebbe giuridicamente irrilevante in quanto il relativo rapporto attiene unicamente alla sfera dei rapporti privati, non partecipa della natura pubblicistica delle norme tributarie e non entra a far parte della struttura dell'imposta.”¹⁶⁹.

Dunque, se così inquadrata, la rivalsa trova “[...] disciplina in una norma destinata esclusivamente a regolare i rapporti tra soggetti privati, sebbene si trovi inserita nel contesto delle disposizioni che concernono il tributo.”¹⁷⁰

Simili considerazioni sono state avanzate per l'istituto della detrazione, escludendolo dal meccanismo impositivo rilevante per l'individuazione del presupposto.

Infatti, la detrazione, a differenza della rivalsa, prende in considerazione il rapporto soggetto passivo-Erario, sicché se si considera il soggetto passivo colui che manifesta la capacità contributiva, come afferma la teoria in questione, non si possono non tenere in considerazione tutte le norme che incidono sul detto rapporto: quindi anche la detrazione.

Dunque, se si valutasse la detrazione come uno strumento giuridicamente irrilevante ai fini dell'individuazione del presupposto si andrebbe a considerare

¹⁶⁹ Cit. SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993, I, cit. pag. 1291. A conferma di tale impostazione vedi anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 4896 del 2006 commentata da MICELI R. in *Il processo tributario*, di DELLA VALLE E.- FICARI V.- MARINI G., 2008 CEDAM, in cui si esamina come le controversie da rivalsa non attengano al rapporto tributario e siano dunque devolute al giudice ordinario. L'autrice afferma quindi che con tale impostazione la Cassazione sembra aver ammesso che l'IVA sia un'imposta sull'attività economica.

¹⁷⁰ RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Giuffrè Editore, 2012, pag. 82, cit..

come “imposta”¹⁷¹ tutta l’IVA relativa alle operazioni attive del soggetto passivo, quando invece essa è dovuta al netto della detrazione.¹⁷²

Possiamo quindi escludere, alla luce delle considerazioni effettuate, che la detrazione sia irrilevante, in quanto essa assume un’importanza strutturale tale da permettere, per il tramite della differenza tra IVA a credito e IVA a debito, di determinare l’imposta dovuta.

Corroborata tale conclusione anche l’osservazione che le norme sulla detrazione sono poste tra le disposizioni a carattere sostanziale che qualificano e quantificano la prestazione tributaria, sicché “[...] gli art. 17 e 19 individuano chiaramente l’Iva detraibile come fattore (negativo) per la determinazione dell’“imposta dovuta” dal soggetto passivo.”¹⁷³

Per completezza espositiva è d’uopo citare il pensiero di un’esigua, ma non per questo irrilevante, parte della dottrina che si inserisce sempre nell’ampio filone di pensiero giuridico- formale.

Secondo tale filone, a differenza di quello maggioritario, l’IVA si configurerebbe come un’imposta non d’atto ma sulle entrate nette del soggetto passivo tale per cui *“Il presupposto dell’IVA - il fatto cioè che determina l’acquisizione di un tributo ragguagliato alla capacità contributiva da esso palesata - è costituito allora da un fatto complesso: l’insieme delle operazioni imponibili attive e passive realizzate da un assoggettato nel periodo di imposta. Poiché queste operazioni*

¹⁷¹ Per la qualificazione dell’imposta, definibile come quella somma che resta definitivamente acquisita all’Erario, vedi SALVINI L., op. cit. pag. 1294; Vedi anche INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell’Iva*, in Dir. prat. trib., 1973, I, pag. 460, che spiega: *“Non appare dubbio il rilievo e non solo sul piano economico, ma anche su quello giuridico, che il rapporto obbligatorio che si costituisce in seguito all’effettuazione della cessione o prestazione non si pone, almeno in via normale, come un effetto definitivo (cioè il prelievo effettivo del tributo), in quanto, per sua natura, configura una fase di un processo ancora aperto e tende ad un risultato ulteriore e definitivo.”*

¹⁷² SALVINI L., op. cit. pag. 1294.

¹⁷³ Cit. SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell’imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993, I, pag. 1295.

presentano segno contrario, la sintesi algebrica che ne risulta esprimerà la capacità contributiva e quindi l'ammontare dell'imposta dovuta."¹⁷⁴

I.5.2. La teoria sostanzialistica.

L'altra parte della dottrina ha sviluppato il suo discorso secondo un approccio sostanzialistico che porta a dare maggior risalto al contribuente di fatto.

Si è affermata la convinzione che il soggetto portatore della capacità contributiva sia il consumatore finale, dal momento che i soggetti passivi assolvono al ruolo strumentale del trasferimento dell'onere economico.

Il presupposto del tributo sarebbe il consumo¹⁷⁵, che si verifica quando *"[...] i beni ed i servizi sono impiegati per effettuare operazioni diverse da quelle soggette ad imposta; il consumo finale, cioè, si verifica ai fini Iva ogniqualvolta i beni e i servizi sono impiegati in attività diverse dalle attività soggette all'imposta sul valore aggiunto."*¹⁷⁶

Ciò detto, si sono contrapposte delle differenze concettuali che hanno inquadrato in maniera diversa la teoria che stiamo esaminando.

Infatti, un filone risalente della dottrina parte da una differenziazione tra le obbligazioni tributarie, le obbligazioni accessorie e quelle connesse, per studiare

¹⁷⁴ FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, Dir. prat. trib. 1972,I, pag. 731 l'autore per corroborare la sua tesi afferma: *"La esattezza di quanto si afferma risulterà chiara, sotto il profilo normativo, dalla lettura degli art. 20, 21, 52 dell'ultimo schema di decreto delegato e, sotto il profilo pratico, quando si consideri che prima del decorso del periodo d'imposta (sia questo mensile o annuale) la Finanza la quale trovi un'operazione non fatturata o non registrata nel corso di una verifica aziendale non potrà ancora sanzionare la violazione dell'obbligo sostanziale di pagare l'imposta, bensì dovrà limitarsi a sanzionare l'obbligo formale (o strumentale) di omessa fatturazione o omessa registrazione."*

¹⁷⁵ BERLIRI A., *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, Giur. Imp., 1968, pag. 356, definisce l'Iva come *"[...] un'imposta generale sul consumo la quale pertanto deve colpire la spesa sostenuta dal consumatore finale o, che è la stessa cosa, gli introiti di colui che vende al consumatore finale."* L'autore precisa anche che per far sì che tale spesa possa far delineare un'imposta sul consumo è la tipologia di beni che essa deve colpire, ossia unicamente i beni destinati al consumo diretto, esclusi quindi i semilavorati, le materie prime che invece fanno parte del ciclo produttivo di un altro bene.

¹⁷⁶ GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, cit. pag. 40.

la natura delle somme versate allo Stato in relazione a cessioni di beni o prestazioni di servizi fra produttori assoggettati all'IVA.¹⁷⁷

Conseguentemente a tali differenziazioni, il filone di pensiero in esame ha affermato che “[...] la disciplina dell'i.v.a. sembra giustificare la conclusione che i versamenti effettuati al fisco in relazione a cessioni di merci poste in essere fra operatori economici generino appunto obbligazioni accessorie e non già obbligazioni tributarie vere e proprie”.¹⁷⁸

Quanto affermato è dovuto al fatto che i versamenti “Non producono l'arricchimento dello Stato giacché sino a quando il bene non esce dal ciclo produttivo o distributivo, cioè sino a quando non è acquistato dal consumatore finale [...] non si sa se le somme versate da coloro che hanno concorso a produrlo o a distribuirlo resteranno definitivamente acquisite allo Stato o dovranno essere restituite a chi le ha versate o ai suoi aventi causa.”¹⁷⁹

Dunque, è evidente che l'impoverimento si verificherà in capo al consumatore finale che non avendo la possibilità di detrarre sopporterà l'onere dell'imposta.

Altra parte ancora della dottrina sostanzialistica, per corroborare la teoria in esame, ha fatto riferimento alla normativa europea, in base alla quale la normativa

¹⁷⁷ BERLIRI A., *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, Giur. Imp., 1968, pag. 355, definisce l'obbligazione tributaria in senso stretto come: “[...] quella che ha per oggetto il pagamento a titolo definitivo (salvo conguaglio) di una somma a favore dell'ente impositore. Tale obbligazione, infatti, realizza la funzione tipica ed essenziale dell'imposta: determinare l'arricchimento del soggetto attivo ed un corrispondente impoverimento del soggetto passivo.”; definisce le obbligazioni accessorie come quelle che “[...] accedono all'obbligazione tributaria rafforzandola o integrandola”; infine definisce le connesse come quelle “[...] dirette a regolare le conseguenze che dall'applicazione del tributo derivano nei confronti dei terzi o dei soggetti passivi. I casi tipici sono quelli dell'azione di rivalsa da parte del sostituto o del responsabile d'imposta o di colui che ha pagato l'imposta volontariamente o come proprietario di un bene gravato da un privilegio a favore del fisco e l'azione di regresso fra condebitori solidali.”

¹⁷⁸ BERLIRI A., op. cit. pag. 354. cit.

¹⁷⁹ BERLIRI A., op. cit. pag. 359. cit. Similmente INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in Dir. prat. trib., 1973, I, pag. cit. 463 “Attraverso siffatto congegno giuridico articolato e complesso, l'imposta persegue il suo scopo economico di eliminazione degli effetti cumulativi della tassazione a cascata e consegue i pregi di trasparenza e neutralità propri dell'imposizione sul valore aggiunto.” e prosegue affermando che “Il depauperamento del soggetto ed il corrispondente arricchimento a favore dello Stato avverrà se e quando si sarà realizzata la fattispecie nella sua completezza. Solo allorché, quindi, si saranno spiegati tutti gli scambi del bene dalla produzione al dettaglio.”

italiana è obbligata a disporre di strumenti adeguati per la realizzazione della traslazione sul consumatore finale.¹⁸⁰

Per quest'ultima compagine dottrinale, le somme versate sono da considerarsi degli acconti dell'imposta che sarà versata in via definitiva all'atto dell'acquisto da parte di un consumatore finale.

Pone, invece, una precisazione sulla qualificazione degli acconti, chi ha ritenuto¹⁸¹ che non è possibile nemmeno in senso giuridico il riconoscimento dell'IVA come un acconto visto e considerato che l'eventuale mancata o insufficiente applicazione in un passaggio intermedio, antecedente quindi alla cessione a un consumatore, determina gli stessi recuperi d'imposta e le stesse sanzioni che si verificherebbero se si fosse di fronte ad un consumatore finale.

Sembra quindi che, in base al filone di pensiero sostanzialistico, il consumo, nonostante il suo celarsi in meccanismi complessi sia il risultato della interpretazione dei principi costituzionali orientati alla partecipazione alle pubbliche spese.

E' per tale ragione che vi è chi ha posto una maggiore attenzione sulla rivalsa, definita dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 5/1985 come “[...] uno strumento giuridico predisposto al fine di far concorrere alle spese pubbliche il titolare della capacità contributiva che viene in considerazione ogni volta che altri adempia alla correlata obbligazione tributaria”.

Pertanto, è stato affermato che alla tassazione del consumo si addiviene grazie all'applicazione dell'IVA sugli scambi nelle varie fasi produttivo-distributive, in

¹⁸⁰ FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*. 2014. pag. 779 ss.. L'autore fa riferimento all'art. 1, par. 2 Direttiva 2006/112/CE. Vedi anche PADOVANI F., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Istituzioni di diritto tributario*, a cura di RUSSO P. - CASTALDI L. - FRANSONI G., Giuffrè Editore, 2014, ag 428 ss. Vedi anche COMELLI A., *L'Iva quale imposta sul consumo*, in Riv. dir. trib. 1992, II, pag. 1145 in cui a seguito di un ampio e approfondito commento alla sentenza della Corte di Giustizia causa C-215/94, e dopo aver ribadito più volte la visione in senso sostanzialistico della Corte e del Legislatore europeo afferma: “Una seconda considerazione che scaturisce dalla sentenza in rassegna si riferisce alla nota controversia in dottrina relativamente alla natura sostanziale dell'Iva. In particolare, l'affermazione del principio secondo il quale l'Iva costituisce un'imposta generale sul consumo consente, anche in virtù dell'autorevolezza della fonte dalla quale proviene, di superare alcune teorie sostenute da una parte della dottrina italiana in ordine alla individuazione, sul piano teorico-sistematico, delle caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto.”

¹⁸¹ LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, nona edizione, Giuffrè Editore, pag. 252.

cui, grazie al meccanismo della rivalsa e della detrazione, si consente il trasferimento in avanti sino in capo al consumatore cosicché: *“sul piano generale è innegabile l'osservazione che il legislatore si è proposto lo scopo di strutturare un tributo il quale mediante il congegno della rivalsa, della detrazione dell'imposta dall'imposta, degli adempimenti contabili-amministrativi non si risolva in un elemento di costo per il soggetto passivo.”*¹⁸²

Tale importanza è stata confermata anche da chi¹⁸³ ha identificato i tributi in complessi di norme definibili istituti, che a loro volta, grazie ai meccanismi in essi sottesi, svolgono il ruolo di realizzare la *ratio* propria del tributo stesso.

La rivalsa, allora, assume il ruolo di istituto, a sua volta regolamentato *“[...] attraverso le più svariate combinazioni di atti o fatti giuridici o situazioni giuridiche tra loro variamente connesse, non necessariamente ed esclusivamente attraverso la semplice connessione di un diritto di credito dell'ente impositore con un'obbligazione del contribuente.”*¹⁸⁴

Quanto detto permette di ristabilire il ruolo primario della rivalsa, concependola, da un punto di vista formale, come uno strumento e, dal punto di vista sostanziale, come il punto di riferimento necessario per l'identificazione dell'indice di attitudine contributiva da colpire.¹⁸⁵

A tal proposito giungono in aiuto, ai fini del completamento dell'evoluzione della teoria sostanzialistica, le parole di chi¹⁸⁶ ha chiarito il ruolo fondamentale della rivalsa, sia come strumento in grado di realizzare la neutralità sia come giustificazione costituzionale dell'IVA stessa.

Viene analizzato in chiave critica il problema riguardante la natura della rivalsa nel commercio al minuto e attività assimilate: operazioni che, se effettuate nei

¹⁸² INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in Dir. prat. trib., 1973, I, pag. cit. 460.

¹⁸³ FEDELE A., *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1969, I, 21 ss.

¹⁸⁴ FEDELE A., op cit., 85.

¹⁸⁵ COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, cit. 655. *“[...] e risulta altresì di fondamentale importanza anche in ordine all'individuazione dell'indice di attitudine contributiva realmente colpito nello specifico sistema impositivo”*.

¹⁸⁶ SALVINI L., op. cit.

confronti dei consumatori finali, non prevedono l'obbligo di emissione della fattura.¹⁸⁷

Il problema ruota attorno al comma 2, dell'art 18 del D.P.R. 633/72, il quale, stabilendo che *“Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta.”*¹⁸⁸, sembra escludere la rilevanza giuridica della rivalsa, a guisa che il cedente/prestatore sarebbe il soggetto su cui far ricadere l'onere del tributo (quindi non più il consumatore finale) e il presupposto dell'imposta sarebbe non il consumo ma l'immissione al consumo.

Esaminare il presupposto come un'immissione al consumo costituisce, invero, il risultato di un evento strettamente tecnico, ma a ben guardare la possibilità di richiedere l'emissione della fattura edulcora *“[...] il rischio che la situazione del soggetto che effettivamente manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo resti priva di tutela.”*¹⁸⁹

La situazione che pare avere di fronte è quella di un'antinomia tra la natura economica della capacità contributiva, riflessa nell'art. 53 Cost.¹⁹⁰, e la visione giuridicizzata.

L'antinomia è risolvibile, però, considerando che: *“[...] il legislatore è tenuto a costruire il tributo in modo tale che la traslazione giuridica arrivi “il più vicino” possibile (date le caratteristiche del tributo e le circostanze di fatto collegate alla*

¹⁸⁷ L' art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972 elenca una serie di attività in cui non è obbligatoria l'emissione della fattura. La fattura verrà emessa solo su richiesta del cliente consumatore finale. Non ci si riferisce al caso in cui ad acquistare un bene o servizio sia un soggetto IVA in quanto, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 22, egli sarebbe già obbligato a richiedere la fattura.

¹⁸⁸ SALVINI L., op. cit. pag. 1302 definisce tale caratteristica come una *“[...] circostanza, questa, che denota la giuridica indistinguibilità del tributo dal corrispettivo e, quindi, la natura meramente economica ed occulta della traslazione che il cedente effettua aumentando (se ed in quanto ciò avvenga) il corrispettivo teorico dell'onere dell'imposta.”*

¹⁸⁹ SALVINI L., op. cit. pag. 1326.

¹⁹⁰ SALVINI L., op. cit. pag. 1323, ravvisa la componente economica nel profilo oggettivo, in quanto il soggetto passivo deve essere titolare di una capacità economica gravata da un prelievo che deve consistere in una contribuzione economicamente apprezzabile. Inoltre sotto il profilo soggettivo si richiede che sia il patrimonio del soggetto che manifesta la capacità contributiva a restare inciso dal tributo e non quindi il patrimonio di un terzo. Entrambi i profili sono poi confermati dal corollario che ravvisa il presupposto dell'imposta nella definitività del prelievo, che si realizza solamente quando, una volta corrisposto all'Erario, non può essere restituito a colui che lo ha corrisposto (a parte le ipotesi di indebito).

sua applicazione) al soggetto passivo del tributo che deve restare inciso, lasciando poi l'effettiva incisione all'id quod plerumque accidit."

Malgrado l'eventualità che la traslazione giuridica si arresti all'immissione al consumo, non bisogna trascurare l'importanza della logica complessiva del tributo, che, come abbiamo esaminato, si sostanzia in una traslazione economica.

Dunque, si può concludere che, in relazione a tale teoria, la rivalsa (e quindi la detrazione) in quanto elemento strutturale dell'IVA¹⁹¹, assume un'importanza fondamentale al fine della giustificazione costituzionale dell'imposta e che la struttura dell'IVA è comunque costituita in funzione dell'incisione del consumatore finale¹⁹².

Inoltre, in relazione al tema del capitolo successivo, si può ritenere che: *"il reverse charge può essere inquadrato nel normale meccanismo impositivo, conforme all'art. 53 Cost., se si ritiene che attraverso l'inversione contabile si ottiene esattamente lo stesso effetto spiegato attraverso il meccanismo ordinario, attribuendo sia alla rivalsa che al reverse charge la funzione giuridica di traslare sull'acquirente l'onere dell'imposta con effetti sulla individuazione del presupposto"*.¹⁹³

¹⁹¹ COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, cit. 655, enfatizza la sua importanza quando afferma: "[...]la rivalsa, pur attenendo a rapporti tra privati, costituisce un istituto la cui essenza tributaria prevale ontologicamente sui relativi profili privatistici, in quanto l'esercizio della rivalsa è strettamente correlato all'adempimento della fatturazione e non forma l'oggetto di una mera facoltà, bensì di uno specifico obbligo[...]".

¹⁹² In maniera efficace la Corte di Giustizia racchiude quanto detto nella sentenza 21 ottobre 2010, causa C-385/09, "Nidera" al punto 30 afferma: "l'IVA è un'imposta al consumo e un suo elemento fondamentale è il diritto a detrarla.". Corte di Cassazione sentenza n. 3078/1992 con commento di BORRI R. conferma che: "Inoltre l'Iva intendendo colpire esclusivamente il consumatore finale si pone come "neutra" nei confronti dei cosiddetti "soggetti Iva", in quanto l'Iva non costituisce un elemento di costo in rapporto a tali soggetti, sia per il principio della deduzione dell'imposta pagata a monte, sia per il diritto-dovere della rivalsa[...]"

¹⁹³ FALSITTA G., *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV – *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, Cedam, Padova, 2011, cit. pag. 199.

II Capitolo. Il “reverse charge”: una misura anti-frode.

SOMMARIO: II.1. Le frodi “carosello”. - II.1.1. L’identificazione della “missing trader”. - II.1.2. La consapevolezza dell’operazione fraudolenta. - II.1.3. La ripartizione dell’onere della prova. - II.1.4. La responsabilità solidale. - II.1.5. I sistemi di Evasione Criminale Organizzata. - II.2. Il “Reverse Charge”. - II.2.1. L’evoluzione di una misura anti-frode. - II.2.2. Vantaggi e svantaggi di un’applicazione generalizzata. - II.2.3. Il rafforzamento della cooperazione amministrativa. - II.3. Il reverse charge “esterno”. - II.4. Il reverse charge “interno”. - II.4.1. Le cessioni imponibili di oro da investimento. - II.4.2. Le cessioni di rottami e altri materiali di recupero: le novità della Legge di Stabilità. - II.4.3. Le cessioni di cellulari e personal computer. - II.5. Il reverse charge nel settore energetico. - II.5.1. Le lettere d-bis) e d-ter), comma 6, art. 17 del D.P.R. n. 633/1972. - II.5.2. La lettera d-quater), comma 6, art. 17 del D.P.R. n. 633/1972. - II.6. L’autorizzazione del Consiglio: Il reverse charge nella grande distribuzione organizzata. - II.6.1. L’autorizzazione del Consiglio: Le cessioni di materiali lapidei. - II.7. L’“inversione contabile” nel settore edile. - II.7.1. Il rapporto appaltatore-subappaltatore. - II.7.2. Le novità della Legge di Stabilità per il 2015. - II.7.3. Le cessioni di fabbricati imponibili a seguito di opzione.

II.1. Le frodi “carosello”.

Come affermato nel precedente capitolo, l’IVA si fonda sulla neutralità realizzata tramite gli istituti della rivalsa e della detrazione.

Può accadere che tali istituti vengano utilizzati non a fini leciti ma per conseguire un ingiustificato arricchimento derivante dalla detrazione dell’IVA a credito a cui non segue il versamento dell’IVA a debito, sfruttando il regime transitorio¹⁹⁴ che

¹⁹⁴ Tale regime è previsto dall’art. 402 Direttiva 2006/112/CE “*Il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto dalla presente direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato in linea di massima sul principio dell'imposizione, nello Stato membro d'origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.*”

prevede la tassazione nel Paese di destinazione (ossia il Paese in cui ha sede l'acquirente).¹⁹⁵

Per questi motivi fu elaborato il c.d. Libro Bianco¹⁹⁶ che, al fine di *“dotare il sistema degli anticorpi necessari a far fronte al proliferare delle frodi”*¹⁹⁷, propose l'abbandono del principio di origine poiché non adatto ad un mercato che risente delle divisioni territoriali e che non è mai divenuto un vero “Mercato Unico” europeo.¹⁹⁸

Proseguendo con ordine è il caso di spiegare in cosa consiste una “frode carosello”.

Il termine è utilizzato per *“definire 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.”*¹⁹⁹

¹⁹⁵ MICCINESI M., *Le frodi carosello nell'Iva*, in Riv. dir. trib., fasc.12, 2011, pag. 1089 nota n. 3, a riferimento al Doc. Com. 515 del 1994, affermando che già allora *“la Commissione identificava nel meccanismo di pagamento dell'imposta solo nel Paese di destinazione dei beni [...] il vulnus, nel quale potevano proliferare meccanismi fraudolenti, consistenti nell'inserire nella catena di cessioni intracomunitarie un soggetto che, sfruttando lo strumento dell'inversione contabile, non versa sistematicamente l'Iva all'amministrazione fiscale dello Stato di residenza per poi scomparire di lì a poco.”*

¹⁹⁶ Vedi Com. (2011) 851 del 6 dicembre 2011, anticipato dal *“Libro verde sul futuro dell'IVA, Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente”* (COM 2010/695) volto ad avviare un dibattito sul sistema dell'IVA eliminando così gli ostacoli che impediscono la realizzazione di un mercato unico, dovuto anche alla complessità del sistema di imposizione nello Stato di origine. CENTORE P., *“Libro bianco”: la revisione dell'IVA europea e il superamento del regime transitorio*, in *“Fiscalità e commercio internazionale”* n. 2 del 2012, definisce l'attività da raggiungere con il Libro Verde *“quasi una sorta di vaccinazione contro le attività fraudolente note (come, ad esempio, le frodi carosello) o non ancora note, perché non ancora scoperte.”*

¹⁹⁷ MICCINESI M., op. cit.

¹⁹⁸ CENTORE P., *L'“overview” dell'IVA per il 2012*, in *“L'IVA”* n. 1 del 2012, *“È però evidente che l'applicazione del principio di origine funziona perfettamente in un (vero) mercato interno, nel quale le contribuzioni delle singole quote di valore aggiunto siano, alla fine, riassunte in un'unica contribuzione verso un unico Erario.”* CENTORE P., *“Libro bianco”: la revisione dell'IVA europea e il superamento del regime transitorio*, in *“Fiscalità e commercio internazionale”* n. 2 del 2012, *“La Commissione propone l'abbandono del principio di origine con l'orientamento del sistema impositivo al principio di destinazione che consente, secondo la valutazione della Commissione europea, di rendere il sistema di tassazione più semplice e, al tempo stesso, più efficiente e meno indifeso verso le frodi fiscali.”* SIRRI M. - ZAVATTA R., *“Frodi carosello” fra esigenze di repressione e principi del sistema comune Iva*, in *Corr.trib.*, 2006, n. 8, p. 596

¹⁹⁹ ANTONACCHIO F., *Frodi “carosello” Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza*, in *“il fisco”* n. 23 del 2013, cit. pag. 1-3499.

Per configurare una siffatta frode è necessaria almeno: la compartecipazione di tre società, una delle quali deve avere sede in un altro Paese membro rispetto alle due società situate nello stato in cui è realizzato il fenomeno fraudolento; la qualificazione di società “cartiera” per una delle due società con sede nel medesimo Stato; l’emissione di fatture tra tali società.

A questo punto, avendo gli elementi necessari per configurare la frode, dobbiamo esaminare il meccanismo²⁰⁰.

Innanzitutto vi è una società detta *conduit company* o *società intermedia* che effettua una cessione intracomunitaria verso una società fittizia detta *cartiera* o *missing trader* a sua volta residente in un altro Stato membro.

La *missing trader* acquista le merci senza pagamento dell’IVA effettuando a sua volta una fornitura ad una terza società, con sede nel suo stesso Stato, detta *broker* verso la quale emette anche regolare fattura.

A questo punto la *cartiera* dopo aver incassato l’IVA ottenuta in rivalsa sulle vendite effettuate al *broker* e dopo non aver versato l’IVA all’Erario, si dilegua.

Successivamente il broker potrà effettuare la detrazione dell’IVA sugli acquisti o chiedere il rimborso configurando così una perdita finanziaria per l’Erario pari all’importo IVA pagato dalla *broker* alla *cartiera*.

Al fine di comprendere meglio il meccanismo propongo un esempio pratico²⁰¹.

Immaginiamo che la *conduit company* venda un bene ad una società italiana (*cartiera*) per 100.000€ (cessione non imponibile perché intracomunitaria).

La *cartiera* a sua volta, avendo ricevuto la merce con IVA neutra, rivende il bene alla società *broker* a 90.000€ applicando l’aliquota del 20% (poniamo tale cifra a titolo esemplificativo).

²⁰⁰ La descrizione del meccanismo è illustrata in modo molto chiaro dalla Comunicazione del Consiglio UE (2004) 260 del 16.04.2004, al punto 3.2.2. MERCURIO P., *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in "il fisco" n. 26 del 2007, pag. 1-3836. TOMA G.D., *La frode carosello nell’IVA*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3 del 2010, pag. 20715.

²⁰¹ COMMENDATORE S. - ALLONI F., *Evoluzione delle frodi carosello: la nuova ECO. Analisi degli aspetti sanzionatori, amministrativi e penali*. in "L’IVA" n. 1 del 2014, pag. 52. QUERQUI M. - QUERQUI P. - QUERQUI M., *Le novità introdotte dalla Finanziaria 2005 nel comparto Iva: in particolare le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello"* in "il fisco" n. 14 del 2005, pag. 1-2106.

A questo punto l'ultima società acquirente potrà detrarre l'IVA afferente l'acquisto e avrà ottenuto il bene per una cifra di 108.000€, godendo di un vantaggio economico in quanto il bene si trova nei suoi magazzini a un valore pari a circa il 10% in meno del valore di mercato.

Anche la *cartiera* avrà ottenuto un guadagno di 8.000€ non versando l'IVA, poiché il suo lucro è rappresentato dalla differenza tra il prezzo praticato al *broker* e il prezzo pagato alla *conduit*.

Spesso accade che il *broker* effettui nuovamente una cessione intracomunitaria verso la *conduit company*, che a sua volta può dare nuovamente il via allo stesso ciclo fraudolento cedendo i beni alla società *cartiera*: da qui l'appellativo di "frode carosello"

E' opportuno analizzare due diverse tipologie di frode carosello: chiusa o anche "circolare" e a circuito aperto.

In merito alla prima fattispecie essa si verifica nel caso in cui il *broker* cede la merce ad una società (che può essere la società *conduit* che ha dato inizio alla frode ovvero altra società ma comunque riconducibile alla medesima organizzazione) residente in un altro Stato membro, conseguendo così il rimborso dell'IVA pagata alla società da cui ha acquistato la merce e non versando l'IVA considerando il regime di esenzione per lo scambio intracomunitario.²⁰²

²⁰² DEL SOLE A., *Frode discalce e truffa aggravata ai danni dello stato: una strana coppia* in "Corriere tributario" n. 39 del 2010, pag. 3239. ANTONACCHIO F., *Frodi "carosello" Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza* in "il fisco" n. 23 del 2013, cit. pag. 1-3499.

MANCAZZO A. - STRIDI L., *Frodi "carosello" e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti* in "il fisco" n. 9 del 2010, pag. 1-1333, definiscono il carosello chiuso nel seguente modo: "Nel carosello chiuso la merce ritorna alla società che per prima ha iniziato il giro fittizio di fatture e intervengono almeno tre operatori: capofila, azienda reale che si approvvigiona dal mercato ufficiale e che innesca il carosello con una cessione UE all'intermedia, intermedia e interposto."

MARELLO, E., *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, 1215 s., definisce tale tipologia di frode come: "[...] "carosello puro" in cui il bene, giunto al soggetto terminale della catena, viene rivenduto al primo soggetto e quindi compie un altro passaggio circolare[...]"

Le operazioni sono svolte in maniera puramente cartolare, emettendo e riemettendo più volte le fatture relative a merci che solo negli ultimi passaggi vengono movimentate.²⁰³

In presenza di un carosello aperto, invece, si verifica un'immissione finale delle merci sul mercato, da parte del broker che si pone in tal guisa in uno stato di evidente vantaggio competitivo potendo offrire al mercato prodotti "sottocosto"²⁰⁴.

Secondo alcuni autori i caroselli aperti possono essere distinti in semplici e complessi: nei primi "[...]la merce è destinata ad altro operatore nel Paese di partenza[...]"; nei secondi con merce, questa "[...]prima di arrivare alla grande distribuzione, subisce vortici di fatturazioni transnazionali finalizzate a truffare l'Iva comunitaria anche più volte e in vari Stati[...]"; mentre nei complessi senza merce "esistono solo fatture transnazionali finalizzate a truffare l'Iva comunitaria anche più volte e in vari Stati."²⁰⁵

Per rendere il meccanismo più complesso, talvolta viene inserita nella cessione, tra la *cartiera* e la *broker*, una (o più) "società cuscinetto", o *buffer*, che svolge un ruolo considerato "strategico" in quanto opera come "stabilizzatore"²⁰⁶.

Nel momento di effettuazione della cessione intracomunitaria, che coinvolge la *conduit company* e la *missing trader*, la merce viene immagazzinata nei magazzini della società "filtro", o più frequentemente direttamente in quelli del broker,

²⁰³ Interessante sul punto è osservare una delle più famose frodi carosello degli ultimi anni, ovvero il caso "Fastweb" e "Telecom sparkle". Secondo il parere di BARBONE L., *Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in "Dialoghi Tributarî" n. 2 del 2010 "Il tradizionale meccanismo delle «frodi carosello» (per PC, auto e cellulari) che abbiamo più volte descritto sulla Rivista, veniva perfezionato e reiterato; ciò era possibile in quanto l'oggetto della transazione era un servizio e non un bene; un servizio risulta infatti essere più facilmente scambiabile in modo fittizio, senza che in realtà avvenga alcuna concreta prestazione, rispetto ad un'auto o un PC, che dovrebbero lasciare qualche traccia del loro trasporto."

²⁰⁴ ANTONACCHIO F., op.cit.

²⁰⁵ MANCAZZO A. - STRIDI L., op.cit.

²⁰⁶ MONFREDA N. - ANTONACCHIO F., *Le società "filtro" nelle frodi all'Iva*, in "il fisco" n. 45 del 2005, pag. 1-7062. cit.

poiché lo scopo della “società cuscinetto” è quello di interporre fittiziamente negli scambi intracomunitari.²⁰⁷

Pertanto la società “filtro” si differenzia in quanto versa il saldo d’imposta calcolato sulla differenza fra l’IVA a credito (che deriva dall’imposta formalmente versata dalla cartiera) e l’IVA a debito (che deriva dalla cessione della merce al broker).

E’ chiaro quindi il fine di *“creare uno schermo idoneo ad occultare la connessione diretta tra la società cartiera e l’effettivo cessionario della merce, incrementando il numero di società coinvolte ed ostacolando gli investigatori nel reperimento degli elementi necessari per provare il coinvolgimento degli effettivi beneficiari del meccanismo evasivo, che potrebbero essere gli stessi cessionari finali - vale a dire il broker - o il cedente reale della merce, il fornitore estero.”*²⁰⁸

II.1.1. L’identificazione della “missing trader”.

Quanto detto basta per osservare come il perno su cui ruota il meccanismo truffaldino sia rappresentato dalla società *missing trader*, visto che è grazie alla sua attività di emissione di fatture e di mancato versamento dell’IVA all’Erario che si dà vita ai vantaggi economici che scaturiscono.

Un soggetto *missing trader* ²⁰⁹ è un operatore economico a tutti gli effetti rappresentato da un cosiddetto “testa di legno”, ossia un soggetto nullatenente o con precedenti penali, che viene posto in una posizione di comando con la prospettiva di un facile ed ingente guadagno; è un operatore che adempie a tutte le

²⁰⁷ DAL SAVIO F., *Iva: la responsabilità del cessionario per l’omesso versamento dell’imposta. Alcune riflessioni sull’applicazione dell’art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972* in “il fisco” n. 46 del 2005, pag. 1-7178: “[...] la società filtro, il cui unico compito è quello di “annacquare” i passaggi cartolari dei beni, presenta sovente una situazione contabile e fiscale formalmente corretta. La stessa, infatti, provvede ad acquistare (cartolarmente) ed a cedere (cartolarmente) i beni oggetto della frode senza alcun ricarico o con un ricarico risibile, tale da generare nei confronti dell’Erario un debito Iva molto esiguo o spesso inesistente.”

²⁰⁸ MONFREDANA. - ANTONACCHIO F., *Le società “filtro” nelle frodi all’Iva*, in “il fisco” n. 45 del 2005, pag. 1-7062. cit.

²⁰⁹ QUERQUI M. - QUERQUI P. - QUERQUI M., op. cit.

formalità previste per l'imposta, ma ad ogni modo non versa l'imposta stessa; è un operatore che al massimo resta in vita per due anni.

Anche al fine di permettere a soggetti passivi "reali" di evitare operazioni con operatori disonesti, la Banca d'Italia ha elaborato, tramite l'Unità d'informazione finanziaria (UIF), un documento che permetta di delineare al meglio le caratteristiche di una società cartiera.²¹⁰

In base a tale documento viene ritratto il soggetto *missing trader* tramite uno schema operativo che descrive le anomalie delle operazioni connesse a tali soggetti, sia dal punto di vista soggettivo sia da quello oggettivo.

Nonostante l'importanza di quanto statuito in tali schemi, non è necessario che i comportamenti rilevati debbano verificarsi contemporaneamente; al contrario la ricorrenza di un singolo comportamento non è condizione sufficiente per presupporre un'anomalia: è fondamentale la tempestività del contrasto.

Dall'esame della comunicazione UIF emerge che il *missing trader* è un soggetto che, oltre alle caratteristiche già descritte, ha anche collocato la sede della società in un Paese estero detto "a rischio" e spesso la società stessa ha un capitale sociale inesistente o esiguo.²¹¹

²¹⁰ Mi riferisco alla comunicazione della UIF, *Schemi di comportamenti anomali ai sensi dell'art. 6, comma 7, lettera b) del D.Lgs. n. 231 del 2007. Operatività connessa con il rischio di frode all'IVA intracomunitaria*. 15 febbraio 2010.

²¹¹ LIBERATORE G., *Le nuove frontiere internazionali nelle frodi IVA*, in "L'IVA" n. 11 del 2012. L'autore riassume la comunicazione UIF sia dal lato soggettivo che da quello oggettivo. Dal punto di vista soggettivo, sono rilevanti le: Imprese in precedenza non operative, ovvero di recente costituzione, operanti in settori economici interessati dalla movimentazione di elevati flussi finanziari; Imprese con capitale non superiore ai limiti minimi previsti, prive di unità operative (impianti, depositi, magazzini, esercizi aperti al pubblico) ovvero aventi sede in paesi a regime fiscalmente privilegiato o non equivalente nel contrasto al riciclaggio; Imprese i cui soci o amministratori risultano di dubbio profilo reputazionale per precedenti penali, anche a carico di soggetti notoriamente contigui ai medesimi, ovvero sono gravati da procedure pregresse pregiudizievoli (quali protesti, fallimenti, ecc.) o risultano nullatenenti o irreperibili; Imprese che risultano cedute ovvero cessate poco tempo dopo la loro costituzione. Dal punto di vista oggettivo rilevano: Cessione a terzi, a prezzi sensibilmente inferiori a quelli di mercato, di beni a contenuto tecnologico, di autoveicoli e in generale di beni agevolmente trasportabili e di largo consumo; Cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di una sola impresa cliente o di un numero molto limitato d'impresе clienti; Movimentazione priva di addebiti per forniture (luce, gas, acqua), tributi (soprattutto versamenti IVA), previdenza sociale, o comunque caratterizzata da addebiti della specie in misura insignificante in rapporto ai volumi movimentati. In merito alla definizione di Paese "a rischio" l'autore fa riferimento al Provvedimento della Banca d'Italia del 24 agosto 2010 e ai decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze in attuazione delle disposizioni del d.P.R. 917/1986.

II.1.2. La consapevolezza dell'operazione fraudolenta.

Data la natura insolita della transazione commerciale solitamente la società “buffer” è consapevole della natura evasiva dell'operazione, ma può anche accadere che sia all'oscuro della frode in atto.

Sul punto si è espressa la Corte di Giustizia stabilendo che il diritto alla detrazione andrà disconosciuto al soggetto passivo che era consapevole, o che avrebbe dovuto esserlo, che l'acquisto effettuato si inseriva in un'operazione fraudolenta, ritenendolo quindi partecipe alla frode stessa indipendentemente dal beneficio che ne possa o meno trarre dalla vendita della merce.²¹²

La Corte di Giustizia ha precisato, però, che il contribuente deve avere la possibilità di provare la sua estraneità alla frode e che le normative nazionali²¹³ non devono essere formulate in modo tale da non ammettere prove contrarie purché egli abbia adottato le misure che possono essere ragionevolmente pretese²¹⁴ al fine di assicurarsi che le sue operazioni non facciano parte di una frode.

²¹² Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e altri, pp. 56 “*Del pari, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni.*” e 57 “*In una situazione del genere, infatti, il soggetto passivo collabora con gli autori della frode e ne diviene complice.*”

²¹³ Come affermato nella sentenza del 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries, relativa all'ammissibilità di prove contrarie nel caso in cui la normativa nazionale preveda “presunzioni” legali per contrastare le frodi iva.

²¹⁴ MICCINESI M., *Le frodi carosello nell'Iva*, in Riv. dir. trib., fasc.12, 2011, pag. 1089, afferma che l'operatore economico ha un dovere di correttezza fiscale e per tale ragione ha l'obbligo di “*accertarsi della liceità della catena produttiva nell'ambito della quale si colloca l'operazione che egli pone in essere, anche in ipotesi in cui dalla frode a monte egli non riceva alcun beneficio.*”

All'orientamento della Corte di Giustizia²¹⁵ si sono, dapprima, allineate le Commissioni tributarie²¹⁶ e successivamente si è allineata anche la Corte di Cassazione.

Una prima “falla” nel granitico convincimento della irrilevanza dello stato soggettivo si è verificata con la sentenza n. 1950 del 30.01.2007, anche se risultava ancora distante dall'orientamento della Corte di Giustizia sia per il concetto di inerenza in essa sviluppato, sia per non aver specificato lo stato soggettivo del destinatario, rilevante ai fini della detraibilità.²¹⁷ Con la sentenza n. 2779 del 5 febbraio 2009 la Cassazione²¹⁸ si allineò totalmente all'orientamento della Corte di Giustizia, definendo più precisamente lo stato soggettivo e consentendo la detrazione dell'IVA limitatamente al caso in cui il cessionario o

²¹⁵ Ricordiamo che a tale conclusione si era giunti il 12 gennaio 2006, nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e altri; Corte di Giustizia, 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries; Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Axel Kittel e altri.

²¹⁶ V. Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XXVIII, 22 maggio 2006, n. 24 che ha affermato “*anche la Corte di giustizia europea ha avuto modo di pronunciarsi su casi analoghi, affermando il principio che un'impresa che ha partecipato inconsapevolmente ad un illecito carosello non deve subirne le conseguenze per cui le sue operazioni devono essere valutate indipendentemente dal disegno complessivo dei terzi*”.

²¹⁷ BOCCALATTE G., *Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova*, in “GT - Rivista di giurisprudenza tributaria” n. 5 del 2009, pag. 414. “*la Corte individuava - quale requisito della detraibilità - l'inerenza, intesa come «il nesso funzionale che lega il costo alla vita dell'impresa», il rapporto tra un costo e lo svolgimento della specifica attività, che costituisce la ragion d'essere stessa dell'impresa* ». Più precisamente, la sentenza citata affermava che il costo dell'IVA versata sulla fattura relativa ad un'operazione soggettivamente inesistente può essere considerato come inerente solamente dopo precisi riscontri in merito allo stato soggettivo del cessionario/committente in merito all'altruità della fatturazione.”

²¹⁸ RAGGI N., *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in “Diritto e Pratica Tributaria” n. 2 del 2011, pag. 10275. L'autore esamina il cambiamento di prospettiva della Cassazione e si pronuncia favorevole all'applicazione del divieto di abuso del diritto piuttosto che della “teoria” delle operazioni inesistenti, affermando: “*Detto altrimenti, continuare a permettere all'Amministrazione finanziaria di negare il diritto a detrazione, limitandosi a dedurre l'inesistenza soggettiva dell'operazione, finisce con il penalizzare eccessivamente il contribuente, conducendolo (ingiustamente) a soccombere, anche quando agli atti manchi completamente la prova di un suo abuso.*” e prosegue “*Quanto sopra, quindi, non significa, affatto, che le frodi iva debbano restare impunte, ma vuol dire che per contrastarle è necessario mutare l'approccio: non già invocare i corollari del principio secondo cui l'iva è dovuta da chiunque la indica in fattura (quali enunciati dalla Corte di giustizia nel caso Genius Holding e successivi), ma, come si è visto, richiamare il (diverso) principio secondo cui gli interessati non possono avvalersi abusivamente del diritto comunitario (c.d. divieto dell'abuso del diritto). Così, ad esempio, nel caso delle «frodi carosello», il diritto a detrazione dell'acquirente non potrà venir negato solo perché esercitato nell'ambito di operazioni soggettivamente inesistenti: esso dovrà, invece, considerarsi legittimo, a meno che non risulti esercitato «abusivamente».*”.

committente non conosceva o non avrebbe dovuto conoscere la differenza soggettiva, utilizzando l'ordinaria diligenza.²¹⁹

II.1.3. La ripartizione dell'onere della prova.

Assodato che per usufruire del diritto di detrazione deve essere valutato lo stato soggettivo del cessionario, resta da capire come trattare il problema della ripartizione dell'onere della prova. Il cessionario/committente deve essere chiamato a dimostrare l'esistenza della sua ignoranza incolpevole a partire dal momento in cui viene dimostrata e contestata la frode dall'Amministrazione finanziaria? ovvero dal momento in cui l'Amministrazione adduca, in aggiunta alla palese esistenza della frode, degli elementi indiziali gravi, precisi e concordanti tali da far emergere la sua colpevole conoscenza?

Invero con la citata sentenza n. 1950/2007, la Cassazione, avendo fatto riferimento all'“inerenza all'impresa” come ulteriore requisito per la detraibilità, aveva di fatto addossato al cessionario l'onere della prova.²²⁰

Tale orientamento mutò sostenendosi che l'Amministrazione debba essere tenuta a dimostrare, anche tramite elementi indiziari²²¹, sulla base di elementi gravi, precisi e concordanti la consapevolezza del soggetto passivo e quindi la

²¹⁹ MICCINESI M., op. cit., Afferma che i Giudici nazionali hanno quindi fatto riferimento all'ordinaria diligenza parlando delle “misure ragionevoli”, diligenza che “*si atteggia a semplice circostanza "esimente": solo l'operatore economico che rompe la catena fraudolenta (o, in alternativa, adotta tutti gli accorgimenti suggeriti dall'ordinaria diligenza per accertarsi della liceità dell'operazione) potrà vedersi riconosciuto il proprio diritto alla detrazione, configurandosi altrimenti a suo carico un vero e proprio concorso passivo nella frode.*”

FERRARIO A.A., *Operazioni inesistenti e onere della prova. Recenti sviluppi*, in "L'IVA" n. 1 del 2013, l'autore fa riferimento alla buona fede più che all'ordinaria diligenza e ricorda che stessi principi sono stati più recentemente confermati dalla Corte di Giustizia con la sentenza 21 giugno 2012, cause riunite C - 80/11 e C - 142/11 e 6 dicembre 2012, C - 285/11.

ARMELLA S. - MIRARCHI D., *Detraibilità IVA risultante da fatture soggettivamente inesistenti se c'è buona fede*, in "L'IVA" n. 4 del 2015, pag. 49. A sostegno del suddetto diritto di detrazione previa dimostrazione dell'inesistenza dell'elemento soggettivo, vengono richiamate recenti sentenze della Corte di Cassazione del 2014 (Cass., Sez. V, 26 febbraio 2014, 4609 e, conformemente, Cass., Sez. V, 2 aprile 2014, n. 7650; Cass., Sez. VI, 17 giugno 2014, n. 13792.)

²²⁰ BOCCALATTE G., op. cit.

²²¹ Vedi Cass. Sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953.

partecipazione all'operazione fraudolenta, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire prova contraria.²²²

Nonostante l'Amministrazione assuma le vesti di attore in senso sostanziale, ciò non significa che non debba provare le proprie affermazioni ²²³, tant'è che l'ufficio potrebbe anche emettere atti sostanzialmente non motivati, secondo la *provocatio ad opponendum*, ma dovrebbe evidenziare, nel successivo confronto processuale, *“i presupposti di fatto alla base della pretesa impositiva.”*²²⁴

Inquadrando in tal guisa il ruolo dell'Amministrazione, *“non basta, per negare il diritto alla detrazione [...] contestare al soggetto passivo il fatto di non aver adempiuto ad obblighi “aggiuntivi” quali: a) assicurarsi che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo; b) l'emittente della fattura disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli; c) l'emittente avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, qualora, in presenza di regolare fattura, ricorrano le condizioni di sostanza e di forma previste dalla Dir. n. 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione.”*²²⁵

²²² Cassazione, Sez. trib., 24/09/2014 n. 20059 punto 4.3.3: *“Il cessionario, in particolare, ha l'onere di dimostrare almeno, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti nell'evasione”*

²²³ Corte di Giustizia, sentenza 21 giugno 2012, cause riunite C - 80/11 e C - 142/11 (Mahagében - Péter Dávid) al punto 49 afferma: *“Dato che il diniego del diritto a detrazione, conformemente al punto 45 della presente sentenza, è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura.”*

²²⁴ BORRELLI P., *Necessità di elementi indiziari per considerare la fatturazione relativa ad operazioni inesistenti*, in "Corriere tributario" n. 2 del 2008, pag. 138.
FERRARIO A.A., *Operazioni inesistenti e onere della prova. Recenti sviluppi*, in "L'IVA" n. 1 del 2013, afferma: *“E invero, spetta alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che le ha commesse. Di conseguenza, tali autorità non possono trasferire sui soggetti passivi i propri compiti di controllo e negare loro l'esercizio del diritto a detrazione per mancato assolvimento di tali compiti.”*

²²⁵ DE GIORGI D., *L'onere della prova ai fini dell'indetraibilità dell'Iva nelle operazioni inesistenti*, in "il fisco" n. 44 del 2012, pag. 1-7057.

Dalle considerazioni svolte si comprende che il margine di discrezionalità riconosciuto agli Stati membri per assicurare l'esatta riscossione e per evitare evasioni, seppur permetta loro di imporre obblighi e misure supplementari per rafforzare il dovere di diligenza, al tempo stesso non li legittima ad offuscare i principi di neutralità e proporzionalità immanenti all'ordinamento giuridico europeo.²²⁶

Da quanto detto risulta che è l'Amministrazione ad avere un ruolo "attivo"²²⁷ nella dimostrazione del coinvolgimento del soggetto passivo, in quanto deve essere in grado di addurre significative prove della consapevolezza della frode come: l'aver effettuato acquisti a prezzi eccessivamente inferiori al valore di mercato; anomale modalità di pagamento; particolari legami giuridici, economici e personali fra i soggetti passivi; l'inadeguatezza della struttura aziendale del fornitore e altri indizi.²²⁸

²²⁶ DE GIORGI D., op. cit., parla infatti di un "*bilanciamento di interessi contrapposti*".

²²⁷ Tale posizione dell'amministrazione è stata recepita definitivamente nel nostro ordinamento dalla sent. della Corte di Cassazione n. 23560 del 20/12/2012 punto 11.1 con cui è stato disposto che: "*qualora l'amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione d'imposta in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva - per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione - in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni. Nè il diritto alla detrazione può essere negato con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, benché ricorrano le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione e sebbene il soggetto passivo non disponga di indizi che giustifichino il sospetto dell'esistenza di irregolarità o evasioni nella sfera del suddetto emittente. L'amministrazione può assolvere il proprio onere probatorio anche mediante presunzioni semplici, che, se anche non hanno il rango di prova certa ed incontrovertibile, debbono, tuttavia essere dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, e debbono consistere nella esposizione di elementi obiettivi tali, per la loro idoneità indiziante, da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente. Spetta, invece, al contribuente l'onere della prova contraria, ove l'amministrazione abbia correttamente assolto al proprio onere probatorio.*"

²²⁸ MICCINESI M., op. cit.,

Tuttavia negli ultimi anni²²⁹ si è notato un cambio di direzione in merito all'onere probatorio che grava sull'Amministrazione, passando da un atteggiamento pro-contribuente ad un atteggiamento quasi ribaltato.

In particolar modo si tende a statuire che “[...]la natura stessa della frode carosello - caratterizzata dalla necessaria partecipazione di una società “cartiera” che non versa l'imposta ricevuta e di una società beneficiaria della frode (altrimenti il salto d'imposta diventerebbe un mero mancato versamento dell'IVA) - faccia presumere la consapevole partecipazione dell'acquirente finale soggetto passivo IVA.”²³⁰

Deriva, quindi, che per l'Amministrazione basterà basarsi su presunzioni semplici per dimostrare gli elementi che denotano un'attività fraudolenta consapevole, senza ulteriore onere probatorio in ordine alla dimostrazione della consapevolezza del cessionario.

A creare tali altalenanti orientamenti sono stati i “margin di manovra”, lasciati dalla Corte di Giustizia, secondo i quali la detrazione può essere negata dai singoli Stati membri laddove si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente, ossia quando il beneficiario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione era a monte inserita in un'evasione commessa dal fornitore o da altro operatore, concependo così di volta in volta un diverso onere probatorio per il Fisco, talvolta “forte” talvolta “debole”.²³¹

Una precisazione merita il caso in cui il cessionario abbia acquistato dei beni a prezzi notevolmente inferiori rispetto al valore di mercato, situazione in cui l'Amministrazione è tenuta a corroborare la prova della consapevolezza della frode con altri elementi.

II.1.4. La responsabilità solidale.

²²⁹ Corte di Cassazione sentenza 28 agosto 2013, n. 19746

²³⁰ COMMENDATORE S., *Detrazione IVA in caso di frodi carosello: il “nuovo” (e altalenante) orientamento della Cassazione.*, in “L'IVA” n. 10 del 2013

²³¹ COMMENDATORE S., op.cit.

Con riferimento ai c.d. “prodotti a rischio”, beni espressamente individuati dal DM del 22.12.2005²³², opera la presunzione relativa sancita dall’art. 60-bis del DPR n. 633/1972.²³³

Siamo quindi in presenza di una responsabilità solidale tra il cedente e il cessionario riconosciuta, tra l’altro, dai giudici della Corte di Giustizia²³⁴ nonché dalla Commissione Europea²³⁵, compatibile con il sistema IVA e finalizzata a: alleggerire il carico dell’onere della prova da parte dell’Amministrazione, in quanto opera anche senza la dimostrazione della colpevole ignoranza; corroborare gli strumenti a disposizione contro la lotta alle frodi IVA.²³⁶

Dalle parole della Commissione sembra, o meglio sembrava al momento della sua entrata in vigore, che la responsabilità solidale agisse efficacemente come deterrente alle operazioni fraudolente, ma nella prassi si sono elaborate situazioni per cui più è complesso lo schema fraudolento, meno efficace risulta la norma.

²³² I beni previsti sono: a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; b) prodotti di telefonia e loro accessori; c) personal computer, componenti ed accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

²³³ COVINO E. - R L, *Frodi carosello: responsabilità solidale per l’acquirente “incauto” come principio generale?*, in “Dialoghi Tributarî” n. 4 del 2011.

²³⁴ La Corte si pronunciò nella sentenza *Federation of technological industries* 11 maggio 2006, causa C-384/04, punto 32, in cui disse: “Orbene, benché l’art. 21 n. 3, della sesta direttiva permetta ad uno Stato membro di considerare un soggetto solidalmente responsabile per il versamento dell’IVA qualora, al momento dell’esecuzione dell’operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l’IVA dovuta su tale operazione, o su un’operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni,[...]”

²³⁵ COM (2004) 260 paragrafo 6.1.4.: “Per alleggerire l’onere della prova nei meccanismi di frode complessi, alcuni Stati membri hanno rafforzato di recente la loro legislazione antifrode introducendo la “responsabilità in solido” in campo fiscale. L’applicazione di questo tipo di responsabilità comporta che, se un soggetto d’imposta sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente dell’altro contraente, esso sia responsabile del pagamento dell’IVA dovuta dal contraente. In alcuni Stati membri, l’introduzione della responsabilità in solido ha avuto un chiaro effetto deterrente e sembra essere efficace. Questa misura trova il suo fondamento giuridico nell’articolo 21 della direttiva 77/388/CEE, a condizione che venga rispettato il principio della proporzionalità.”

²³⁶ DAL SAVIO F., *Iva: la responsabilità del cessionario per l’omesso versamento dell’imposta. Alcune riflessioni sull’applicazione dell’art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972* in “il fisco” n. 46 del 2005, pag. 1-7178: “Rendere responsabile per l’omesso versamento un imprenditore che svolge effettivamente la propria attività e che possiede verosimilmente beni che possono essere aggrediti con gli strumenti esecutivi di cui dispone l’Amministrazione finanziaria, vale certamente a rendere più efficace la lotta che le Autorità nazionali, in cooperazione con le Autorità degli altri Stati membri della Comunità europea, stanno intraprendendo contro le frodi Iva.”. ZIZZO G., *Incertezze e punti Fermi in tema di frodi carosello*, in *Corriere Tributario*, n. 12/2010.

Infatti, nel caso dello schema tipico di “frode carosello” ,con un cessionario italiano che abbia acquistato merci dalla società *cartiera*, l’efficacia repressiva della norma è evidente considerando che si permette al Fisco di recuperare l’imposta non versata in capo a colui che ha detratto l’imposta addebitatagli in rivalsa da un soggetto inesistente.

Siamo in presenza di un soggetto passivo che svolge operazioni commerciali “effettive”, “reali”²³⁷, ma soprattutto un soggetto che possiede capitali, strutture commerciali, una sede, e quanto serve a una reale attività d’impresa, condizione questa che si lega bene con la funzione deterrente della norma.

La situazione cambia nel caso in cui si sia modificato, o meglio potenziato, lo schema della frode, facendolo passare da uno schema “di scuola” a uno schema che prevede un numero maggiore di soggetti posti in posizioni di filtro.

Le società filtro hanno, come abbiamo detto, il ruolo di “stabilizzatore” dei vari passaggi dei beni ed è per tale ragione che sono titolari di una situazione contabile tale da non avere rilevanti debiti di imposta e quindi, conseguenza fondamentale, da non rendersi responsabile per l’omesso versamento dell’IVA.

Tuttalpiù l’operazione che potrà essere oggetto dell’applicazione dell’articolo in questione sarà solamente quella tra la *cartiera* e la società *buffer*, nonostante tale ipotesi sia destinata spesso a non avere grande valenza deterrente considerando che una società filtro è strutturalmente diversa dalle società che fanno capo ad operatori economici reali.

Nei casi in cui le società filtro siano inconsapevoli dell’operazione fraudolenta a cui prendono parte, la norma avrà effettivamente un’efficacia, che invece non potrà avere nei casi in cui essendo state appositamente create, talvolta con largo

²³⁷ DITOLVE N., *Frodi Iva e norme di contrasto: alcune considerazioni sull'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972 "Solidarietà nel pagamento dell'imposta"*, in "il fisco" n. 35 del 2005, pag. 1-5518: “In conclusione, l’Amministrazione finanziaria potrà invocare l’art. 60-bis solo se le cessioni di beni tra il cessionario e il suo diretto “fornitore” risultano reali, non simulate e solo cartolari, o comunque fino a quando non riesce a provare che trattasi di operazioni fittizie.”

anticipo rispetto al momento di realizzazione dell'operazione, non si trovano in possesso dei mezzi necessari per fronteggiare le pretese del Fisco.²³⁸

Considerando l'aleatorietà dell'applicazione della norma, che di fatto dipende dalla solvibilità o meno del cessionario, si è sviluppata nel tempo una sorta di ritrosia applicativa da parte degli Uffici fiscali.

Il motivo risiede in un problema definibile "tecnico" in quanto l'azione non è diretta al cessionario (che viene colpito solo in via solidale), ma è geneticamente diretta al fornitore (*missing trader*), che, in vista della sua "invisibilità", rende l'azione del Fisco difficoltosa e spesso infruttuosa a discapito di soggetti "visibili" e spesso onesti.

In teoria l'ufficio del Fisco tenuto a effettuare i controlli è quello relativo alla sede della *missing trader*, ma nella pratica si realizza una traslazione di competenza accertativa²³⁹ da detto Ufficio a quello della sede della società *buffer*.

Ciò detto, il problema pratico si ingrandisce se si considera che la responsabilità solidale da abuso del diritto alla detrazione prevede *in re ipsa* il versamento dell'IVA non versata dal fornitore infedele e che in aggiunta sono previste sanzioni sia per illegittima detrazione IVA, sia per la dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta.²⁴⁰

²³⁸ DAL SAVIO F., op. cit. : "L'efficacia della disposizione di cui all'art. 60-bis rischia, pertanto, di essere subordinata alla effettiva esistenza ed alla solvibilità dei soggetti che fungono da filtro." DITOLVE N., op.cit.: "Ciò dimostra quanto sia facile aggirare la norma. Basta inserire tra il "soggetto cartiera" che omette di versare l'Iva e il reale cessionario, un altro soggetto filtro (testa di legno nullatenente), per limitare la responsabilità solidale dell'effettivo cessionario all'Iva eventualmente non versata, riconducibile al compenso corrisposto al proprio "diretto fornitore". Invece, la responsabilità del soggetto intermedio filtro si estenderà a sua volta sul "soggetto-cartiera" suo "diretto fornitore", per l'Iva non versata da quest'ultimo. Ma, il fatto che entrambi i soggetti (cartiera e filtro) risultano nullatenenti, darà vita alla classica evasione da riscossione che è l'ultima manifestazione della frode Iva qui esaminata."

²³⁹ Come definito da COVINO E., *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in "Dialoghi Tributari" n. 4 del 2012.

²⁴⁰ Rispettivamente sanciti dall'art. 6 comma 6, del D.P.R. n. 471/1997 che dispone: "Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa uguale all'ammontare della detrazione compiuta."; e dall'art. 5, comma 4, del D.P.R. n. 471/1997 che invece dispone: "Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della differenza." Ricordiamo che in base all'art. 12 del citato d.P.R. l'operatore potrebbe usufruire del cumulo giuridico.

Si può quindi notare una forte, eccessiva volontà sanzionatoria, considerando che, nonostante la Corte di Giustizia abbia stabilito il generale principio dell'esclusione della detrazione dell'IVA, l'acquirente si troverebbe gravato anche dal versamento dell'IVA per risarcire il danno erariale e infine dalle sanzioni proporzionali all'imposta.²⁴¹

L'inapplicabilità delle sanzioni, o al massimo delle sole sanzioni formali commisurate al fatto di “averci provato”²⁴², sembra quindi essere la soluzione più adeguata per evitare la contrarietà al principio di proporzionalità e ragionevolezza, anche al fine di non caricare le aziende di vere e proprie funzioni di vigilanza fiscale²⁴³.

Ultima precisazione sulla responsabilità solidale riguarda il valore dei beni, poiché la dimostrazione che la cessione è avvenuta a un valore inferiore a quello normale, di mercato, sarà la condizione dell'estensione della responsabilità.

Tale dimostrazione deve necessariamente giungere dall'Amministrazione che pertanto dovrà prima definire quale sia il valore normale del bene, per poterne poi evidenziare la discrepanza.

²⁴¹ Dello stesso parere è anche FERRARIO A.A., *Operazioni inesistenti e onere della prova. Recenti sviluppi*, in "L'IVA" n. 1 del 2013.

²⁴² COVINO E., op.cit., citazione. Inoltre approfondisce sul tema delle sanzioni affermando che: “L'inapplicabilità di sanzioni è anche logica, visto che in fondo l'acquisto da un soggetto fiscalmente inadempiente è al massimo «incauto», e la punizione per tale «leggerezza» sta nel disconoscimento dell'IVA già versata al cliente (in re ipsa, come si diceva sopra), senza duplicare l'effetto sanzionatorio. D'altronde, l'unico danno erariale è quello dell'IVA intascata dal fornitore infedele, che viene meno una volta che il cliente ha ammesso il proprio errore nelle relazioni commerciali, versando l'IVA «abusivamente detratta». In fondo, il comportamento fiscale di quest'ultimo si è concretizzato nella detrazione di un'IVA effettivamente pagata a fronte di merce di certo esistente (e da questo venduta sul mercato), ignorando - più o meno consciamente - che il suo fornitore non avrebbe poi versato l'IVA.”

²⁴³ LUPI R., *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in "Dialoghi Tributarî" n. 4 del 2012.: “Le aziende sono interessate alle merci, non alla correttezza fiscale dei comportamenti delle loro controparti. La diligenza aziendale nell'esame del fornitore non può essere quella di una pattuglia della Guardia di Finanza, perché l'azienda cliente sta comprando merci, è interessata alla loro qualità, ai tempi di consegna, alle modalità di pagamento, al limite alle garanzie post vendita.”.

A parte alcuni tentativi, che hanno comunque trovato riscontro normativo²⁴⁴, l'evoluzione della stima del valore normale è transitata per la determinazione dei prezzi delle transazioni *intercompany*, i c.d. *transfer pricing*.

Visto il problema di evitare che un gruppo possa dichiarare un certo corrispettivo in maniera divergente dal valore normale con l'intento di minimizzare il carico fiscale e così trasferire elementi positivi di reddito verso Paesi con una fiscalità alleggerita, si sono elaborate norme volte a contrastare il fenomeno suddetto, sia a livello nazionale che internazionale.

Si ritiene²⁴⁵, pertanto, che tali norme possano, *mutatis mutandis*, essere un punto di riferimento per l'applicazione dell'art. 60-bis, anche sulla base degli orientamenti e raccomandazioni dell'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico).

Sono stati così individuati tre metodi alternativi, vale a dire: il metodo del confronto del prezzo; del prezzo di rivendita; del prezzo maggiorato.

²⁴⁴ Nello specifico l'art. 14, comma 3 del Decreto IVA e l'art. 9, comma 3 del TUIR. Nel caso delle imposte sui redditi il criterio di determinazione ha trovato un fertile terreno di applicazione rispetto al caso dell'IVA.

²⁴⁵ DAL SAVIO F., op. cit.

Basterà qui analizzare il primo metodo, poiché è il più apprezzato ed utilizzato²⁴⁶, basato sul confronto dei prezzi dei beni trasferiti con il prezzo di beni che siano stati trasferiti durante una c.d. transazione comparabile (a sua volta costituita o da un'operazione tra l'impresa oggetto di accertamento e un'impresa terza, controllo interno, ovvero solamente tra imprese terze, controllo esterno).

Tale metodo assume grande rilevanza qualora il cessionario (*broker*) si avvalga di soggetti cedenti che abbiano agito da filtro in maniera tale da: o confrontare, in maniera interna, i diversi prezzi di acquisto e desumere l'eventuale divergenza; ovvero, in maniera esterna, confrontare il prezzo con listini redatti da riviste o soggetti "addetti ai lavori".²⁴⁷

II.1.5. I sistemi di Evasione Criminale Organizzata.

²⁴⁶ Tale metodo è quello preferito dal legislatore italiano e tale preferenza la si può rinvenire sia nell'art. 9, comma 3, del Tuir, che si riferisce espressamente al confronto interno e al confronto esterno, sia nella circolare del 22 settembre 1980, n. 32 che stabilisce *"Il concetto di valore normale così legislativamente definito già recepisce il principio del prezzo di libera concorrenza consigliato dall'OCSE per la determinazione del prezzo di trasferimento del prezzo, cioè, che sarebbe stato attuato per transazioni similari da imprese indipendenti."* VOZZA A., *Prospettive giurisprudenziali sulle rettifiche del "transfer pricing" fondate sui metodi reddituali*, in "Corriere tributario" n. 25 del 2014, pag. 1952, commentando la sentenza della Cassazione, del 16 aprile 2014, n. 8849, afferma che la giurisprudenza riconosce a tale metodo *"[...]con prevalenza del "confronto interno" su quello "esterno": dunque, in assoluto, la prova migliore è costituita dal confronto con i prezzi praticati ad imprese indipendenti nel mercato del fornitore;"* In relazione agli altri metodi possiamo affermare che il metodo del prezzo di rivendita, mal si concilia con la valutazione nel settore delle frodi IVA, in quanto la società broker provvede a rivendere la merce acquistata ad un prezzo rincarato del suo guadagno, come è logico che sia in un'ottica commerciale soprattutto nel caso in cui le merci subiscano un'ulteriore lavorazione o siano incorporati in un prodotto più complesso prima di essere rivenduti (vedi VALENTE P. - MATTIA S., *Principi e criticità nella selezione del metodo per determinare il transfer pricing*, in "Corriere tributario" n. 3 del 2011, pag. 197).

In merito al terzo metodo del costo maggiorato, il prezzo è determinato con un rincaro, detto mark-up, ai costi sostenuti costituendo esso un margine per la remunerazione degli asset impiegati e dei rischi affrontati. Tale metodo viene ad applicarsi ragionevolmente sul fornitore interposto (*missing trader*) e confrontato con i prezzi del libero mercato. Su tale ultimo punto vedi VENERUSO A., *Transfer pricing: ai fini dell'applicazione del principio dell'arm's lenght rileva il mercato del fornitore dei beni o servizi*, in "il fisco" n. 41 del 2013, pag. 2-6435 e anche DAL SAVIO F., op. cit. che in merito afferma: *"Siffatte considerazioni inducono a ritenere che il criterio in questione possa, spesso, ben adattarsi all'utilizzo che gli operatori potrebbero farne onde contestare agli attori della frode l'effettuazione di transazioni a prezzi inferiori al valore normale. Ciò soprattutto in considerazione del fatto che, nella maggior parte dei casi, il missing trader rivende la merce a prezzi quasi costantemente inferiori rispetto ai costi sostenuti per l'acquisto della merce."*

²⁴⁷ DAL SAVIO F., op. cit., fa notare che ci sono dei limiti a tale metodo laddove *"le fatture concernenti le operazioni commerciali, oggetto di indagine, non specifichino sufficientemente l'oggetto della prestazione (esempio, optional dell'automobile) per cui non sia attendibile il confronto fra i prezzi delle transazioni."*

A parte il meccanismo “tradizionale” di funzionamento dell’operazione fraudolenta e a parte il meccanismo raffinato dell’interposizione di *buffers*, negli ultimissimi anni si sono affermati veri e propri sistemi di Evasione Criminale Organizzata (ECO).

Le suddette ECO altro non sono che “[...]organizzazioni criminali che offrono, a (più o meno) ignari clienti, servizi e beni a prezzi altamente competitivi tali da non poter avere concorrenti sul mercato[...]”²⁴⁸

Parlando di organizzazioni criminali, è chiaro che la loro attività è interamente diretta alla creazione di più società *missing* tramite le ingenti liquidità di cui dispongono.

Come ogni organizzazione che si rispetti, criminale o meno, la puntualità, la precisione e la professionalità rappresentano il perno su cui far ruotare il proprio business, qualità queste che, in aggiunta alle politiche di prezzo particolarmente competitive, si pongono sul mercato in maniera irruenta gabbando anche aziende “sane”, “reali” ed ignare di tutto.

Tra l’altro sembra sempre più difficile poter parlare di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, in quando siamo in presenza di attività commerciali che, non solo hanno liquidità, ma, soprattutto, hanno minimi mezzi strumentali e collegamenti logistici esterni.

Il corollario di quanto detto è che: dal lato fiscale si verifica la possibilità di negare il diritto di detrazione da parte dell’Amministrazione finanziaria, che può provare la consapevolezza dell’acquirente finale e la sua mancanza di ordinaria

²⁴⁸ COMMENDATORE S. - ALLONI F., *Evoluzione delle frodi carosello: la nuova ECO. Analisi degli aspetti sanzionatori, amministrativi e penali*. in "L'IVA" n. 1 del 2014, pag. 52.

diligenza; dal lato penale²⁴⁹ non è facile dimostrare né il dolo specifico di evasione da parte dell'acquirente finale che, allettato da prezzi altamente competitivi, acquista le merci con regolare fattura e non commette reati evasivi nella sua dichiarazione, né l'elemento oggettivo in quanto l'evasione dell'imposta andrebbe ravvisata unicamente nella dichiarazione o mancata dichiarazione del cedente che non ha versato l'IVA assolta in rivalsa.²⁵⁰

II.2. Il "Reverse Charge".

Il reverse charge è stato introdotto nel 1981 dal D.P.R. 30 dicembre n. 793 con cui fu modificato l'art. 17 del D.P.R. 633/1972, operazione questa eseguita in attuazione dell'art. 21²⁵¹ della Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (VI Direttiva), che concedeva agli Stati membri la facoltà di individuare in un rappresentante fiscale o nel destinatario stesso dell'operazione imponibile, il

²⁴⁹ COMMENDATORE S. - ALLONI F., op. cit., si precisa che il comportamento degli amministratori non configurerebbe il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000), poiché "[...]dal punto di vista dell'elemento psicologico del reato, il dolo specifico non è quello di far evadere terzi, bensì quello di evadere in proprio, attraverso il mancato versamento dell'IVA, che si tramuta pertanto in illecito profitto." invece dal punto di vista oggettivo invece non vi sarebbero operazioni inesistenti. Gli unici reati ravvisabili nei confronti del cedente secondo gli autori sono l'omessa dichiarazione o l'omesso versamento IVA (artt. 5 e 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000). Allo stesso modo gli amministratori delle società cessionarie non sarebbero colpevoli del "[...] delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000), anche in questo caso per due motivi: - il primo è che le fatture ricevute non possono definirsi relative ad operazioni inesistenti, neppure dal punto di vista soggettivo;- il secondo è che non esiste un fine evasivo, relativo alla dichiarazione della società cessionaria, in capo al suo amministratore, perché il reale momento evasivo si consuma nella dichiarazione delle società cedenti, che potremmo definire "società obiettivo", perché create con l'unico scopo di battere la concorrenza attraverso una politica di vendita sottocosto."

²⁵⁰ COMMENDATORE S., *Detrazione IVA in caso di frode carousel: il "nuovo" ed altalenante orientamento della Cassazione*, in "L'IVA" n. 10/2013, pag. 35.

²⁵¹ L'articolo dispone che l'imposta è dovuta: "a) dai soggetti passivi che eseguono un'operazione imponibile diversa da quelle previste dall'articolo 9 , paragrafo 2 , lettera e) , eseguite da un soggetto passivo residente all'estero . 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;"

tenuto al pagamento d'imposta, qualora l'operazione fosse stata effettuata da un soggetto passivo residente all'estero.²⁵²

Se, dunque, fu inizialmente concepito come uno strumento per l'adempimento degli obblighi in materia di operazioni intracomunitarie, successivamente si pose come strumento di contrasto alle frodi IVA, viste le sue caratteristiche strutturali.

Tale "volto" fu assunto gradualmente partendo dalla base posta dall'art 395 della Direttiva 2006/112/CE con il quale *"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."*²⁵³

Inizialmente i settori considerati più a rischio tali da giustificare l'applicazione del reverse charge, rappresentarono indubbiamente un numero esiguo rispetto al numero di settori in cui oggi viene applicato.

Mi riferisco *in primis* al settore della cessione di oro non da investimento ("oro industriale") che risultò soggetto all'IVA tramite l'inversione contabile²⁵⁴ e successivamente al settore della cessione di rottami e materiali di recupero.²⁵⁵

Quanto alla cessione di oro è doverosa la precisazione che la funzione antifrode, sottesa alla Direttiva con cui veniva introdotto, non era l'unica, visto che con l'inversione contabile si evitava anche, agli operatori del settore, il sostenimento

²⁵² DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA.*, in "Corriere tributario" n. 7 del 2010, pag. 505.

²⁵³ PEIROLO M., *L'autofatturazione nella disciplina nazionale e comunitaria*, in "Corriere tributario" n. 21 del 2007, pag. 1747

²⁵⁴ Tale disciplina è contenuta nella legge n. 7 del 17.01.2000, attuativa della Direttiva comunitaria 98/80/CE del 12.19.1998. CARRABINO A., *Collegato finanziaria 2000 e cessioni di oro da investimento*, in "L'Iva" n. 1 del 2001, pag. 13, afferma: *"Più precisamente, il più volte richiamato punto 11 dell'art. 10, che stabilisce l'esenzione dall'IVA per le cessioni d'oro da investimento, prevede la facoltà, per i produttori d'oro da investimento e per i soggetti che trasformano l'oro in oro da investimento, di optare per l'applicazione dell'IVA, anche in relazione a singole cessioni. Tuttavia, in caso di opzione, il cedente emette fattura senza addebito d'imposta, mentre il cessionario, se soggetto passivo d'imposta, deve integrare la fattura ricevuta con l'evidenziazione dell'IVA ed annotarla sia sul registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi), per evidenziare l'IVA a debito, sia sul registro degli acquisti, per evidenziare l'IVA ammessa in detrazione."* ARNAO G. - CASTELLI F., *Il nuovo regime delle operazioni in oro* in "Corriere tributario" n. 1 del 2000, pag. 45.

²⁵⁵ Cambiamento realizzatosi con l'art. 35 del D.L. n. 269/2003, convertito con modifiche dalla Legge n. 326/2003, che andò a modificare l'art. 74 del decreto IVA. FIACCOLA L., *L'attuale regime IVA applicabile alle cessioni di rottami*, in "Pratica contabile" n. 10 del 2004, pag. 50.

dell'onere finanziario derivante dal pagamento dell'imposta in rivalsa al fornitore o in dogana, qualora vi fossero stati importi di consistente valore.²⁵⁶

Con riguardo alla cessione di rottami e materiali di recupero, invece, fu introdotto per la prima volta non solo al fine di semplificare la riscossione dell'imposta, ma anche e soprattutto con l'intento di prevenire alcuni tipi di evasione fiscale come il *“mancato versamento dell'Iva fatturata dagli operatori che raccolgono, smistano e sottopongono ad una trasformazione di base i materiali di scarto e di cui successivamente vengono perse le tracce.”*²⁵⁷

II.2.1. L'evoluzione di una misura anti-frode.

Anche a livello europeo, si fece strada la consapevolezza dell'importanza del reverse charge nei settori connotati da fenomeni fraudolenti, concretizzatasi nella Direttiva 2006/69/CE con cui fu prevista la facoltà per gli Stati membri *“di introdurre un regime che stabilisse, in deroga alle regole ordinarie, le modalità per individuare il debitore dell'imposta nel soggetto passivo (il cessionario/committente operatore Iva) nei cui confronti fossero effettuate talune tipologie di operazioni (fra cui le prestazioni di servizi di costruzioni, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni).”*²⁵⁸

²⁵⁶ D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in "il fisco" n. 9 del 2007, pag. 1-1297. approfondisce la questione: *“Motivazioni analoghe erano alla base anche dell'applicazione dell'inversione contabile in ordine agli apporti di beni immobili ai fondi di investimento immobiliare chiusi [...] Infatti, la norma in questione era stata introdotta esclusivamente allo scopo di risolvere i problemi di liquidità legati all'insorgenza in capo ai fondi di crediti Iva di importo elevato non immediatamente liquidabili e di debiti d'imposta di pari importo verso l'apportante. I predetti problemi di liquidità, tuttavia, sono stati successivamente risolti prevedendo, in luogo del reverse charge, che gli apporti ai fondi immobiliari chiusi costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto fossero da considerarsi operazioni fuori dal campo di applicazione del tributo in quanto assimilabili alle cessioni e ai conferimenti in società o altri enti che hanno per oggetto aziende o rami di azienda, indicati all'art. 2, comma 2, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972.”*

²⁵⁷ D'ALFONSO F., op. cit.

²⁵⁸ 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, pag. 1-327 cit. Il contenuto della direttiva è stato trasfuso nell'art. 199 della Direttiva IVA.

Successivamente la Commissione UE decise di elaborare strategie antievasione introducendo un progetto pilota con cui vagliare gli effetti della possibile estensione obbligatoria dell'inversione contabile.²⁵⁹

In particolare l'estensione obbligatoria sembrava essere da subito la strada da percorrere, dal momento che l'applicazione facoltativa del sistema di inversione contabile poteva porre problemi, sia nel senso di rappresentare un sistema di costo per le imprese, sia nel senso di gettare le basi per nuove forme di frode.²⁶⁰

Il progetto di estensione generalizzata naufragò nel consiglio Ecofin in cui, non essendo state elaborate valide conclusioni in merito alle cosiddette misure più "ambiziose", fece seguito una maggiore concentrazione sulle forme "convenzionali" di lotta alle frodi all'IVA.²⁶¹

²⁵⁹ DAMIANI M., op. cit. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, Bruxelles, 23.11.2007, COM(2007) 758 definitivo, con cui si dispose: *"La comunicazione propone alla discussione tutta una serie di idee concrete e realistiche che contribuirebbero al miglioramento della situazione esistente. È stata inoltre sollevata la questione della necessità di modificare sostanzialmente il regime attuale dell'IVA per lottare efficacemente contro la frode, o offrendo agli Stati membri la possibilità di introdurre un meccanismo di inversione contabile generale o applicando un sistema di tassazione delle forniture intracomunitarie di beni."*

²⁶⁰ Vedi Bruxelles, 22.2.2008 COM(2008) 109 definitivo: *"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 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."* Sulle prospettive di successo dell'estensione obbligatoria vedi anche SEC(2008) 249 del 22 febbraio 2008. *"Added to this would be an increase in the general level of business uncertainty within the EU. Should those Member States which have implemented a wide reverse charge be able to demonstrate to others that the system is a success, there may be increased pressure on the Governments of those Member States operating the traditional system to introduce the reverse charge themselves, leading to increased uncertainty amongst the business community."*

²⁶¹ Vedi COM(2008) 807 definitivo: *"Il Consiglio ECOFIN successivo, tuttavia, non è riuscito a raggiungere un accordo su conclusioni in merito alle questioni sollevate in detta comunicazione. In mancanza di un accordo politico sulle misure più "ambiziose", la Commissione ha deciso di concentrare i propri sforzi esclusivamente sulle misure "convenzionali" per rendere più efficaci i metodi tradizionali di lotta contro le frodi fiscali. Obiettivo della presente comunicazione è definire un piano d'azione a breve termine coerente e un calendario di attuazione delle azioni previste. Essa intende anche avviare una riflessione più a lungo termine in particolare sui rapporti fra soggetti passivi e amministrazioni fiscali, nonché sulle opportunità offerte dalle IT in tale contesto."* D'ALFONSO F., op. cit. in merito alla Direttiva n. 2006/69/CE: *"Allo stesso tempo, tuttavia, la Commissione ha affermato che, qualora, nonostante gli sforzi delle Autorità fiscali, le frodi in futuro dovessero assumere dimensioni tali da creare distorsioni di concorrenza inaccettabili per gli operatori economici, si potrà riaprire un dibattito a livello europeo sul futuro del sistema comune dell'Iva."*

Nonostante la definizione stringente dei casi in cui è possibile applicare le misure di deroga “a regime” (per le quali non esiste scadenza) definite dall’art. 199 della Direttiva IVA, gli Stati membri hanno la possibilità di adottare anche altre misure di deroga nei casi in cui si verificano presunte frodi all’IVA e sia necessario contrastarle, previa comunicazione al Comitato IVA se non si tratta di misure autorizzate prima del 13 agosto 2006.²⁶²

In altri casi è stata la stessa Commissione a riversare l’attenzione su nuovi e preoccupanti fenomeni fraudolenti, come il fenomeno delle frodi nel settore dei certificati di emissione di carbonio, che hanno portato alla Comunicazione 511/2009 tesa all’elaborazione di proposte per la modifica della Direttiva IVA in maniera tale da allargare le ipotesi di applicazione del reverse charge, seppur in maniera facoltativa e temporanea.²⁶³

Tale prospettiva di allargamento è stata recentemente confermata dalla Direttiva 2013/43/UE che ha previsto tale regime *“in attesa di soluzioni legislative a più lungo termine intese a rendere il sistema Iva più resiliente di fronte a casi di frode in materia di Iva”*.²⁶⁴

La Direttiva al punto 4 dei “considerando”, giustamente, osserva che dalla proposta contenuta nella COM 511/2009 sono derivate nuove difficoltà, poiché *“da allora, altri settori hanno registrato casi di frode e pertanto nuovi beni e servizi dovrebbero essere aggiunti alla parte restante della proposta della Commissione con riguardo all'elenco prestabilito di beni e servizi ai quali potrebbe essere applicata l'inversione contabile. In particolare, le frodi hanno interessato le cessioni di gas e di energia elettrica, i servizi di telecomunicazione, le console di gioco, tablet PC e laptop, i cereali, le colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, e i metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi.”*

²⁶² SPERA M., *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge* in “il fisco” n. 7 del 2015, pag. 1-620.

²⁶³ SPERA M., op. cit. Il processo di modifica della Direttiva IVA si realizzò con la Direttiva 2010/23/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 che aggiunse l’art. 199-bis riguardante l’applicazione facoltativa e temporanea dell’inversione contabile in nuovi settori a rischio di frodi.

²⁶⁴ COALOA F.T. - ROSSI B., *Nuovi strumenti di contrasto alle frodi Iva: “QRM” e reverse charge allargato*, in “il fisco” n. 32 del 2013, pag. 2-5027

Per tali ragioni la Direttiva apporta modifiche all'art. 199-bis della Direttiva IVA, estendendo la possibile applicazione del reverse charge fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni (a differenza dell'iniziale termine del 30 giugno 2015)²⁶⁵.

Di pari passo alla citata Direttiva nello stesso anno fu emanata la Dir. n. 2013/42/UE con cui si è definitivamente intrapreso il percorso dell'ottimizzazione dei metodi di contrasto alle frodi all'IVA mantenendo il principio di tassazione nel paese di destinazione piuttosto che continuare a sostenere il principio di tassazione all'origine.²⁶⁶

Nel 2011 la Commissione Europea si era preoccupata di individuare dei metodi che fossero in grado di reprimere gli illeciti in campo IVA in specifici settori grazie a un sistema di risposta²⁶⁷ così nel 2012, nella comunicazione 428, venne introdotta una proposta di Direttiva al Consiglio Europeo per affrontare le frodi all'IVA in maniera differente considerando che esse erano affrontate *“o mediante una modifica della direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (nel seguito "direttiva IVA") oppure con deroghe individuali concesse agli Stati membri in base all'articolo 395 della direttiva IVA.”*²⁶⁸

²⁶⁵ L'articolo ha previsto l'applicazione anche alle: *“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; cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 38, paragrafo 2; cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica; prestazioni di servizi di telecomunicazione ai sensi dell'art. 24, paragrafo 2; cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop; 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; cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi, quando non sono altrimenti contemplati dall'art. 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;”*

²⁶⁶ RICCA F., *Il “restyling” delle operazioni intracomunitarie*, in *“L'IVA”* n. 2 del 2013. Tale atteggiamento era stato già sostenuto nel 2011 con la COM 851 sul futuro dell'IVA, in cui si era sostenuto che la realizzazione di un sistema di tassazione all'origine era impossibile da raggiungere in un futuro prossimo e che la Commissione stessa non aveva più motivazioni per mantenere l'obiettivo prefissato proponendone quindi l'abbandono. Vedi paragrafo precedente.

²⁶⁷ COM 851/2011 par. 5.3.1 *“Numerosi Stati membri hanno accolto con favore la possibilità di disporre di una base giuridica che consenta loro di adottare misure nazionali immediate, anche se a titolo temporaneo, per porre fine ad alcune pratiche fraudolente.”*

²⁶⁸ Cit. com 428/2012

Il problema sussiste in quanto in entrambi i casi il processo è complesso e macchinoso²⁶⁹ e mal si concilia con la rapidità con cui nascono, si evolvono e si diffondono le frodi, provocando perdite finanziarie gravi ed irreparabili.

Ecco perché lo scopo della Comunicazione era invece quello di introdurre in futuro il c.d. QRM (Quick Reaction Mechanism), sistema che non aveva lo scopo di sostituire l'attuale regime di deroga, ma che doveva porsi come strumento limitativo di “[...]situazioni di frode massiccia e improvvisa, in uno specifico settore economico (o in più di uno) di un particolare Stato membro, che non possono essere fermate con i mezzi di controllo e di applicazione tradizionali[...]”²⁷⁰

Va precisato quindi che la natura procedurale della proposta non aveva lo scopo di sostituire la procedura di deroga prevista dall'art. 395, anzi avrebbe dovuto consentire *“temporaneamente allo Stato richiedente di avere uno strumento di lotta immediato per attivare contemporaneamente la richiesta di deroga alla direttiva IVA con la procedura “tradizionale”. Questo presuppone che la durata massima della deroga accordata con la nuova procedura è di un anno.”*²⁷¹

Il Consiglio UE ha quindi introdotto, con il nuovo art. 199-ter della Direttiva 2006/112/CE, meccanismo della c.d. “reazione rapida” che da allo Stato membro la facoltà di applicare il reverse charge per una durata non superiore a nove mesi, ma solo nei casi di particolare urgenza e per combattere casi di frode improvvisi e massicci che potrebbero determinare perdite finanziarie gravi ed irreparabili.²⁷²

Per poter usufruire dell'applicazione lo Stato è tenuto ad inviare una notifica alla Commissione UE e contemporaneamente agli altri Stati membri, fornendo successivamente delle informazioni riguardanti: il settore di riferimento; le caratteristiche della frode che si vuole prevenire; i motivi d'urgenza che

²⁶⁹ Nel caso dell'art. 395 ad esempio si dà la possibilità di ottenere una deroga alla direttiva IVA per semplificare la riscossione delle imposte ed evitare evasioni o elusioni, ma ciò si può realizzare solo a seguito di un positivo riscontro della Commissione che può impiegare anche otto mesi.

²⁷⁰ Cit. com 428/2012

²⁷¹ LIBERATORE G., *Il meccanismo di “reazione rapida” per contrastare le frodi IVA*, in “L'IVA” n. 5 del 2013

²⁷² COALOA F.T. E ROSSI B., op. cit.

giustificano l'applicazione; il perché la frode sia improvvisa e massiccia; le possibili conseguenze che potrebbero determinare una perdita finanziaria grave ed irreparabile.

Qualora la Commissione abbia delle obiezioni nei confronti della misura speciale proposta dallo Stato membro, è tenuta a redigere un parere negativo entro un mese e a informare lo Stato membro interessato e il Comitato IVA, mentre qualora non abbia obiezioni lo dovrà confermare per iscritto allo Stato membro interessato e al Comitato IVA entro lo stesso termine.²⁷³

Completa la procedura la presentazione contestuale di apposita domanda alla Commissione UE ai sensi dell'art. 395 della Dir. n. 2006/112/CE.²⁷⁴

L'efficacia dell'inversione contabile sta nel prevenire i fenomeni fraudolenti individuando quale debitore d'imposta il cessionario/committente, che attua l'operazione come una mera partita di giro e senza alcuna attribuzione d'imposta dall'Amministrazione finanziaria (in sostanza senza alcuna detrazione o rimborso).²⁷⁵

Inoltre, il reverse charge, eliminando in capo al cedente/prestatore l'obbligo di versamento, evita che situazioni economicamente difficili, in settori che rappresentano l'ultimo anello della catena commerciale, comportino l'impossibilità di far fronte ai propri obblighi verso l'Erario.

Ultimo e non trascurabile vantaggio dell'inversione contabile consiste nell'evitare la responsabilità solidale, la quale, oltre a comportare un più elevato rischio economico per il cessionario, comporta procedure onerose di recupero d'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, che si troverebbe a fronteggiare delle

²⁷³ COALOA F.T. E ROSSI B., op. cit.. CENTORE P. - SUTICH M.T., *Lotta all'evasione in chiave europea: due direttive per contrastare le frodi IVA*, in "L'IVA" n. 10 del 2013.

²⁷⁴ COALOA F.T. E ROSSI B., op.cit. "Al fine di agevolare l'applicazione della misura speciale del "QRM", il Consiglio ha poi previsto, introducendo un nuovo comma all'art. 395 (il quinto) della Dir. n. 2006/112/CE, che "Nei casi di imperativa urgenza previsti dall'articolo 199 ter, paragrafo 1, la procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 – dell'art. 395 – è completata entro sei mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione".

²⁷⁵ ZANATTO A.A. - GIACCHETTI G., *Reverse charge "a tutto campo" contro le frodi IVA*, in "Azienda & Fisco" n. 12 del 2013, pag. 35.

difficoltà di carattere giuridico legate alla dimostrazione della responsabilità in solido.²⁷⁶

II.2.2. Vantaggi e svantaggi di un'applicazione generalizzata.

In dottrina e sulla scena unionale²⁷⁷, si è ripreso il progetto, da tempo naufragato, riguardante la possibilità di applicazione generalizzata dell'inversione contabile a tutte le operazioni soggette ad IVA, con la conseguenza che sarebbe coinvolto da tale metodo anche il consumo finale, “[...] in modo da sterilizzare i passaggi intermedi e, dunque, evitare che l'operatore entri nella "tentazione" di non versare l'imposta addebitata al suo cliente.”²⁷⁸

Ad ogni modo l'approccio su descritto, nonostante il vantaggio suddetto, non tiene conto delle gravi ripercussioni sull'IVA, che sarebbe snaturalizzata²⁷⁹, poiché trasformata in un'ICO (Imposta sui consumi) e applicata nel passaggio terminale dei beni o servizi.

Infatti l'IVA è un'imposta che colpisce il consumo ma in maniera geneticamente diversa dall'imposta sui consumi che, essendo un'imposta istantanea monofase, viene applicata [...]all'ultimo stadio, nel momento in cui si verifica il passaggio dell'operazione al consumo finale.²⁸⁰

²⁷⁶ D'ALFONSO F., op. cit.

²⁷⁷ Su tale possibile scenario di estensione generalizzata si è discusso in sede europea nel documento Doc. Taxud.c.1 (2013) 4039274, oggetto della riunione VEG - VAT Expert Group - del 6 febbraio 2014, nel quale si è precisato che andrebbe meglio spiegato in che modo il reverse charge generalizzato possa essere effettivamente efficiente, attento alla semplificazione ma soprattutto più resistente alle attività fraudolente. *“The view that the reverse charge mechanism would not fundamentally change the current system does not address the questions whether the option would be more efficient, simpler, more consistent with the VAT treatment of supplies of services and B2B supplies of goods, be it domestic or cross border, and more resistant to fraudulent activities or avoidance schemes.”*

²⁷⁸ CENTORE P., *“Split payment” ed estensione del “Reverse Charge”: un attacco concreto al “VAT GAP”*, in *“Corriere tributario”* n. 43 del 2014, pag. 3316 cit.

²⁷⁹ CENTORE P., op.cit. DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA.*, in *“Corriere tributario”* n. 7 del 2010, pag. 505 che afferma *“In altre parole, un meccanismo generalizzato basato sull'inversione contabile snaturerebbe la caratteristica principale dell'IVA, ovvero il pagamento dell'imposta sulle cessioni e la detrazione della stessa sugli acquisti, traducendosi quindi in un regime di controllo basato sull'autodisciplina”*.

²⁸⁰ CENTORE P., *Manuale dell'IVA europea*, 2008, IPSOA, cit. pag. 19.

Considerando le ragioni che, in sede unionale²⁸¹, hanno portato a prediligere l'IVA ad un'imposta monofase sui consumi, si può escludere che il reverse charge possa essere applicato in maniera generalizzata, sostituendo il sistema della rivalsa e detrazione con un'inversione contabile che di fatto configura un sistema di imposta monofase.²⁸²

In aggiunta, oltre alle problematiche "strutturali"²⁸³, l'estensione generalizzata non eliminerebbe del tutto le frodi all'IVA, dal momento che gli schemi fraudolenti potrebbero semplicemente mutare e configurare nuove, e anche più gravi, tipologie di frodi.

Si pensi, ad esempio, alla notevole evoluzione del furto di partita IVA, che permetterebbe, a soggetti disonesti, di fingersi operatori economici (ergo muniti di partita IVA che, seppur reale, non è ad essi riconducibile) e sottrarsi al versamento dell'imposta, visto che *"il reverse charge consiste, appunto, nella possibilità di non applicare l'IVA al cliente che sia (auto)qualificato, di fronte ai propri fornitori, come imprenditore o professionista, non essendo cioè consumatore finale."*²⁸⁴

²⁸¹ DAMIANI M., op.cit. *"La possibilità di introdurre un sistema d'imposta monofase era peraltro prevista dalla I direttiva IVA (art. 2 della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967) ma si trattava, comunque, di un sistema transitorio, alternativo a quello ordinario, previsto per agevolare l'applicazione del tributo in sistemi economici, come quello italiano, caratterizzati da una struttura distributiva particolarmente frazionata. Tuttavia, proprio le difficoltà di controllo derivanti dal frazionamento della struttura economica sono state all'epoca, e forse sono tutt'ora, all'origine della scelta di non introdurre un sistema d'imposta monofase: è infatti, più semplice controllare l'applicazione dell'imposta in un sistema in cui la circolazione dei beni e dei servizi può essere seguita in ogni sua fase, dalla produzione alla distribuzione, fino al consumo finale."* cfr. GIORGI M., *Detrazione e soggettività nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pagg. 17.

²⁸² DAMIANI M., op.cit.

²⁸³ SANTACROCE B., *Pro e contro del "regime definitivo" IVA in funzione "antifrode carosello"*, in "Dialoghi Tributari" n. 4 del 2010 afferma: *"La salvaguardia degli interessi erariali rispetto alle frodi avverrebbe, allora, a scapito della liquidità del sistema. Infatti, mentre il meccanismo fondato sulla rivalsa e detrazione consente agli Stati membri di incamerare una parte del tributo in ogni fase del processo economico e di praticare aliquote elevate, non vi è alcuno strumento di imposizione applicato al solo stadio della vendita al consumatore finale che possa garantire un analogo risultato."*

²⁸⁴ COVINO E., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in "Dialoghi tributari" n. 3 del 2008, pag. 133 cit.

Tale eventualità porrebbe, inoltre, anche il più gravoso problema del ruolo del cedente/prestatore, che assumerebbe la qualifica di “sostituto del Fisco”²⁸⁵ dovendo porre in essere verifiche e controlli sul cessionario e sul numero di partita IVA²⁸⁶; verifiche che, ad ogni modo, non andrebbero a colmare il rischio di mascherare acquisti personali fatti risultare come acquisti effettuati nell’esercizio di un’impresa.²⁸⁷

II.2.3. Il rafforzamento della cooperazione amministrativa.

Il reverse charge, ad ogni modo, non dovrebbe essere l’unico meccanismo di reazione alle frodi all’IVA, poiché dovrebbe essere auspicabile il tempestivo contrasto mediante il rafforzamento della cooperazione amministrativa tra gli Stati

²⁸⁵ COVINO E., op.cit. fa notare che “[...]il fornitore non può trasformarsi nella longa manus del Fisco, andando ad indagare l’identità del cliente o la validità del numero di partita IVA fornito, né la reale destinazione economica dei beni che il suo cliente asserisce essere inerenti all’impresa. Non è insomma possibile addossare al fornitore una serie estenuante di obblighi di controllo e verifica sulla qualifica del cliente, sulla natura dell’attività da questo svolta, sulle finalità dell’acquisto, e così via. Al fornitore, al contrario, si può chiedere solo di rilasciare fattura in base a quello che gli comunica, in genere verbalmente, il soggetto che materialmente si occupa di effettuare l’acquisto. Ad esempio è del tutto normale che la segretaria o il collaboratore affermino di agire per la società datrice di lavoro, ed il fornitore con la massima buona fede rilasci fatture intestate ai soggetti di cui si affermano incaricati i suoi immediati interlocutori.”

²⁸⁶ GIORGI M., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in "Dialoghi tributari" n. 3 del 2008, pag. 133 fa giustamente notare che “Non è immaginabile, come rilevava anche Covino, che il negoziante faccia la fotocopia del documento che attesta il rilascio della partita IVA, nonché del documento di identità del titolare della partita IVA, e poi della delega a colui che si presenta per l’acquisto, acquisendo anche copia del documento di quest’ultimo.”

²⁸⁷ COVINO E., op.cit.

membri, tale da realizzare la libertà di circolazione dei controlli fiscali e istituire una strategia integrata ²⁸⁸.

Tale rafforzamento può avvenire in due modi: attraverso una maggiore velocità di circolazione delle informazioni tra gli Stati; ovvero attraverso l'estensione dei poteri autoritativi delle Amministrazioni finanziarie.

Partendo dalla consapevolezza che uno Stato membro non può gestire internamente il proprio sistema fiscale senza avere informazioni da altri Stati, il 7 ottobre 2010²⁸⁹ fu emanato il regolamento UE n. 904 del Consiglio con il quale fu disciplinato un regime di “[...]accesso reciproco ed automatizzato da parte di tutti gli Stati membri a determinati dati non in possesso di altri Stati membri e riguardanti i propri contribuenti, nonché in materia di armonizzazione delle procedure di registrazione e cancellazione dei soggetti IVA.”²⁹⁰

Per consentire lo scambio di informazioni relative alla identificazione IVA (ossia alla validità del numero di partita IVA) delle imprese registrate ai fini IVA nell'UE, fu istituito un sistema informatizzato, denominato V.I.E.S. (*VAT Information Exchange System*), a cui devono essere registrati tutti i soggetti che

²⁸⁸ Sul punto la Corte dei Conti nella Relazione speciale n. 9/98 concernente la tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea nel campo dell'IVA sugli scambi intracomunitari, GU n. C 349 del 17. 11. 1998. “ *Nella sua relazione del 1998 la Corte dei conti ha sottolineato che la lotta antifrode è caratterizzata dall'assenza di una strategia integrata. La Corte ha fatto rilevare che riguardo alle transazioni intracomunitarie esiste una contraddizione, in quanto esiste in pratica un mercato unico per la frode ma non per l'applicazione della legge.*” cit. COM 28/2000. TAGLIAFIERRO F. - TAGLIAFIERRO L., *Le frodi Iva nell'Unione europea*, in “il fisco” n. 29 del 2000, pag. 1-9447. LUPI R., *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in “Corriere tributario” n. 44 del 2009, pag. 3596, fa notare che le libertà di circolazione dei capitali, delle persone e delle imprese, quali principi fondamentali dell'UE non sono stati accompagnati da subito da altrettante libertà in tema di controlli fiscali, controlli che sono invece “[...] mediati comunque dall'autorità amministrativa del Paese in cui il controllo deve svolgersi, e dall'esistenza di un accordo in tal senso con l'Amministrazione italiana. Anche ove i controlli potessero materialmente svolgersi liberamente, in quanto diretti a circostanze facilmente percepibili senza poteri autoritativi, o perché effettuati con il consenso del contribuente italiano, pare che il Fisco sia comunque restio ad esercitarli.”

²⁸⁹ Poi attuato con il con il Regolamento di esecuzione UE n. 79/2012.

²⁹⁰ CAPOLUPO S., *Cooperazione amministrativa IVA: emanate le disposizioni attuative*, in “L'IVA” n. 5 del 2012 cit.

intendono effettuare operazioni intracomunitarie nell'esercizio di un'impresa, arte, professione o di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro.²⁹¹

Il contenuto innovativo, però, non si esaurisce qui, poiché il suddetto regolamento introdusse anche il sistema CCN/CSI e la rete Eurofisc.

Quanto al primo, ci riferiamo al *Common Communication Network and Common System Interface*²⁹², vale a dire ad una rete telematica che permette lo scambio di dati, materiali e informazioni utili; quanto al secondo, invece, facciamo riferimento a una rete per uno scambio rapido di informazioni.²⁹³

II.3. Il reverse charge “esterno”.

Il reverse charge è definibile, schematizzandone le caratteristiche, in due insiemi: interno ed esterno.

Il primo si riferisce all'applicazione dell'inversione contabile nell'ambito dei confini dello Stato membro, mentre il secondo alle ipotesi di “trasferimento

²⁹¹ CAPOLUPO S., *Lotta alle frodi IVA: nuove regole sullo scambio di informazioni*, in "L'IVA" n. 1 del 2011. Occorre evidenziare che la sola attribuzione della partita IVA non implica l'automatica inclusione nell'Archivio VIES, vedi CAPOLUPO S., *Cooperazione amministrativa IVA: emanate le disposizioni attuative*, in "L'IVA" n. 5 del 2012

²⁹² Art. 2 comma 1 lettera q del regolamento UE 904/2010. “ *“Rete CCN/CSI”: la piattaforma comune basata sulla rete comune di comunicazione (in prosieguo il «CCN») e sull'interfaccia comune di sistema (in prosieguo il «CSI»), sviluppata dall'Unione per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore delle dogane e della fiscalità;*”

²⁹³ Art. 33 del regolamento UE 904/2010: “1. Per promuovere e facilitare la cooperazione multilaterale nella lotta contro le frodi in materia di IVA, il presente capo istituisce una rete per lo scambio rapido di informazioni mirate tra Stati membri, in prosieguo denominata «Eurofisc». 2. Nel contesto di Eurofisc, gli Stati membri: a) stabiliscono un meccanismo multilaterale di allerta precoce nel quadro della lotta alle frodi in materia di IVA ;b) coordinano lo scambio rapido multilaterale di informazioni mirate nel quadro dei settori in cui Eurofisc opera (in prosieguo «ambiti di attività di Eurofisc»); c) coordinano i lavori dei funzionari di collegamento di Eurofisc degli Stati membri partecipanti in risposta alle allerte ricevute.” BENIGNI C., *Controlli fiscali 2011: analisi delle attività "trasversali"*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 24 del 2011, pag. 18 si riferisce all' Eurofisc nel seguente modo. “ Il progetto EUOFISC è basato principalmente sulla previsione di una responsabilità comune di tutti gli Stati coinvolti, è pertanto evidente la necessità di cooperare con le altre Amministrazioni Fiscali europee, mantenendo alto il livello di monitoraggio e controllo, e attraverso lo scambio delle informazioni ottenute. A livello nazionale, invece, l'organo centrale al quale fare riferimento per la messa a punto di piani mirati rimane la Cabina di Regia Operativa, istituita con il D.L. n. 112/2008. Si tratta di un organismo composto da Agenzia delle Entrate (ed in particolare gli Uffici Regionali Antifrode), Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza che ha il compito di analizzare i fenomeni di frode e l'individuazione di specifici ambiti di indagine, attraverso la definizione di apposite metodologie di contrasto e il monitoraggio dell'efficacia delle azioni poste in essere.”

*dell'obbligo di pagamento dell'imposta" che "rappresentano [...] un effetto della localizzazione territoriale, all'interno del nostro Stato, di operazioni che siano effettuate da un operatore ivi non stabilito".*²⁹⁴

Il Legislatore italiano ha introdotto il reverse charge con l'art. 17 (e non solo come vedremo) del D.P.R. 633/1972, rubricato "soggetti passivi"²⁹⁵, e contenente sia disposizioni riguardanti la fattispecie esterna sia quella interna.

Partendo dall'analisi del reverse charge in forma esterna ci si riferisce a quella forma di inversione contabile concepita per dare soluzione alla problematica delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate, in maniera occasionale, da soggetti residenti all'estero, sia per evitare che *"[...] operazioni obiettivamente imponibili possano sfuggire all'imposizione per la difficoltà di accertare l'esistenza del requisito soggettivo[...]"*, sia per *"[...]assicurare il pagamento del tributo rendendone responsabile un soggetto più facilmente individuabile e perseguibile."*²⁹⁶

Il comma 2 dell'art. 17 si discosta dalla regola generale, posta dal comma 1²⁹⁷, stabilendo che il versamento dell'imposta è dovuto, nel caso di acquisto di beni e servizi da soggetti non residenti, dal cessionario o committente, evitando il danno

²⁹⁴ CENTORE P., *"Reverse charge" interno ed esterno al vaglio della Cassazione*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 8 del 2010, pag. 686. cit. MASPES P. - CAMELI S., *"Reverse charge" interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia*, in "Corriere tributario" n. 39 del 2012, pag. 305. La differenza tra i due tipi di reverse charge la si nota già nel primo considerando della direttiva 2010/23/UE del 16 marzo 2010 in cui si afferma: *"A norma della direttiva 2006/112/CE del Consiglio (3), i soggetti passivi che effettuano operazioni comportanti cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili sono tenuti a versare l'imposta sul valore aggiunto (IVA). Tuttavia, nel caso delle operazioni transfrontaliere e di alcuni settori nazionali ad alto rischio, come quello della costruzione o dei rifiuti, è previsto che l'obbligo di versare l'IVA spetti al destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi."*

²⁹⁵ RIZZARDI R., *Chiariti i dubbi sull'applicazione del "reverse charge" in edilizia e nel settore energetico*, in "Corriere Tributario" n. 16 del 2015, pag. 1217, critica la dicitura in rubrica in quanto avrebbe dovuto essere "Debitori di imposta" visto che i soggetti passivi sono gli esercenti attività d'impresa, arte o professione come definiti dagli art. 4 e 5 del D.P.R. 633/72.

²⁹⁶ Vedi la Relazione Ministeriale di accompagnamento al DPR 633/1972.

²⁹⁷ Il comma 1, richiamando l'art. 193 della Direttiva IVA, stabilisce che *"L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo."*

erariale che si sarebbe avuto a seguito dell'inadempimento dei non residenti stessi.²⁹⁸

Ci si trova di fronte all'obbligo di emissione di un'autofattura in unico esemplare, da annotare sia nel registro delle vendite, per poter assoggettare l'operazione ad imposta, sia nel registro degli acquisti, per poter esercitare il diritto alla detrazione.²⁹⁹

Un soggetto passivo italiano, che riceve una fattura per prestazioni c.d. "generiche" in ambito UE, conserva la facoltà di integrare la fattura del fornitore con successiva effettuazione della doppia annotazione.³⁰⁰

Ad ogni modo, l'emissione dell'autofattura o l'integrazione della fattura sono obblighi sussistenti anche nel caso delle operazioni non imponibili o esenti³⁰¹.

Rispetto al passato³⁰² le ipotesi di applicazione del comma in questione si sono ampliate, grazie all'applicazione generalizzata, e dunque obbligatoria, dell'inversione contabile anche nel caso in cui il non residente³⁰³ si sia

²⁹⁸ SANTACROCE B. - ROSSI B., *Effetti sul piano sanzionatorio della riqualificazione ai fini Iva della stabile organizzazione*, in "il fisco" n. 1 del 2015, pag. 1-49.

²⁹⁹ D'ARDIA C., *"reverse charge": le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione*, in "L'IVA" n. 12 del 2011.

³⁰⁰ Vedi Circolare Agenzia Entrate n.12/E del 12 marzo 2010 punto 3.2: *"In particolare, in ambito comunitario, la prestazione di servizi continua ad essere documentata dal prestatore con fattura, ancorché trattasi di operazioni "fuori campo" IVA. Ciò stante il committente (nonostante la norma contenuta nel decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 faccia riferimento all'autofattura)) conserva la facoltà di integrare il documento ricevuto dal prestatore con l'IVA relativa, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell'operazione."* Vedi anche D'ARDIA C., op.cit.

³⁰¹ Circolare Agenzia Entrate n.12/E del 12 marzo 2010 punto 3.1 *"Quindi, nell'ipotesi di operazioni non imponibili o esenti, effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di cessionari o committenti nazionali, questi ultimi provvedono all'autofatturazione indicando in fattura, anziché l'IVA dovuta, gli estremi normativi in base ai quali l'operazione risulta non imponibile o esente."*

³⁰² Rispetto a prima del 1° gennaio 2010, data di recepimento del c.d. pacchetto IVA

³⁰³ BRISACANI M., *Obblighi IVA del debitore dell'imposta*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 35 del 2011, pag. 18 precisa, riferendosi alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011, chi sono i soggetti non stabili: *"[...]i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti e privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (a nulla rilevando la loro eventuale identificazione ai fini IVA in Italia); i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti nel territorio dello Stato, con stabile organizzazione in Italia che non interviene nella cessione del bene o nella prestazione del servizio."*

previamente identificato direttamente o abbia nominato un rappresentante fiscale.³⁰⁴

L'ampliamento dell'applicazione del reverse charge è frutto del recepimento, dal Legislatore italiano, di due disposizioni comunitarie: per le prestazioni di servizi, il nuovo art. 196 della Direttiva IVA, sostituito dalla Direttiva 2008/8/CE (c.d. Direttiva servizi) mentre per la cessione di beni, l'art. 194 della Direttiva IVA.³⁰⁵

Occorre precisare, in merito alle prestazioni di servizi, che nei rapporti *"business to business"*, in cui il committente è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, vale il criterio generale di applicazione dell'imposta nel luogo del committente (mediante il reverse charge); mentre nei rapporti *"business to consumer"* vale il criterio dell'applicazione dell'imposta nel luogo del prestatore.

Il successivo terzo comma precisa che nel caso in cui l'operazione sia effettuata da un soggetto non residente e senza una stabile organizzazione, *"gli obblighi in materia di IVA debbono essere da questi adempiuti, tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta."*³⁰⁶

³⁰⁴ Vedi D'ARDIA C., *"reverse charge": le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione*, in "L'IVA" n. 12 del 2011. SALVINI L., *Il "reverse charge" nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in "Corriere tributario" n. 12 del 2010, pag. 936. Vedi Circolare Agenzia delle Entrate n. 14/E del 2010 punto 1. *"Tale radicale cambiamento comporta – per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato – che quest'ultimo assuma sempre la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante applicazione del meccanismo del reverse charge. Ciò anche nell'eventualità in cui il soggetto non residente sia identificato nel territorio dello Stato o ivi disponga di un rappresentante fiscale."* PEIROLO M., *Reverse charge: individuazione del debitore d'imposta e conseguenti regole operative*, in "L'IVA" n. 10 del 2011, cita la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011, par. 4.2, per precisare chi sono i cessionari o committenti stabiliti in Italia obbligati all'applicazione del reverse charge: *"- i cessionari o committenti ivi domiciliati o residenti, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia; tale ipotesi non si verifica, per esempio, nel caso delle prestazioni di servizi generiche rese da un soggetto non residente nei confronti della stabile organizzazione estera del committente italiano; - la stabile organizzazione in Italia dei soggetti domiciliati o residenti all'estero, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia; tale ipotesi si verifica, per esempio, nel caso delle prestazioni di servizi generiche rese da un soggetto non residente nei confronti della stabile organizzazione italiana del committente estero;"*

³⁰⁵ SALVINI L., op.cit. precisa che l'art. 196 è una disposizione *self executing*; mentre per la cessione di beni l'Italia ha optato, a partire dal 20 febbraio 2010, per la facoltà di disporre l'inversione contabile obbligatoria prevista dall'art. 194 della Direttiva IVA.

³⁰⁶ SALVINI L., op.cit. cit.

La *ratio* di tale previsione “*risponde ad esigenze di cautela fiscale stante la difficoltà di controllare l’operato di un soggetto che non è stabilmente presente in Italia*”.³⁰⁷

Secondo tale comma la posizione IVA italiana del cedente-prestatore deve assolvere gli obblighi relativi alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia, se il cessionario-committente è: o un soggetto passivo non residente né stabilito in Italia; ovvero non è un soggetto passivo *ex art. 7-ter*,³⁰⁸ comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.³⁰⁹

Successivamente, e in maniera discordante, il quarto comma precisa che, nel caso in cui le stesse operazioni siano rese da un soggetto passivo per il tramite di una o più stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, non si applicano i due commi precedenti.³¹⁰

La partecipazione di una stabile organizzazione solleva non poche problematiche nell’individuazione del debitore d’imposta, in quanto, anche nel caso in cui il cedente-prestatore ne abbia una o più nel territorio dello Stato, non è automatico che non venga applicato il reverse charge dovendosi verificare la reale partecipazione all’operazione.

In prima analisi dobbiamo analizzare l’ipotesi “[...] di un soggetto estero con stabile organizzazione in Italia (*rectius*, un soggetto con sede principale all’estero e stabile organizzazione in Italia)” e in seconda analisi “quella di soggetto italiano con stabile organizzazione (o stabili organizzazioni) all’estero (*rectius*,

³⁰⁷ Cit. FANTOZZI A., Diritto Tributario, IV edizione, UTET pag. 559.

³⁰⁸ Sono soggetti passivi, ai fini dell’applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi: “*i soggetti esercenti attività d’impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell’esercizio di tali attività; gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all’articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole; gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell’imposta sul valore aggiunto.*”

³⁰⁹ PEIROLO M., op.cit. Vedi anche circolare 37/E del 2011 tabella esplicativa a pag. 59.

³¹⁰ La circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 semplifica affermando che: “*In pratica, se il soggetto non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua o riceve operazioni in Italia, gli obblighi ed i diritti sono esercitati da tale stabile.*”

un soggetto con sede principale in Italia e stabile/i organizzazione/i all'estero)."³¹¹

In entrambi i casi, solo una volta accertata la partecipazione della stabile organizzazione, gli adempimenti verranno assolti da essa, senza applicazione dell'inversione contabile, precisando che la circolare 37/E del 2011 esclude la partecipazione *"[...] quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione"*.³¹²

Altra situazione in cui è il cedente o prestatore ad assolvere gli obblighi IVA, si nota nella fattispecie in cui le cessioni o le prestazioni territorialmente rilevanti in Italia siano rese da una stabile organizzazione all'estero appartenente a un soggetto passivo con sede in Italia.³¹³

Problematica alquanto particolare è la non complementarità delle due regole enunciate dai commi suddetti, in quanto esse non chiariscono cosa accade quando un soggetto non residente che ha una stabile organizzazione effettui o riceva un'operazione senza il tramite della stessa.

Considerando che non potrà applicarsi né il terzo né il quarto comma, autorevole dottrina sostiene che ci si dovrà basare sull'art. 44 della "direttiva Servizi"³¹⁴, ritenendo che *"[...] qualora sia resa da un soggetto passivo italiano alla casa madre, si considera effettuata nello Stato in cui quest'ultima ha sede in base alla regola dello Stato del committente. Qualora invece l'operazione sia effettuata in*

³¹¹ Cit. circolare 37/E del 2011

³¹² BRISACANI M., *Obblighi IVA del debitore dell'imposta*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 35 del 2011, pag. 18. Vedi anche Corte di Giustizia causa C-190/95 ARO LEASE vs INSPECTEUR DER BELASTINGDIENST in cui fu stabilito che *"[...]an establishment must possess a sufficient degree of permanence and a structure adequate, in terms of human and technical resources, to supply the services in question on an independent basis."*

³¹³ BRISACANI M., op cit. come stabilito dalla circolare citata sulla base di quanto previsto dall'art. 54 del recente Regolamento UE n. 282/2011.

³¹⁴ Direttiva 2008/8/CE art. 44: *"Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione."*

*Italia dalla casa madre, nei confronti di un soggetto passivo, si applica l'inversione contabile.”*³¹⁵

II.4. Il reverse charge “interno”.

II.4.1. Le cessioni imponibili di oro da investimento.

Nonostante il reverse charge sia un meccanismo utilizzato in settori con alto rischio di evasione, la funzione anti-frode non è stata l'unica ragione del suo utilizzo sul piano “interno”.³¹⁶

Con riguardo alla cessione di oro, il comma 5 dell'art. 17 si riferisce alle cessioni imponibili di oro da investimento poste in essere dai soggetti che commerciano o trasformano oro in oro da investimento.³¹⁷

Bisogna chiarire in via preliminare che l'art. 10 numero 11 del D.P.R. n. 633/1972 definisce oro da investimento come: *“l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità*

³¹⁵ SALVINI L., op.cit. cit. Sul punto chiarisce anche la circolare 37/E del 2011 a pag. 59 nella tabella esplicativa, che se il cessionario-committente è residente o è una stabile organizzazione italiana di un non residente si applica il reverse charge; se non è residente né stabilito in Italia o se non è un soggetto passivo non si applica l'inversione;

³¹⁶ Come affermato nel paragrafo precedente, in materia di cessioni di oro assolveva anche il ruolo di evitare agli operatori il sostenimento dell'onere finanziario derivante dal pagamento dell'imposta in rivalsa al fornitore o in dogana, qualora vi fossero stati importi di valore consistente.

³¹⁷ CINIERI S., op. cit. cit. *“Il tal caso la fattura:- va emessa dal cedente senza addebito d'imposta;- deve contenere l'indicazione di "operazione effettuata ai sensi dell'art. 17, comma 5 D.P.R. n. 633/ 1972";- deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;- 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;-deve essere annotato, ai fini della detrazione, anche nel registro degli acquisti.”*

europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco.”³¹⁸

Il Legislatore ha, quindi, interpretato l’oro da investimento come un capitale, un prodotto finanziario, esentando da IVA: le cessioni di oro da investimento fisico; oro rappresentato da certificati in oro allocato e non allocato; oro su conti metallo e le opzioni finanziarie in metallo³¹⁹.

Nonostante la disposizione dell’esenzione dall’imposta, vige la possibilità di optare per il regime di imponibilità, anche in relazione a ciascuna cessione, con il meccanismo del reverse charge.

Nel caso, invece, di cessioni di oro “diverso da quello da investimento” ovvero di “oro industriale”, vale a dire di cessioni di oro e di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, effettuate nei confronti di soggetti passivi³²⁰, viene applicato il regime di imponibilità con assolvimento di imposta mediante il reverse charge.

³¹⁸ GIORDANO S., *Il regime IVA nella cessione di oggetti preziosi*, in "L'IVA" n. 7 del 2015, pag. 39 cit. CINIERSI S., *Cessioni di oro usato: quando è applicabile il reverse charge?* in "L'IVA" n. 3 del 2014, pag. 37

³¹⁹ GIORDANO S., op. cit., precisa che le altre operazioni finanziarie in metallo “fanno riferimento all’art. 67 del T.U.I.R., comma 1, lett. c-ter), che deve essere interpretato alla luce dell’art. 346 della Direttiva UE come parte residuale che emerge dal dato letterale della norma ove recita “inclusi, in particolare, i prestiti e gli swap sull’oro che comportano un diritto di proprietà o un credito in riferimento ad oro da investimento, nonché le operazioni aventi ad oggetto l’oro da investimento consistenti in contratti future e contratti forward che comportano il trasferimento di un diritto di proprietà o di un credito in riferimento ad oro da investimento”, comprendendo in tal modo qualsiasi operazione finanziaria in oro da investimento.”

³²⁰ RICCA F., “Reverse charge” per le cessioni di oro usato da esercizi “compro oro” a imprese di fusione industriale, in "Corriere tributario" n. 6 del 2014, pag. 473, precisa, citando la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 28 marzo 2012, n. 28/E, che è sufficiente che il cessionario sia un soggetto passivo, dovendosi prescindere dal fatto che sia o meno stabilito e/o identificato nel territorio dello Stato.

Infine per i prodotti d'oro finiti e lavorati, come gioielli e altri prodotti che vanno inseriti nel circuito commerciale, si applica l'imposta con le regole ordinarie ovvero con il regime del margine se il bene viene usato o ceduto da un privato.³²¹

Inoltre l'Agenzia delle Entrate ha precisato, quanto all'oro usato e ai rottami di gioielli d'oro³²², che "[...] *i prodotti finiti d'oro usati, ceduti a soggetti passivi che effettuano lavorazione di oro industriale, anche se non qualificabili sotto il profilo merceologico come "oro industriale" – nell'accezione delineata dalla legge n. 7 del 2000 -, possono essere assimilati, ai fini IVA, a quest'ultimo prodotto, in considerazione dell'univoca destinazione del metallo prezioso alla lavorazione da parte del cessionario.*"³²³

Per tale ragione possono essere inquadrati nel regime di applicazione del reverse charge le ipotesi di rivendita finalizzata al processo di fusione e affinazione chimica per il recupero del metallo prezioso³²⁴, sia se la lavorazione dei metalli preziosi è un'attività esclusiva dell'azienda cessionaria, sia se è strumentale alla realizzazione di nuovi oggetti e monili d'oro recanti un marchio di identificazione.³²⁵

³²¹ Per il regime del "margine" cfr. art. 36 del DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85. Tale regime è applicabile quando un soggetto passivo, come un "compro oro", acquisti da un privato o da altro soggetto passivo che abbia applicato il medesimo regime fiscale; mentre il regime IVA ordinario è applicato nel caso di acquisto da operatori commerciali che a loro volta non abbiano adottato il regime del margine.

Sul punto dell'applicazione di tale regime RICCA F., nell'op.cit. precisa che "*vi è qualche dubbio di compatibilità comunitaria, a motivo del fatto che la direttiva IVA (2006/112/CE del 28 novembre 2006), nel disciplinare il regime del margine per il commercio di beni d'occasione e di oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato, al par. 1, primo comma, dell'art. 311 esclude dalla nozione di «beni d'occasione» quelli costituiti da «metalli preziosi o pietre preziose come definiti dagli Stati membri»*"

³²² GIORDANO S., op.cit. precisa che "*l'acquisto di rottami d'oro - se non occasionale - è possibile solo da parte di operatori professionali che hanno l'autorizzazione della Banca d'Italia e non è consentito ai compro oro.*"

³²³ Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 novembre 2002, n. 375/E.

³²⁴ Sono comprese anche le operazioni riguardanti i beni preziosi in argento come stabilito dall'art. 3, comma 10 della legge n.7 del 2000.

³²⁵ Alla medesima conclusione giunge la CTP di Cagliari nella sentenza 216/5/13. Sul punto l'Agenzia delle Entrate con risoluzione del 12. 12. 2013 n. 92/E, ha precisato che "*la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, che rende applicabile il regime dell'inversione contabile alle relative cessioni, riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma qualsiasi bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova (sia esso integro ovvero rotto difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale.*" cit. CENTORE P. in IVA 2015 IPSOA guide e soluzioni, Wolters Kluwer 2015.

L'Agenzia ha in sostanza sottolineato con la risoluzione n. 92/E del 2013 che *"[...] un bene risulta destinato "per vocazione" ad un processo intermedio di lavorazione non solo qualora sia inidoneo oggettivamente ad essere inserito nel circuito commerciale (ad esempio in quanto rotto o difettoso), ma anche ogni qual volta, pur essendo un monile sano e non definibile in senso stretto come "rottame", sia ceduto ad un operatore che effettua su di esso l'attività industriale di trasformazione e affinazione del metallo prezioso e lo lavora alla stregua di oro industriale. In pratica per l'Agenzia quello che conta, ai fini dell'applicazione del meccanismo del reverse charge, è la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, dell'oggetto, a prescindere che si tratti di un rottame in senso stretto o di un qualsiasi bene di oro usato (sia esso integro ovvero rotto o difettoso, riparabile o meno)."*³²⁶

Ciò detto è consequenziale che il *"[...] reinserimento di tali beni nel processo di lavorazione industriale deve risultare in modo univoco e non dipendere dalla scelta dell'industria di affinazione. E' quindi necessario che il cessionario svolga effettivamente sul bene d'oro usato (che gli è stato ceduto) attività di fusione e trasformazione industriale del metallo, dovendo ritenersi che tale circostanza sia l'unica che consente di assimilare, sotto il profilo del trattamento IVA, l'acquisto dei suddetti beni di oro usato ad un acquisto di oro industriale (semilavorato), soggetto al meccanismo dell'inversione contabile."*³²⁷

In sostanza, l'esercizio esclusivo, da parte del cessionario, dell'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi o la qualificazione di azienda di fabbricazione, titolare di un marchio di identificazione ai sensi del D.Lgs. n. 251/1999 che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso, rappresentano il presupposto e la condizione essenziale per assimilare ai rottami anche i beni d'oro usati.

E' consequenziale che l'acquisto di metalli preziosi d'oro usati con la finalità di rivenderli senza la successiva trasformazione o affinazione, nonostante la previa

³²⁶ CINIERI S., op. cit. cit.

³²⁷ Cit. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 92/E del 12.12.2013.

riparazione, comporterà l'applicazione del regime del "margine" oppure il regime IVA ordinario.³²⁸

Inoltre, l'applicazione del reverse charge prevista dal comma 5, dell'art.17 è stata estesa anche alle operazioni individuate dal comma 7 ³²⁹ del medesimo articolo.

II.4.2. Le cessioni di rottami e altri materiali di recupero: le novità della Legge di Stabilità.

Altro settore applicativo del reverse charge in fattispecie "interna" è rappresentato dalle cessioni di rottami e altri materiali di recupero³³⁰ *"[...]nonché di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo."*(art 74, comma 7 del d.P.R 633/72)³³¹ per le quali, al fine di evitare frodi, il cedente emette una fattura senza applicazione dell'imposta e il cessionario integra la fattura con l'imposta stessa, annotando il documento nel registro delle fatture emesse o dei

³²⁸ RICCA F., op. cit.

³²⁹ POMPEI P., *Codice tributario 2014*, Maggioli Editore, pag. 329, comma aggiunto dall'art. 1, comma 44, let. b), della L. 27.12.2006, n. 296 e in vigore dal 1.1.2007. Il comma in questione esprime la possibilità di applicare le disposizioni di cui al quinto comma *"[...]alle operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977."* IVA: la Commissione europea esorta l'Italia a notificare le disposizioni nazionali per il recepimento di due direttive in materia di IVA, www.europa.eu, viene precisato che *"La direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006 introduce norme più efficaci e trasparenti che consentono agli Stati membri di adottare misure antifrode con una maggiore flessibilità rispetto al passato, abrogando nel contempo alcune deroghe concesse ai singoli Stati membri."* Il comma 3, dell'art. 17 L.400/1988 stabilisce che: *"Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del Ministro o di autorità sottordinate al Ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di più Ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge. I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei Ministri prima della loro emanazione."*

³³⁰ L'articolo 74, comma 7 e 8, cita anche : *"[...]cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica [...]"*.

³³¹ L'art. 74, comma 7 del d.P.R 633/72 è stato modificato dalla Legge di Stabilità per il 2015 L. 23 dicembre 2014 n. 190 art. 1, comma 629 e 631 che ha introdotto l'ultimo periodo riguardante la cessione di pallet.

corrispettivi entro il mese di ricevimento ovvero entro quindici giorni ma comunque con riferimento al mese di ricevimento stesso.³³²

Con riferimento all'ultimo periodo (cessione di pallets) si è posto il quesito se sono interessati indistintamente sia i bancali in legno usati che nuovi, dato spesso le aziende li rivendono ad altre aziende, una volta utilizzati.

Occorre, dunque, fare chiarezza³³³ precisando che la norma colpisce unicamente i pallets usati e poi rivenduti, sicché sono esclusi i pallets nuovi di fabbrica che: sono ceduti ad operatori economici che si dedicano alla loro commercializzazione; ovvero sono ceduti ad operatori economici che li ricevono insieme alla merce in qualità di "piattaforma" usata per il trasporto.³³⁴

Solamente nel caso in cui il pallet (nuovo) sia utilizzato per la gestione dei materiali ma non incluso in qualità di strumento con cui trasportare i beni ceduti, si procederà all'applicazione del reverse charge.

Sulla cessione di pallets si è anche pronunciata l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 14/E del 27.03.2015, facendo notare come la legge di stabilità ha commesso un errore sistematico in quanto ha incluso la cessione di pallets in un articolo che riguarda materiali di recupero, quindi non più utilizzabili per la funzione cui erano originariamente destinati, anziché includerla nell'art. 17.

La condizione per l'applicazione del reverse charge, infatti, non è la inutilizzabilità dei bancali ma la cessione nelle fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo, "[...] in quanto il bene – essendo normalmente sottoposto al trasporto, magazzinaggio, selezione, etc. – è di fatto un bene recuperato ad un ciclo di utilizzo successivo al primo".³³⁵

³³² D'ARDIA C., "reverse charge": le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione, in "L'IVA" n. 12 del 2011.

³³³ Vedi documento di GIULIANI G., *IVA novità 2015*, www.unindustria.fc.it.

³³⁴ In tal caso si applica l'art. 12 del d.P.R. n. 633/1972 relativo alle cessioni e prestazioni accessorie per cui: *"Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale."*

³³⁵ RIZZARDI R., *Chiariti i dubbi sull'applicazione del "reverse charge" in edilizia e nel settore energetico*, in "Corriere Tributario" n. 16 del 2015, pag. 1217. Cit. circolare Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27.03.2015

II.4.3. Le cessioni di cellulari e personal computer.

Fanno riferimento alla cessione di cellulari e personal computer³³⁶ le lettere b e c del sesto comma, situazioni di applicabilità previste dall'art. 1 comma 44 della Finanziaria del lontano 2007 e divenute applicabili in forza dell'autorizzazione, richiesta ai sensi dell'art. 395³³⁷ della Direttiva IVA, accordata con la decisione di esecuzione del Consiglio 2010/710/UE del 22 novembre 2010.³³⁸

In relazione alla decisione del Consiglio, si espresse l'Agenzia delle Entrate fornendo dei chiarimenti ed evidenziando che le nuove norme venivano ad applicarsi dal 1 gennaio 2011.³³⁹

Nei primi documenti di prassi, ossia la circolare n. 59/E del 23 dicembre 2010 e la risoluzione n. 36/E del 31 marzo 2011, venne precisato che dal punto di vista oggettivo l'inversione è applicabile ai “[...] 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”³⁴⁰ e che nonostante

³³⁶ Più precisamente la norma parla “[...] cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative” e di “cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;”

³³⁷ Come già affrontato precedentemente, ricordiamo che il comma 1 dell'art. 395 dispone 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.”

³³⁸ MASPES P - CAMELI S., “Reverse charge” interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia, in “Corriere tributario” n. 39 del 2012, pag. 3051 nota n. 20. Anche il Consiglio, al punto 6 dei considerando, fa esplicito riferimento alla funzione anti-frode dell'inversione contabile statuendo che: “[...]l'uso di un meccanismo di inversione contabile comporta un minor rischio di spostamento della frode sul commercio al dettaglio dei prodotti in questione, dal momento che i telefoni cellulari sono generalmente forniti dalle grosse società di telefonia e che la misura si applica ai circuiti integrati prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale” POMPEO U., Decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione europea del 22 novembre 2010 - Reverse charge nelle transazioni concernenti telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato, in “il fisco” n. 45 del 2010, pag. 2-7362.

³³⁹ D'ARDIA C., “reverse charge”: le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione, in “L'IVA” n. 12 del 2011.

³⁴⁰ Cit. risoluzione n. 36/E del 31 marzo 2011

tale definizione sia meno ampia³⁴¹ rispetto a quella prevista dal legislatore nazionale, è comunque quella da seguire.

Per quanto riguarda la cessione di personal computer, sotto il profilo oggettivo, si riferisce alla “[..] cessione di tutti i “dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione”, ivi comprese le cessioni di beni destinati ad essere installati in apparati analoghi ai personal computer, quali ad esempio i server aziendali.”³⁴²

Dal punto di vista soggettivo, invece, l’inversione contabile si applica alle cessioni effettuate a favore di un soggetto IVA in una fase antecedente al commercio al dettaglio³⁴³ ed è per tale ragione che le cessioni effettuate dai soggetti descritti all’art. 22 del D.P.R. 633/1972 sono escluse dall’applicazione, nonostante gli acquirenti possano comunque essere dei soggetti passivi IVA.

II.5. Il reverse charge nel settore energetico.

Il comma 6 dell’art. 17 prevede, come già anticipato, molte fattispecie applicative (tra le quali ricordiamo il reverse charge nel settore edile che esamineremo successivamente) alcune preesistenti, altre introdotte dalla nuova Legge di Stabilità del 2015, ma proseguiamo con ordine.

La Legge di Stabilità del 2015 ha apportato innovazioni nel settore energetico, dacché è stata estesa l’applicazione del reverse charge.

³⁴¹ La definizione del Legislatore nazionale lascia intendere che siano compresi anche altri dispositivi ossia “[...] apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative [...]”

³⁴² Cit. risoluzione 36/E che prosegue affermando che “In proposito, giova evidenziare che il riferimento contenuto nella decisione di autorizzazione del Consiglio ai “microprocessori e unità centrali di elaborazione” appare esemplificativo e, pertanto, si è dell’avviso che ricadano nell’ambito applicativo del reverse charge anche quei dispositivi comunque riconducibili ai concetti di “Circuiti integrati elettronici” di cui al codice NC 8542 3190 della nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune di cui allegato I del Regolamento CEE) n. 2658/87 del Consiglio.”

³⁴³ Cit. risoluzione 36/E par. A.1 “Ne consegue che sono escluse dall’obbligo di reverse charge le cessioni dei beni in argomento effettuate da “commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante”. Ciò in quanto, in tali ipotesi, le cessioni dei beni in argomento sono, di regola, effettuate direttamente a cessionari-utilizzatori finali dei beni, ancorché soggetti passivi IVA.” Vedi anche D’ARDIA C., op.cit.

Due sono gli ambiti di riferimento: da un lato, le cessioni dei titoli connessi all'efficienza energetica quali le quote di emissioni di gas a effetto serra; altre analoghe unità per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE; certificati relativi al gas e all'energia elettrica (i c.d. certificati verdi, certificati bianchi e garanzie di origine della produzione con fonti rinnovabili); unità di riduzione delle emissioni (ERU) e riduzioni certificate delle emissioni (CER)); dall'altro, la cessione di gas ed energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore.³⁴⁴

II.5.1. Le lettere *d-bis*) e *d-ter*), comma 6, art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Quanto al primo ambito, partendo dalla lettera *d-bis*) relativa alle cessioni di quote di emissioni di gas a effetto serra, è d'uopo partire dal lontano 13 ottobre 2003 anno in cui, con la direttiva 2003/87/CE, fu istituito un sistema per lo scambio di quote di emissioni con l'intento di assolvere più facilmente agli impegni assunti con il protocollo di Kyoto.³⁴⁵

La Direttiva citata si proponeva di realizzare un vero e proprio mercato europeo delle quote di emissione³⁴⁶ trasferibili all'interno della Comunità e anche verso

³⁴⁴ Vedi le lettere d-bis), d-ter), d-quater). Vedi anche RIZZARDI R., op.cit.

³⁴⁵ Vedi Wikipedia, voce Protocollo di Kyoto: Il protocollo di Kyoto è un trattato internazionale che aveva come obiettivo la riduzione del surriscaldamento globale, tramite l'abbattimento di almeno l'8% (rispetto al 1990) delle emissioni di gas effetto serra nel periporo compreso tra il 2008 e il 2012.

Fu redatto l'11 dicembre 1997 nella città giapponese di Kyoto da più di 180 Paesi in occasione della "Conferenza COP3" della Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (UNFCCC). Il trattato è entrato in vigore il 16 febbraio 2005, dopo la ratifica anche da parte della Russia.

³⁴⁶ Per la definizione di quote di emissione vedi l'art. 3 della direttiva 2003/87/CE che stabilisce intendersi: "*il diritto di emettere una tonnellata di biossido di carbonio equivalente per un periodo determinato, valido unicamente per rispettare le disposizioni della presente direttiva e cedibile conformemente alla medesima;*"

Paesi terzi, se conformi ad una determinata procedura ³⁴⁷, e assegnate dagli Stati membri secondo appositi piani, in base ai quali l'obbligo di restituirle è una delle condizioni essenziali per ottenere l'autorizzazione ad emettere gas ad effetto serra.³⁴⁸

Con la finalità di contrastare le frodi all'IVA, sviluppatesi sin dal momento di introduzione della cessione delle quote di emissione, fu emanata la Direttiva 2010/23/UE del 16 marzo 2010, che, con il nuovo art. 199-bis della Direttiva IVA, stabilì la possibilità per gli Stati membri di assoggettare i trasferimenti al meccanismo del reverse charge.

L'inversione contabile poteva essere applicata fino al 30 giugno 2015 e per un periodo minimo di due anni, ma con la successiva Direttiva 2013/43/UE del 22 luglio 2013 tale termine fu differito al 31 dicembre del 2018, per una durata non inferiore a due anni, e contestualmente fu ampliato anche l'ambito di applicazione ad altre operazioni vista la diffusione delle frodi all'IVA in altri settori.

Con la Direttiva 2003/87/CE detta anche Direttiva ETS (che sta per "*The European Union Emissions Trading Scheme*") è stato introdotto un sistema per lo scambio delle suddette quote, rappresentate da certificati con caratteristiche di titoli³⁴⁹ trasferibili, e recepito in Europa un meccanismo di *Cap-and-Trade* già previsto a livello internazionale dal protocollo firmato a Kyoto.

³⁴⁷ Sul punto de sistema dello scambio di quote vedi l'art. 12 della direttiva citata che stabilisce: "1. Gli Stati membri provvedono affinché le quote di emissioni possano essere trasferite: a) tra persone all'interno della Comunità; b) tra persone all'interno della Comunità e persone nei paesi terzi, quando tali quote di emissioni sono riconosciute conformemente alla procedura dell'articolo 25, nell'osservanza delle sole restrizioni previste dalla presente direttiva o adottate in forza della medesima. 2. Gli Stati membri provvedono affinché le quote di emissioni rilasciate dall'autorità competente di un altro Stato membro vengano riconosciute ai fini dell'adempimento degli obblighi che incombono ad un gestore a norma del paragrafo 3.3. Gli Stati membri provvedono affinché, entro il 30 aprile di ogni anno, il gestore di ciascun impianto restituisca un numero di quote di emissioni pari alle emissioni totali di tale impianto nel corso dell'anno civile precedente, come verificato a norma dell'articolo 15, e che tali quote vengano successivamente cancellate. 4. Gli Stati membri adottano i provvedimenti necessari per garantire che le quote di emissioni vengano cancellate in qualsiasi momento a richiesta della persona che le detiene."

³⁴⁸ RICCA F., *Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva*, in "il fisco" n. 44 del 2014, pag. 4331

³⁴⁹ DI VIMERCATE P., *L'emissions trading scheme: aspetti contabili e fiscali*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 1 del 2010, pag. 10015, afferma che si è creata una nuova categoria di commodity.

Il meccanismo usa il termine *cap* per far riferimento al livello massimo complessivo delle quote di emissione che un impianto aziendale produttivo può generare mentre usa il termine *trade* per far riferimento alla possibilità di effettuare operazioni di acquisto delle stesse quote qualora le aziende avessero bisogno di effettuare emissioni in eccesso, ossia oltre i limiti imposti, rispetto alle quote di emissione già assegnate inizialmente e gratuitamente.³⁵⁰

Tale sistema prevede la presenza di un comitato, costituito in seno al Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio, il cui compito è redigere un Piano Nazionale di Assegnazione delle quote, che suddivide e distribuisce, tra i diversi settori industriali, l'ammontare delle quote spettanti a ciascuno Stato membro della UE e individua la quantità da assegnare gratuitamente ad ogni singolo impianto industriale.

Grazie alle precisazioni del nuovo principio contabile OIC 8³⁵¹ si dispone che entro il 30 aprile di ogni anno le società soggette all'obbligo saranno tenute a consegnare all'autorità nazionale competente le quote di emissione dell'anno precedente, sicché i diritti di emissione in eccesso, rispetto alla quantità necessaria per l'azienda, possono essere ceduti ad altre aziende, che presentano un deficit, o a società di trading ovvero utilizzati per soddisfare l'obbligo di consegna dei diritti negli anni successivi.³⁵²

Da ultimo merita una precisazione la qualificazione giuridica di tali certificati, poiché la direttiva ETS non conteneva alcuna disposizione in merito al loro inquadramento e poiché si sono susseguite differenti ipotesi a riguardo partite dall'assimilazione agli strumenti finanziari.

A ben vedere la normativa nazionale non milita nel senso di tale assimilazione, visto che nella definizione di strumenti finanziari non vengono menzionate le

³⁵⁰ QUAGLIA A., *L'OIC 8 e la contabilizzazione delle quote di emissione dei gas ad effetto serra*, in "A&F" n. 5 del 2013, pag. 6

³⁵¹ MEZZABOTTA C., *Certificati verdi e quote di emissione nei principi*, in "Bilancio e Reddito d'Impresa" n. 4 del 2013, pag. 38, in base al principio OIC 8 elaborato dall'Organismo Italiano di Contabilità il 7 febbraio del 2013 si sono elaborate regole per la contabilizzazione delle quote di emissione di gas a effetto serra.

³⁵² QUAGLIA A., op.cit.

quote ma solamente le due grandi categorie degli strumenti di partecipazione al capitale e degli strumenti di debito.³⁵³

Assunto ciò, da un lato la maggioranza degli Stati membri dell'UE ha assimilato le quote di emissione ad un bene immateriale.³⁵⁴

L'Italia, accettando la definizione di beni immateriali, ha precisato che le loro cessioni sono assimilabili a prestazioni di servizi³⁵⁵ e che le quote siano qualificabili come "autorizzazioni" o come "concessioni amministrative" (sul punto è aperta la diatriba in dottrina), dal momento che sono emesse in numero limitato e che le emissioni possono essere effettuate solo da soggetti che siano muniti di autorizzazione rilasciata dall'autorità nazionale competente.³⁵⁶

³⁵³ DI VIMERCATE P., op.cit. cita l'art. 1 d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (t.u.f.) e riassume gli strumenti finanziari come "[...]le azioni e gli altri titoli rappresentativi di capitale di rischio negoziabili sul mercato dei capitali e le obbligazioni, i titoli di Stato e gli altri titoli di debito negoziabili sul mercato dei capitali, nonché gli strumenti finanziari, anch'essi negoziabili sul mercato dei capitali, previsti dal codice civile, le quote di fondi comuni di investimento e gli altri titoli normalmente negoziati sul mercato monetario. Sostanzialmente, pertanto, gli strumenti finanziari si riconducono alle due grandi categorie degli strumenti di partecipazione al capitale e degli strumenti di debito, mentre non includono le quote o certificati di licenze che dir si voglia per svolgere una determinata attività, come per esempio quella che comporta l'emissione di gas inquinanti." Possono invece considerarsi strumenti finanziari i contratti derivati basati sulle quote di emissione poiché rientranti nell'art. 1, 2° comma, lett. j), d.lgs. n. 58 del 1998.

³⁵⁴ FRATINI G., *La frode carosello nel mercato dello scambio di quote di emissione*, Forensic Services www.pwc.com/it. Un esempio su tale assimilazione viene dalla La legge francese che stabilisce che le quote sono beni mobili immateriali, il cui passaggio di proprietà avviene mediante l'annotazione nel conto dell'acquirente presso il registro nazionale. DI VIMERCATE P., op.cit. riporta L'articolo L. 229-15, della *Ordonnance n. 2004-330 du 15 avril 2004, portant création d'un système d'échange de quota d'émission de gaz à effet de serre*, che dispone: "les quotas d'émission de gaz à effet de serre délivrés aux exploitants d'installations autorisées à émettre ces gaz sont des biens meubles exclusivement matérialisés par une inscription au compte de leur détenteur dans le registre national mentionné à l'article L. 229-16. Ils sont négociables, transmissibles par virement de compte à compte et confèrent des droits identiques à leur détenteur. Le transfert de propriété des quotas résulte de leur inscription, par le teneur du registre national, au compte du bénéficiaire à la date et dans les conditions définies par décret."

³⁵⁵ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 20 marzo 2009 n. 71/E: "In via preliminare si osserva che sotto il profilo oggettivo le operazioni relative ai Certificati CO2 e quelle relative ai Certificati Verdi descritte nell'istanza, in quanto riconducibili alle cessioni di diritti immateriali, si qualificano come prestazioni di servizio, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972." Va precisato, però, che la risoluzione parla in modo improprio di diritti immateriali anziché parlare di diritti su beni immateriali.

³⁵⁶ GRIPPO E. - MANCA F., *Manuale breve di diritto dell'energia*, CEDAM, 2008. Vedi art. 4, d.lgs. n. 216 del 2006, dispone che "a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, nessun impianto può esercitare le attività elencate nell'Allegato A che comportino emissioni di gas ad effetto serra specificati nel medesimo allegato in relazione a tali attività, senza essere munito dell'autorizzazione ad emettere gas ad effetto serra, rilasciata dall'autorità nazionale competente."

Sempre in connessione all'efficienza energetica, la lettera *d-ter* ha esteso il reverse charge ai trasferimenti di: altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE; certificati relativi al gas e all'energia elettrica.

Ci si è domandati se tra i certificati relativi al gas e all'energia elettrica potessero farsi rientrare i c.d. certificati verdi, i titoli di efficienza energetica (c.d. certificati bianchi) e le garanzie di origine.

Sul punto si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate chiarendo che *"[...]i titoli oggetto del quesito per la natura e il meccanismo di funzionamento ad essi proprio, teso a consentire agli operatori del settore di ottemperare agli obblighi relativi al rispetto ambientale, risultano strettamente collegati al settore dell'energia elettrica e del gas."*³⁵⁷

Per comprendere la soluzione adottata bisogna meglio esaminare i "titoli" oggetto del quesito, partendo dai certificati verdi, introdotti in Italia con il decreto legislativo 16 marzo 1999 n. 79 dando attuazione alla Direttiva 96/92/CE, che impongono ³⁵⁸ l'immissione di un certo quantitativo di energia elettrica *"pulita"*, vale a dire energia prodotta tramite fonti rinnovabili, ai produttori e agli importatori di energia elettrica stessa.

Qualora essi non possano o non vogliano produrre elettricità in proprio mediante impianti IAFR (Impianti Alimentati da Fonti Rinnovabili), ovvero non riescano a raggiungere la quota prefissata, potranno avvalersi dell'acquisto di certificati verdi dai soggetti che gestiscono impianti IAFR, mediante accordi diretti ovvero rivolgendosi alla borsa dei certificati verdi, con la condizione che, per ottenere un

³⁵⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015 punto 6.1

³⁵⁸ Vedi Corte Giustizia, 26 novembre 2014, sez. IV, causa C-66/13. L'art 11 comma 1 del decreto legislativo n. 79/1999 reca *"[...]l'obbligo di immettere nel sistema elettrico nazionale, nell'anno successivo, una quota prodotta da impianti da fonti rinnovabili entrati in esercizio o ripotenziati, limitatamente alla producibilità aggiuntiva, in data successiva a quella di entrata in vigore del presente decreto."* DEZZANI F. - DEZZANI L, *Risoluzione n. 71/E del 20 marzo 2009 - Certificati verdi: contributi alle fonti energetiche rinnovabili*, in "il fisco" n. 6 del 2010, pag. 1-791. GABELLI M - ROSSETTI D., *Emissione dei certificati verdi e principio di competenza*, in "il fisco" n. 25 del 2013, pag. 2-3919.

certificato, attribuito dalla GSE³⁵⁹ (Gestore dei Servizi Elettrici s.p.a.), è necessario produrre annualmente almeno 50.000 kwh e 25.000 kwh per gli impianti più piccoli.³⁶⁰

Quanto alla loro natura giuridica molte sono le tesi che si sono sviluppate fino a giungere alla conclusione, nonostante il Legislatore li abbia definiti diritti³⁶¹, che “[...]anche ai fini dell'applicazione dell'IVA e delle imposte sono qualificabili come beni similari a beni immateriali.”³⁶²

Passando oltre, i titoli di efficienza energetica (TEE), detti anche certificati bianchi, sono stati definiti come “titoli”³⁶³ che “[...]attestano il conseguimento di un determinato risparmio energetico, misurato in tonnellate equivalenti di petrolio (TEP), a seguito dell'adozione di specifici progetti per il risparmio energetico negli usi finali di energia elettrica e gas” e sono stati introdotti nel 2004 dai decreti ministeriali “gas” ed “energia elettrica” del 20 luglio.³⁶⁴

³⁵⁹ La società, il cui unico azionista è il Ministero dell'Economia e delle Finanze, fu costituita ai sensi dell'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79 e dell'articolo 1, lettere a), b), e c) e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 11 maggio 2004. Inoltre essa è la capogruppo di società che operano nell'ambito energetico con finalità pubblicistiche quali AU (Acquirente Unico) e GME (Gestore del Mercato Elettrico) e RSE (Ricerca sul Sistema Energetico) vedi www.gse.it. Prima del 1° ottobre 2006 GSE era denominato GRTN.

³⁶⁰ COLCELLI V., *La natura giuridica dei certificati verdi*, Riv. giur. ambiente, fasc.2, 2012, pag. 179. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015.

³⁶¹ L'art 2 comma 1 lett. o) del Decreto legislativo - 29/12/2003, n.387 li definisce: “*diritti di cui al comma 3 dell'art. 11 del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79, rilasciati nell'ambito dell'applicazione delle direttive di cui al comma 5 dell'art. 11 del medesimo decreto legislativo*”

³⁶² COLCELLI V., op.cit. Già la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 luglio 2007, n. 46/E al punto 5 nota n. 2, escludeva che i certificati verdi fossero dei titoli di credito. Sulla qualificazione della cessione come prestazione di servizio vedi la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 20 marzo 2009 n. 71/E già citata precedentemente e vedi anche CUZZOLA E., *Manuale dell'IVA negli Enti locali*, Maggioli Editore 2013, pag. 565 che precisa che il Comitato IVA — 75a riunione — in cui fu confermato che tali certificati rientrano nel campo di applicazione dell'art. 9, par. 2, lett. e), della direttiva 77/388/CEE [ora art. 56, par. 1, lett. a), della direttiva 2006/112/CE]. NOFERI F., *Fiscalità delle energie rinnovabili*, Gruppo 24 Ore, 2012 pag 88.

³⁶³ PUCCI E. - SCAPPINI L., *Titoli di efficienza energetica (TEE): contributi indiretti in c/ esercizio*, in “Azienda & Fisco” n. 5 del 2012, pag. 19 nel definirli afferma: “*Essi consistono in titoli e, per meglio dire, attestazioni scritte, che certificano l'ottenimento di risparmi energetici.*”

³⁶⁴ Cit. circolare dell'Agenzia delle entrate del 19 luglio 2007, n. 46/E al punto 5 nota n. 3. FONTANA E., *Agrienergie. Reddito, sostenibilità, nuovi scenari competitivi*, Tangram Edizioni Scientifiche, 2012 raggruppa le certificazioni di risparmio energetico in quattro tipi: attraverso una riduzione dei consumi di energia elettrica; attraverso una riduzione dei consumi di gas naturale; una riduzione dei consumi di altri combustibili fossili non utilizzati per l'autotrazione; una riduzione dei combustibili fossili utilizzati per l'autotrazione. BAGNOLI M. - ROCCHI A., *Aspetti contabili e fiscali dei certificati “verdi” e “bianchi” in agricoltura*, in “Corriere Tributario” n. 39 del 2015, pag. 4006.

Potremmo quasi definire tali certificati come dei “premi” conseguiti da un’azienda (si intendono le aziende distributrici di gas e/o energia elettrica aventi un numero di clienti finali a 50000) a seguito del raggiungimento di soglie minime di risparmio dei consumi, avvenuto attraverso aggiustamenti e progetti di incremento dell’efficienza energetica.³⁶⁵

Anche in tal caso se un’azienda consegue un numero maggiore di TEE, rispetto a quello necessario, può rivendere i “titoli” nell’apposito mercato (gestito dal GME - Gestore del Mercato Elettrico) ovvero tramite contratti bilaterali.³⁶⁶

In ultima analisi le garanzie di origine (GO), introdotte con il decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28 (in recepimento della Direttiva 2009/28/CE sulla promozione dell’uso dell’energia da fonti rinnovabili, recante modifica e successiva abrogazione delle Direttive 2001/77/CE e 2003/30), sono certificazioni elettroniche che *“[...]hanno esclusivamente lo scopo di consentire ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali la quota o la quantità di energia derivante da fonti rinnovabili nel proprio mix energetico.”*³⁶⁷

Essi vengono rilasciati, trasferiti e annullati in maniera elettronica tramite l’apposito portale web gestito dal GSE, inoltre dal 1° gennaio 2013 le imprese di vendita di energia elettrica possono utilizzare esclusivamente i titoli GO come prova della quota o della quantità di energia prodotta da fonti rinnovabili.

Le imprese di vendita di energia elettrica hanno l’obbligo di approvvigionarsi, per ogni contratto di vendita riguardante una certa quantità di energia rinnovabile, di una pari quantità di garanzie di origine ³⁶⁸, rilasciata dal gestore solo qualora la produzione annua ovvero quella imputabile sia non inferiore a 100 MWh, arrotondata con criterio commerciale.

³⁶⁵ ROMANO F., *Manuale ambiente 2014*, IPSOA, 2014 pag 865, precisa che le soglie minime possono essere di tre tipi e di differenti valori: - soglie minime per progetti standardizzate: 20/TEP anno; - per progetti analitici: 40/TEP anno; per progetti a consuntivo: 60/TEP anno.

³⁶⁶ ROSSI G., *Diritto dell’ambiente: terza edizione*, Giappichelli Editore, 2015 pag. 213

³⁶⁷ Cit. Agenzia delle Entrate circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 par. 2. LIBERATORE G., *Novità nel “reverse charge” interno: certezze e dubbi*, in “L’IVA” n. 4 del 2015, pag. 54

³⁶⁸ www.gse.it voce Garanzie di Origine.

Dal punto di vista strettamente pratico la garanzia di origine riporta: “*l’ubicazione dell’impianto, la fonte energetica rinnovabile da cui è stata prodotta l’elettricità, la tecnologia utilizzata, la potenza nominale dell’impianto, la produzione netta di energia elettrica, ovvero, nel caso di centrali ibride, la produzione imputabile, riferite a ciascun anno solare.*” ³⁶⁹

Con l’intento di ampliare l’applicazione del reverse charge nel settore energetico, si è ritenuto rientranti nell’ambito applicativo della lettera *d-ter* anche le unità di riduzione delle emissioni (ERU) e le riduzioni certificate delle emissioni (CER).

Le unità di riduzione delle emissioni sono dei certificati utilizzabili da un’impresa grazie all’osservanza degli impegni di riduzione delle emissioni imposti loro dal Paese di appartenenza (i Paesi sono quelli compresi nell’Allegato I del protocollo di Kyoto).

Le emissioni ridotte si inseriscono nel c.d. progetto di Joint Implementation (JI), che rappresenta uno dei meccanismi di riduzione delle emissioni previsti dal protocollo di Kyoto (nello specifico dall’art. 6).³⁷⁰

Vige anche per esse il sistema di compravendita, sicché qualora le imprese non abbiano la necessità di utilizzare le unità suddette potranno venderle alle imprese che ne sono sprovviste.

Le riduzioni certificate delle emissioni, invece, si inseriscono nel secondo meccanismo, previsto dal protocollo di Kyoto (all’art. 12), per la riduzione delle emissioni nocive, vale a dire nel *Clean Development Mechanism (CDM)*.

Le imprese, di Paesi compresi nell’Allegato B del protocollo, hanno la possibilità di realizzare progetti volti a minimizzare le emissioni in Paesi in via di sviluppo, non compresi nell’Allegato B.

Considerando che questi ultimi riceveranno una forte spinta allo sviluppo, viene previsto, come corrispettivo allo “sforzo sostenuto per la delocalizzazione”,

³⁶⁹ GRIPPO E. - MANCA F., *Manuale breve di diritto dell’energia*, CEDAM, 2008 pag. 243. cit.

³⁷⁰ DI VIMERCATE P., op.cit. DELL’ANNO P., *Trattato di diritto dell’ambiente*, Volume 1, CEDAM, 2012 pag. 59. CARTEI G.F., *Cambiamento climatico e sviluppo sostenibile*, Giappichelli Editore, 2013 pag. 41.

l'assegnazione di certificati attestanti le quantità di emissioni evitate grazie al progetto svolto ("Certified Emissions Reductions")³⁷¹.

II.5.2. La lettera *d-quater*), comma 6, art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Rimanendo nel settore energetico la lettera successiva dell'art. 17, la *d-quater*), ha stabilito l'estensione del reverse charge nei confronti delle operazioni di cessione di gas ed energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore.³⁷²

Tali prodotti devono essere immessi in rete (viene escluso il GPL che “[...]presenta caratteristiche più simili agli oli minerali che non ai gas vettoriati tramite sistemi o reti di gas naturale”³⁷³) e il soggetto acquirente deve utilizzarli in misura prevalente per la successiva rivendita, permettendosi un limitato autoconsumo.

Il soggetto rivenditore deve essere un soggetto passivo “[...]la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile;”³⁷⁴

La definizione è tratta dal criterio di localizzazione espresso nell'art. 7-bis comma 3, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 per cui le cessioni dei suddetti beni si

³⁷¹ DI VIMERCATE P., op.cit. POZZO B., *Le politiche comunitarie in campo energetico*, in Riv. giur. ambiente, fasc.6, 2009, pag. 841. Per approfondimenti vedi MONTINI M., *Il protocollo di Kyoto e il clean development mechanism: aspetti giuridici e istituzionali*, Giuffrè Editore, 2008.

³⁷² RIZZARDI R., *Chiariti i dubbi sull'applicazione del “reverse charge” in edilizia e nel settore energetico*, in "Corriere Tributario" n. 16 del 2015, pag. 1217. L'art. si allinea alla disposizione contenuta nell'art. 199-bis comma 2 lettera b) della Dir. n. 2006/112/CE, poi emendato dalla Dir. n. 2013/43/UE. VIVENZI C., *Guida al reverse charge: il punto dopo la Legge di Stabilità n. 190-2014*, www.anclsu.com.

³⁷³ Cit. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015 punto 2.

³⁷⁴ Cit. articolo 7-bis, comma 3, lettera a), del DPR n. 633 del 1972. Vedi anche circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015 punto 2.

considerano effettuate nel territorio dello Stato se tale cessione è avvenuta nei confronti di un rivenditore stabilito in Italia.³⁷⁵

La *ratio* di tale criterio sta nel fatto che, essendo le reti di gas e di elettricità aperte, *“i venditori immettono questi beni nel loro punto di produzione, gli acquirenti lo prelevano dove sono stabiliti, senza quindi che si possa affermare che l’energia prelevata sia quella immessa da chi l’ha venduta a quel soggetto.”*³⁷⁶

Va precisato che l’applicazione non comprende tutte le tipologie di cessione di energia ma è limitata alle cessioni di elettricità e gas, indipendentemente da come siano forniti, escludendo le cessioni di energie di calore e freddo.

Da tale precisazione potrebbero derivare ulteriori dubbi riguardo alla cessione del gas, visto che, a differenza dell’energia elettrica che può essere fornita solo tramite reti, esso può essere ceduto oltre che tramite reti anche tramite altri strumenti come bombole, bomboloni e altri simili.

Ad ogni modo tali dubbi sono stati risolti nel senso che le cessioni potranno comunque rientrare nell’ambito applicativo del reverse charge.³⁷⁷

II.6. L’autorizzazione del Consiglio: Il reverse charge nella grande distribuzione organizzata.

Terminato l’esame dell’applicazione del reverse charge nel settore energetico e proseguendo nell’esame dell’estensione applicativa dovuta alla Legge di Stabilità per il 2015, possiamo analizzare la fattispecie applicativa della cessione di beni nei confronti della grande distribuzione organizzata (lettera *d-quinquies*).

³⁷⁵ La circolare n. 54/E del 23 dicembre 2004 precisa che si considera stabilito in Italia il cessionario che: sia domiciliato nel territorio dello Stato; sia residente nel territorio dello Stato e non abbia il domicilio all’estero; sia una stabile organizzazione di soggetto domiciliato o residente all’estero. Puntualizza inoltre che *“Non fa venir meno la qualificazione di “rivenditore” la circostanza che una parte del prodotto acquistato possa essere destinato a sopperire gli immediati bisogni del soggetto stesso, nell’ambito ovviamente dell’esercizio della sua attività economica, a condizione che tale uso e consumo sia di trascurabile entità.”*

³⁷⁶ RIZZARDI R., op. cit.

³⁷⁷ SPERA M., *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, in “il fisco” n. 7 del 2015, pag. 1-620. Vedi documento di GIULIANI G., *IVA novità 2015*, www.unindustria.fc.it.

In realtà possiamo analizzarla solamente sulla carta, in quanto la sua effettiva introduzione è stata condizionata dalla preventiva autorizzazione del Consiglio UE ai sensi dell'art. 395 della Direttiva IVA, che si è espressa in maniera negativa bocciandone l'estensione.

Dal punto di vista soggettivo l'estensione avrebbe riguardato gli ipermercati, i supermercati e i discount.³⁷⁸

La *ratio* che ha portato il Legislatore ad estendere l'inversione contabile a tali cessioni risiede sempre nel contrasto alle frodi, anche se l'introduzione di siffatte deroghe, al sistema generale di funzionamento dell'IVA, ha conseguenze anche su operatori onesti, oltre che sui truffatori.

E' per tale ragione che l'Europa si preoccupa di valutare, con criteri di selettività e prudenza, l'introduzione di tali deroghe, che devono essere limitate e proporzionali al settore oggetto d'intervento.³⁷⁹

Probabilmente c'era da aspettarsi un parere negativo sul punto, visti gli atteggiamenti già assunti dalla Commissione che fece notare che il reverse charge, qualora diventi generalizzato, può rappresentare: un metodo per trasformare in

³⁷⁸ Precisa SPERA M., op. cit. che gli ipermercati sono contraddistinti dal codice attività 47.11.1, che identifica esercizi di vendita al dettaglio di grande superficie (normalmente superiore a 2.500 mq), articolati in reparti (alimentari e non alimentari), ciascuno dei quali avente le caratteristiche di supermercato e di grande magazzino; i supermercati, distinti dal codice attività 47.11.2. Trattasi di esercizi di vendita al dettaglio operanti nel settore alimentare, organizzati prevalentemente a libero servizio e con pagamento all'uscita, che dispongono di una superficie di vendita normalmente superiore a 400 mq e di un vasto assortimento di prodotti alimentari in prevalenza preconfezionati, nonché di articoli del settore non alimentare per l'igiene e la pulizia della casa, della persona e degli animali; i *discount* alimentari, con codice attività 47.11.3. Sono esercizi di vendita al dettaglio in sede fissa di superficie medio-grande che, attuando una politica di abbattimento dei costi di impianto, di gestione e di servizio, offrono in self-service una gamma limitata di prodotti, generalmente non di marca, a prezzi contenuti rispetto alla media di mercato.

³⁷⁹ LIBERATORE G., *Novità nel "reverse charge" interno: certezze e dubbi*, in "L'IVA" n. 4 del 2015, pag. 54. MOGOROVICH S., *Grande distribuzione senza reverse charge: va pagata l'Iva sugli acquisti*, in www.leggioggi.it

maniera radicale il sistema dell'IVA; un elemento di appesantimento delle procedure contabili che verrebbero imposte alle imprese.³⁸⁰

Il “no” giunge, quindi, da Bruxelles che, ricordando preliminarmente il ruolo del meccanismo dell'inversione contabile, afferma che una siffatta deroga va utilizzata come ultimo rimedio e come misura di emergenza a casi di frode e non utilizzato sistematicamente come contrappeso alle carenze di controllo delle autorità fiscali di uno Stato membro.

Con queste premesse, la Commissione ha ritenuto sia da dubitare che una simile applicazione generalizzata, a un numero elevato di prodotti destinati al consumo finale, possa costituire una misura speciale rientrando nell'art. 395 della Direttiva IVA e che sono inesistenti le dimostrazioni sulla natura ed entità di eventuali specifici problemi di frode relativi ai fornitori, sicché potrebbe non essere un meccanismo adatto a fronteggiare le frodi all'IVA diverse dalle frodi “carosello”.

In ultima analisi le autorità italiane non sono state in grado di dimostrare che i beni in questione fossero di natura tale da rendere impossibile la verifica con i mezzi di controllo convenzionali e giustificare una deroga che, se fosse stata introdotta, avrebbe comportato un trasferimento delle frodi a livello della vendita al dettaglio e verso altri Stati membri.³⁸¹

La grande distribuzione avrebbe goduto del notevole beneficio finanziario di effettuare acquisti senza corrispondere il tributo, a cui sarebbe corrisposta una consistente penalizzazione gravante sui fornitori che, a seguito dell'emissione della fattura con indicazione dell'inversione contabile, avrebbero maturato un

³⁸⁰ Argomento già trattato nel paragrafo 2.2. SPERA M., op. cit. Per quanto riguarda gli atteggiamenti precedentemente assunti vedi: Comunicazione COM (2014) 229 riguardante la richiesta dell'Ungheria “[...] *ad applicare una misura speciale di deroga all'articolo 193 della stessa direttiva per quanto riguarda l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di quantitativi di zucchero superiori a 200 kg.*”, conclusasi con parere negativo in quanto non considerata come una soluzione adeguata per far fronte a una frode; Comunicazione COM (2006) 404 verso Austria e Germania per essere autorizzati ad applicare il reverse charge per le forniture tra imprese qualora avessero importi significativi, anche questa conclusasi con parere negativo non ravvisando una soluzione adeguata alla frode e rilevando un aumento consistente del numero di controlli per l'amministrazione “*a causa dell'aumento del rischio dovuto alla ripartizione del debito fiscale fra un numero maggiore di soggetti passivi.*”

³⁸¹ Vedi Commissione Europea, 22 maggio 2015, COM (2015) 214. *Iva, Bruxelles dice no all'Italia sulla «reverse charge». Per il bilancio buco da 728 mln. Mef: esclusi rincari benzina*, 22 maggio 2015, www.ilsole24ore.it.

credito che a sua volta, seppure dotato del diritto al rimborso, avrebbe comportato: tempi non brevi per ottenerlo; vincoli procedurali di non poco conto; una minore disponibilità finanziaria immediata; un carico di oneri di conto corrente bancario e del costo della fideiussione a causa dell'esposizione debitoria.³⁸²

II.6.1. L'autorizzazione del Consiglio: Le cessioni di materiali lapidei.

Rimanendo in tema di autorizzazione del Consiglio UE, altro settore in cui fu richiesta per l'estensione del reverse charge è quello delle cessioni di materiali lapidei direttamente provenienti da cave e miniere (*lettera d*).

A differenza del settore poc'anzi esaminato, esso non è stato interessato dalla Legge di Stabilità del 2015, quindi risultava già presente ma al tempo stesso non operativo per la mancata concessione della deroga.

La concessione si è arenata considerando che il 22 novembre 2010 con la "Decisione di esecuzione del Consiglio" pubblicata sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione europea n. L 309/5 del 25 novembre 2010, il Consiglio UE si è espresso positivamente sull'estensione del reverse charge per i telefoni cellulari e per i dispositivi a circuito integrato, tralasciando i materiali lapidei in questione.³⁸³

II.7. L'“inversione contabile” nel settore edile.

II.7.1. Il rapporto appaltatore-subappaltatore.

Come anticipato nel precedente paragrafo, il reverse charge trova importanti momenti applicativi nel settore edile, in cui alcune disposizioni sono state

³⁸² MOGOROVICH S., *Cessioni di beni alla GDO senza “reverse charge”*, in "Agricoltura" n. 3 del 2015, pag. 33

³⁸³ FANELLI R., *“Reverse charge” per telefonini e pc dal 1° aprile 2011* di Fanelli Roberto, in "Pratica fiscale e professionale" n. 3 del 2011, pag. 28. Vedi documento di GIULIANI G., *IVA novità 2015*, www.unindustria.fc.it. POMPEO U., *Decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione europea del 22 novembre 2010 - Reverse charge nelle transazioni concernenti telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato*, in "il fisco" n. 45 del 2010, pag. 2-7362.

introdotte dalla nuova Legge di Stabilità del 2015 mentre altre erano state già introdotte precedentemente nel citato articolo 17 comma 6 del D.P.R. 633/1972 .

In primis possiamo analizzare la *lettera a)* ³⁸⁴ del citato comma che introduce l'inversione contabile nel caso di acquisti di servizi da subappaltatori nel settore edile e stabilisce che il committente dovrà integrare la fattura emessa dal prestatore con l'aliquota d'imposta relativa al tipo di operazione effettuata.

Tale settore di applicazione era stato previsto dal decreto Bersani-Visco n. 223/2006 che però sottoponeva l'estensione alla previa autorizzazione comunitaria.

Successivamente tale richiesta di autorizzazione, considerando l'emanazione della Direttiva 2006/69/CE che prevedeva proprio la facoltà per lo Stato membro di applicare il reverse charge nel settore edile, fu automaticamente abrogata con conseguente inserimento delle norme da autorizzare nella Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

La *ratio* dell'introduzione del meccanismo dell'inversione rispecchia il fine di contrastare le frodi all'IVA che spesso venivano compiute nel settore, in base alle quali le imprese edili dopo aver addebitato l'imposta ai committenti, ne evitavano il versamento.³⁸⁵

Molte sono le circolari dell'Agenzia delle Entrate che riguardano la fattispecie in questione ma tra tutte, come richiamato anche dalla recentissima circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, assume un forte intento chiarificatore la n. 37/E del 29 dicembre 2006 nella parte in cui definisce quali sono le condizioni essenziali per l'applicazione del reverse charge.

³⁸⁴ Il testo della lettera recita: "*alle 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. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;*"

³⁸⁵ D'ARDIA C., op.cit. LETIZIA L., *Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale*, in *Innovazione e Diritto* n. 3/2007, inizialmente la ratio era rappresentata soprattutto dalla mancanza di un patrimonio, da parte degli appaltatori e dei subappaltatori, in grado di offrire garanzie nell'adempimento verso gli enti impositori e previdenziali. PEIROLO M., *L'autofatturazione nella disciplina nazionale e comunitaria*, in *Corriere Tributario* n. 21/2007. PEIROLO M., *Reverse charge per le cessioni di immobili strumentali*, in *Amministrazione & Finanza*, n. 17/2007.

Esse sono tre e sono così riassumibili: è necessaria la presenza di almeno tre soggetti, un committente, un appaltatore e un subappaltatore; è necessario che tra l'appaltatore e il subappaltatore sia stato stipulato un contratto d'appalto o anche di prestazione d'opera; è necessario che il subappaltatore svolga anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dalla sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

E' da precisarsi che quando su detto non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata la generalità dei lavori.³⁸⁶

Al verificarsi, dunque, di tali condizioni il soggetto appaltatore sarà colui obbligato ad applicare il reverse charge, dopo aver ricevuto la fattura dal subappaltatore, mentre l'imposta verrà applicata in modo ordinario nel rapporto tra appaltatore-committente.³⁸⁷

II.7.2. Le novità della Legge di Stabilità per il 2015.

Quanto detto in relazione al rapporto appaltatore-subappaltatore, va analizzato in connessione con la nuova lettera *a-ter*), che rappresenta una delle innovazioni della Legge di Stabilità per il 2015.

Infatti, la suddetta lettera disponendo l'applicazione del reverse charge alle prestazioni relative ad edifici che consistono in servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento, amplia i settori di applicazione

³⁸⁶ Agenzia delle Entrate circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 par. 1.

³⁸⁷ D'ARDIA C., op.cit.

nel comparto edile, con la previsione di servizi che non rientrano propriamente in esso (i servizi di pulizia)³⁸⁸.

Dalla lettura combinata delle due disposizioni è evidente che la lettera *a-ter*) elimina le limitazioni oggettive e soggettive previste dalla lettera *a*) (seppure limitatamente ad alcune prestazioni soltanto³⁸⁹) non prevedendo vincoli per l'applicazione del reverse charge, talché non importa se le prestazioni siano rese ad appaltatori o meno.

La stessa classificazione delle attività economiche ATECO non è rilevante come nella lettera *a*) in cui, invece, viene disposto un limite soggettivo stabilendo che il reverse charge si applica soltanto nelle ipotesi di subappalto e relativamente alla sezione F della classificazione ATECO.³⁹⁰

L'obbligo dell'inversione prescinde, quindi, dal codice con cui un'impresa si è iscritta all'IVA e se vi fa riferimento, nel caso dell'adeguamento anagrafico del

³⁸⁸ Inoltre ai sensi della lettera *a-quater*, comma 6 dell'art. 17 D.P.R. n. 633/1972, è stato stabilito che il reverse charge deve (dovrebbe) applicarsi anche *“alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto”* (cit. comma n. 128 dell'articolo unico della Legge di Stabilità per il 2016). Quanto detto è il risultato della nuova Legge di Stabilità per il 2016, sebbene l'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio dell'autorizzazione dal Consiglio UE. Per approfondimenti sul tema vedi il capitolo 3 del presente elaborato.

³⁸⁹ GIULIANI G., *Reverse charge nelle prestazioni di alcuni servizi sui fabbricati*, www.unindustria.fc.it. RICCA F., *Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva* in *"il fisco"* n. 44 del 2014, pag. 4331.

³⁹⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015 punto 1.1 cit: *“Occorre comunque tener presente che i soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter), devono applicare il reverse charge indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.”* e prosegue *“In tal senso, la relazione tecnica alla Legge di Stabilità 2015, in cui si afferma testualmente che “il reverse charge riguarderebbe non soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, bensì tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B, anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali””*

codice ATECO, lo scopo è solamente quello di controllare nella dichiarazione annuale l'applicazione del meccanismo.³⁹¹

Il sistema dell'inversione si applica, quindi, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano rese dal subappaltatore verso imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero verso l'appaltatore o un altro subappaltatore, nonché si applica nei confronti anche di un contraente generale a cui viene affidata la totalità dei lavori.

Dal punto di vista del profilo oggettivo la nuova lettera in esame non circoscrive i servizi solamente ai contratti di appalto o d'opera, in quanto adotta una generica definizione utilizzando la locuzione "prestazione di servizi di".³⁹²

Resta ferma, ad ogni modo, l'esclusione delle cessioni con posa in opera, visto che l'art. 12 del Decreto IVA attrae la prestazione nell'operazione di vendita che viene effettuata.³⁹³

Quanto al concetto e all'individuazione di edificio, si fa riferimento a una specie più riduttiva, rispetto alla più vasta categoria degli immobili, che comprende *"[...]un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la*

³⁹¹ RIZZARDI R., *Chiariti i dubbi sull'applicazione del "reverse charge" in edilizia e nel settore energetico*, in "Corriere Tributario" n. 16 del 2015, pag. 1217. Sul punto si esprime la citata circolare: *"Tuttavia, qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, le stesse dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte dello stesso prestatore di procedere all'adeguamento del codice ATECO (cfr. risoluzione n. 172/E del 13 luglio 2007)."*

³⁹² GIULIANI G., op.cit. secondo l'autore inoltre: *"Questo dovrebbe portare alla conclusione che il reverse charge, debba essere applicato anche ad altre prestazioni come, ad esempio, le prestazioni realizzate in base a contratti d'opera intellettuale da parte di professionisti, oppure ad altre prestazioni che sono normalmente acquisite in cantiere durante la realizzazione di un fabbricato."*

³⁹³ RIZZARDI R., op.cit. Più in particolare la recentissima risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2015 n. 25/E ha precisato che *"Nel caso di specie, le operazioni poste in essere dalle imprese artigiane sembrano riconducibili al contratto di "cessione con posa in opera", dove l'obbligazione di dare (cessione) prevale su quella di fare (prestazioni di servizi). Lo scopo dell'impresa artigiana è, infatti, quello di produrre infissi in serie con caratteristiche standardizzate, seppur tenendo conto di semplici variazioni di misura in relazioni alle specifiche esigenze di ogni singolo cliente, e di cederli con posa accessoria."* Vedi anche GIULIANI G., op.cit. che afferma: *"Infatti, le prestazioni di servizi come la posa o il trasporto, se realizzate in nome o per conto del cedente restano sempre accessorie alle cessioni e, pertanto, non possono modificare la natura dell'operazione indipendentemente dal loro importo."*

*superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti; ”.*³⁹⁴

Sono escluse parti del suolo, terreni, parcheggi, piscine o giardini, a meno che non costituiscano parte integrante dell'edificio stesso come la piscina sui terrazzi, gli impianti fotovoltaici sui tetti o i giardini pensili, e gli edifici che possono essere sia abitativi, sia strumentali in costruzione o in fase di definizione.³⁹⁵

Le tipologie di servizi di pulizia compresi nell'ambito applicativo della lettera in questione, che come abbiamo anticipato rappresentano un'ampliamento rispetto alle applicazioni nel comparto edile, sono tutte le attività di servizi di pulizia comprese nei codici attività della Tabella ATECO del 2007, a condizione che siano riferiti esclusivamente ad edifici e siano commissionate da imprese o studi professionali.

Conseguentemente sono ricompresi i servizi di pulizia generale (non specializzata) di edifici, le altre attività di pulizia specializzata di edifici mentre sono esclusi i servizi di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, poiché non rientranti nella nozione di edificio.

L'introduzione del reverse charge per il settore dei servizi di pulizia determina un notevole aumento di adempimenti per i soggetti totalmente esenti (assicuratori, medici, intermediari finanziari), poiché già esonerati dalla maggior parte degli

³⁹⁴ Tale definizione è fornita dall'art. 2 del D.Lgs. n. 192/2005 già accolta, sul piano fiscale, con la risoluzione n. 46/1998 come precisato da RICCA F., *“Reverse charge” nell'ambito del settore edile*, in *“L'IVA”* n. 6 del 2015, pag. 7. GIULIANI G., op.cit., precisa che anche la circolare n.1820 del 23 luglio 1960 del Ministero dei Lavori pubblici definiva l'edificio come *“qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”*. Successivamente fa notare però che tale definizione non permette di tener conto dell'evoluzione avvenuta nel settore edile che prevede, ad esempio, realizzazioni di fabbricati anche completamente interrati, pertanto la superficie esterna che delimita un edificio potrebbe essere il terreno anziché l'ambiente esterno o altri edifici.

³⁹⁵ RIZZARDI R., op.cit.

adempimenti, soprattutto nel caso in cui abbiano optato per la dispensa dell'art. 36-bis legge IVA.³⁹⁶

Ad ogni modo, i codici attività ATECO fungono solamente da ausilio per individuare le operazioni in quanto, qualora fossero presenti i requisiti richiesti dalla lettera *a-ter*), il reverse charge si applicherà non solo in capo ai soggetti che operano con i codici attività relativi ai servizi di pulizia, installazione impianti, demolizione e completamento, ma anche agli operatori economici che svolgono tali prestazioni pur lavorando abitualmente con altri codici attività.³⁹⁷

Per gli altri servizi si può affermare che: per i servizi di demolizione si deve far riferimento, al codice 43.11.00 ³⁹⁸; invece per i servizi di installazione di impianti, il gruppo di codici è il 43.2 che comprende le *“[...]attività di installazione di servizi che supportano il funzionamento di un edificio inclusa l'installazione di impianti elettrici, idraulici (acqua, gas e sistemi di fognatura), impianti di riscaldamento e condizionamento dell'aria, ascensori eccetera”*³⁹⁹.

Infine, con riguardo ai lavori di completamento si deve precisare che il Legislatore ha utilizzato il termine in modo atecnico, dacché l'art. 3 del Testo

³⁹⁶ RIZZARDI R., op.cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015 punto 1.3

³⁹⁷ GIULIANI G., op.cit. precisa inoltre che per prestazione di servizi si debba far riferimento ai codici del gruppo 81.2 e più precisamente dei codici 81.21.00 relativo alla pulizia generale (non specializzata) di edifici, del codice 81.22.02 relativi ad altre attività di pulizia specializzata di edifici e il codice 81.29.10 connesso ai servizi di disinfestazione.

³⁹⁸ RICCA F., *“Reverse charge” nell'ambito del settore edile*, in *"L'IVA"* n. 6 del 2015, pag. 7, precisa che *“le prestazioni di preparazione del cantiere, pur essendo comprese nella classe 43.11 - Demolizione, essendo codificate nel codice attività 43.12.00 esulano dal regime particolare, nel quale rientrano solo le prestazioni di demolizioni, distintamente codificate nel codice attività 43.11.00;”*

³⁹⁹ GIULIANI G., op.cit. cit. che precisa *“Al riguardo si ritiene che i servizi di installazione impianti in assenza di una specifica disposizione contenuta nella lett. a-ter non debbano interessare gli interventi di manutenzione e riparazione, nonostante siano specificamente richiamati nei codici Ateco. In ogni caso, dal tenore della lett. a-ter e in mancanza di prese di posizione da parte dell'amministrazione finanziaria, prudenzialmente si ritiene procedura corretta non ampliare i servizi di installazione impianti ad altre prestazioni, quali le manutenzioni e le riparazioni anche se queste sono strettamente connesse agli impianti.”* Di contrario avviso è RICCA F., *“Reverse charge” nell'ambito del settore edile*, in *"L'IVA"* n. 6 del 2015, pag. 7 che afferma invece di far rientrare nel regime di inversione contabile anche le *“[...]manutenzioni e riparazioni degli impianti stessi, per il semplice motivo che sono comprese nel medesimo codice attività dell'installazione;”*

Unico dell'edilizia non ne fa menzione⁴⁰⁰, e si è riferito alle prestazioni inserite nel gruppo 43.3⁴⁰¹, comprendendo anche le prestazioni di rifacimento della facciata di un edificio.

Teoricamente, per una corretta applicazione del reverse charge, si dovrebbe procedere ad una scomposizione, nel caso di un contratto unico di appalto che comprenda la costruzione o il recupero di un edificio, tra prestazioni di servizi assoggettate ad esso e prestazioni assoggettate all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie.

Tuttavia, *“[...] stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, le indicazioni sopra fornite potrebbero risultare di difficile applicazione con riferimento all'ipotesi di un contratto unico di appalto”*⁴⁰², sicché in una logica di semplificazione non si applicherà la scomposizione delle operazioni e verrà applicata l'IVA secondo le modalità ordinarie.

Un'osservazione aggiuntiva sul punto va fatta sostenendo che *“[...] un contratto avente ad oggetto la ristrutturazione completa di un edificio esula dal meccanismo dell'inversione contabile per un'altra ragione prioritaria, ossia perché concretizza lo svolgimento di un'attività non riconducibile ai codici di attività della divisione 43 - Lavori di costruzione specializzati, individuati dalla circolare, ma classificabile nel codice attività 41.20.00 nell'ambito della divisione 41 - Costruzione di edifici.”*⁴⁰³

II.7.3. Le cessioni di fabbricati imponibili a seguito di opzione.

⁴⁰⁰ Per la precisazione vedi la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015 che puntualizza anche che non si ravvisa una nozione di completamento né nella Direttiva del 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE né nel Regolamento di esecuzione (UE) N. 1042/2013 del Consiglio del 7 ottobre 2013. L'art. 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 fa riferimento alle attività di manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, interventi di nuova costruzione e agli interventi di ristrutturazione urbanistica.

⁴⁰¹ Che si riferisce ai codici: 43.31 Intonacatura, 43.32 Posa in opera di infissi, 43.33 Rivestimento di pavimenti e di muri, 43.34 Tinteggiatura e posa in opera di vetri, 43.39 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici.

⁴⁰² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015 cit.

⁴⁰³ RICCA F., op. cit. cit.

In ultima battuta l'analisi dell'inversione contabile nel settore edile deve essere completata dalle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato, di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter)(modificati dall'art. 9 del c.d. "decreto crescita"⁴⁰⁴) del primo comma dell'articolo 10 del D.P.R. 633/72, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione (*lettera a-bis*).

Il primo, l'8-bis, che riguarda la cessione di fabbricati abitativi⁴⁰⁵, è stato innovato (per quanto riguarda i fini IVA) introducendo per le imprese, che cedono fabbricati da esse costruiti o ristrutturati, il diritto di optare per l'applicazione dell'IVA nonostante siano trascorsi cinque anni dall'ultimazione dei lavori, considerando che prima dell'entrata in vigore del "decreto crescita" non era prevista tale possibilità ed era quindi applicato il regime dell'esenzione.⁴⁰⁶

Per gli atti di cessione posti in essere dalle imprese non costruttrici la disciplina è differente, dacché continuano ad essere esenti da IVA senza alcuna possibilità di esercitare l'opzione per l'applicazione del tributo.

Il regime dell'esenzione è, dunque, il regime "naturale" tranne quando: non siano trascorsi cinque anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento da parte dell'impresa costruttrice; siano trascorsi ma il cedente abbia espresso l'opzione per l'imposizione; le cessioni abbiano ad oggetto i c.d. "alloggi sociali", definiti

⁴⁰⁴ D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, entrata in vigore il 12 agosto 2012.

⁴⁰⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013, afferma che sono tali quelli classificati o classificabili nel gruppo catastale "A" (esclusa la categoria "A/10").

⁴⁰⁶ FORTE N., *Semplificata la disciplina dell'IVA sui trasferimenti immobiliari*, in "Corriere tributario" n. 34 del 2012, pag. 2625 puntualizza che *"In questo modo, venendo meno il regime di esenzione, le imprese non subiranno l'aggravio dell'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti dovuta all'applicazione del regime del pro rata previsto per coloro che pongono in essere, sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti. In buona sostanza le imprese che avranno cura di esercitare sempre l'opzione per gli atti di trasferimento effettuati dopo cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione (o di ristrutturazione) potranno beneficiare della detrazione integrale dell'IVA sugli acquisti."* PEIROLO M., *Nuovo regime IVA delle cessioni e locazioni immobiliari*, Corso n. 16, in "Pratica fiscale e professionale - I Corsi" n. 46 del 2012, pag. 5

dal D.M. 22 aprile 2008⁴⁰⁷, per le quali il cedente abbia manifestato nel relativo atto l'opzione per l'imposizione.⁴⁰⁸

Nel secondo dei numeri in questione si trattano le cessioni di fabbricati strumentali⁴⁰⁹ che: sono imponibili per legge, se effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi ovvero dalle imprese che hanno effettuato gli interventi di recupero, di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 380/2001, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento; sono esenti, se effettuate dalle imprese non costruttrici, anche nel termine di cinque anni, ovvero dalle imprese costruttrici oltre il termine di cinque anni.

Nei casi in cui le cessioni sono esenti da IVA vige comunque il diritto del soggetto cedente di optare per l'imponibilità nell'atto di cessione.⁴¹⁰

Dopo aver esaminato le novità che sono state introdotte, va precisato che il regime del reverse charge si applica solamente alle cessioni con regime di imponibilità ad IVA opzionale, sicché il cedente emetterà una fattura senza addebito dell'imposta e con l'indicazione della norma di riferimento, vale a dire il citato art. 17, sesto comma, lett. *a-bis*), registrandola nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro quindici giorni dall'effettuazione della cessione.

Successivamente il cessionario integrerà la fattura ricevuta applicando l'IVA con l'aliquota prevista per l'operazione posta in essere, annoterà la fattura nel registro delle fatture emesse, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente

⁴⁰⁷ E' definibile "alloggio sociale": *"l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato"*

⁴⁰⁸ Precisiamo che l'aliquota applicabile, in base al n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, è pari al 10% salvo il caso in cui il cessionario sia in possesso dei requisiti "prima casa" SABATINO U., *Opzione IVA sui fabbricati abitativi*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 7 del 2012, pag. 27. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013

⁴⁰⁹ Si intendono quelli inquadrati nelle categorie A/10, B, C, D ed E (circolare 4 agosto 2006 n. 27/E) vale a dire i fabbricati strumentali *«che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni»*. Non sono invece classificati come immobili strumentali quelli di cui alla categoria F (circolare 1° marzo 2007 n. 12/E, par. 6). FORTE N., op.cit.

⁴¹⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013. FORTE N., op. cit. precisa che l'inversione contabile non è più applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali per natura che siano effettuate nei confronti di acquirenti che possono considerare in detrazione il tributo in misura pari o inferiore al 25%.

ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese, e annoterà ,ai fini dell'esercizio della detrazione, la fattura (integrata) nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).⁴¹¹

⁴¹¹ D'ARDIA C., *“reverse charge”: le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione*, in "L'IVA" n. 12 del 2011.

III Capitolo. Lo “split payment”: un’occasione per rafforzare la lotta all’evasione.

SOMMARIO: III.1. Origini dell’istituto dello “split payment”. - III.1.1. L’autorizzazione del Consiglio europeo. - III.2. Il meccanismo dello “split payment”. - III.2.1. Il presupposto soggettivo. - III.2.2. Il presupposto oggettivo. - III.2.3. Il “reverse charge” e lo “split payment”. - III.2.4. Gli adempimenti dei fornitori. - III.2.5. Gli adempimenti degli Enti pubblici. - III.2.6. Le note di variazione. - III.2.7. Le sanzioni per le irregolarità commesse. - III.3. L’impatto sulle imprese e le problematiche attuative: le eccedenze di credito IVA. - III.3.1. Il rimborso dei crediti IVA. - III.4. Una misura davvero necessaria?

III.1. Origini dell’istituto dello “split payment”.

Come abbiamo esaminato nel precedente capitolo, l’evasione dell’IVA è in continua evoluzione tramite operazioni fraudolente che spesso si adattano agli strumenti introdotti per contrastarla.

Basti pensare che la Commissione europea, in data 19 settembre 2013, pubblicando i risultati di uno studio finalizzato alla quantificazione del “VAT gap” (differenziale tra gettito IVA potenziale e il gettito riscosso), relativo all’anno 2011, ha fatto notare che la perdita di gettito IVA a livello europeo è stata pari a 193 miliardi di euro, ossia il 18 per cento dell’IVA teorica complessiva.⁴¹²

Per tali ragioni la legge di Stabilità per il 2015 (L. 23 dicembre 2014, n. 190) ha introdotto numerose disposizioni per contrastare l’evasione suddetta, sia

⁴¹² Studio effettuato dalla *Case Research*, relativo agli anni 2000-2011, che in Italia la perdita è maggiormente preoccupante degli altri Paesi, poiché pari a 36,1 miliardi di euro, ossia il 2,3 per cento del PIL italiano; *Analisi del “VAT Gap” a livello europeo*, DOC. CCXVIII, N. 1, www.camera.it. CENTORE P., “*Split payment*” ed estensione del “*Reverse Charge*”: un attacco concreto al “*VAT Gap*”, in “*Corriere tributario*” n. 43 del 2014, pag. 3316. *IVA - Applicazione dello “split payment” nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici* - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

estendendo l'ambito applicativo del reverse charge sia introducendo il nuovissimo istituto dello "split payment".

Nello specifico 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, nelle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate da un fornitore nei confronti dello Stato e di enti pubblici⁴¹³, siano questi ultimi a versare l'imposta.

Così operando, è possibile evidenziarne la *ratio* antievasiva consistente nell'evitare che l'IVA, corrisposta da un ente pubblico, una volta fuoriuscita dalle casse dello Stato non rientri all'Erario a causa di attività evasive compiute dai cedenti/prestatori stessi.⁴¹⁴

Prima di esaminarne le caratteristiche è interessante precisare che il sistema dello split payment fu inizialmente proposto dall'organizzazione "RTvat"⁴¹⁵ e successivamente è stato oggetto degli studi di fattibilità, compiuti in sede comunitaria, volti al duplice fine di contrastare l'evasione dell'IVA e migliorarne l'efficienza e la riscossione.

Infatti, si legge nel c.d. "Libro Verde sul futuro dell'IVA", in relazione a uno dei modelli individuati dallo studio di fattibilità, che: *"L'acquirente o il destinatario incarica la propria banca di pagare i beni o i servizi e la banca scinde il pagamento tra l'importo imponibile, che viene versato al fornitore o al prestatore, e l'importo dell'IVA, che viene trasferito direttamente all'autorità fiscale. Questo*

⁴¹³ Tali soggetti, secondo l'articolo in questione, 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 unico di cui al 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.

⁴¹⁴ SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015, pag. 1041, fa, inoltre, notare che sarebbe stato più opportuno disciplinare lo split payment nel Titolo II, dedicato agli obblighi dei contribuenti, in quanto altro non è che un metodo di riscossione.

⁴¹⁵ SALVINI L., op. cit., nella nota n.3 precisa che l'organizzazione (la cui denominazione completa è *The use of Real-Time technology to improve tax collection*) oltre ad essere un'accesa sostenitrice dello split payment lo è anche di altri modelli di raccolta dell'IVA (detti KISS - *Keep it swift and simple*) basati su strumenti elettronici che coinvolgono le banche intermediarie dei pagamenti e le Banche Centrali come coordinatrici del processo. Vedi anche RIZZARDI R., *IVA: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia*, in "Corriere tributario" n. 12 del 2010, pag. 907.

modello elimina la frode dell'operatore inadempiente, ma richiederebbe cambiamenti sostanziali nel modo in cui le imprese e le amministrazioni fiscali gestiscono l'IVA. La questione delle operazioni in contanti o con carta di credito deve ancora essere approfondita." ⁴¹⁶

Fu analizzato, in alternativa a tale modello definito obbligatorio, un modello "facoltativo" che fosse più semplice e in grado di eliminare l'intermediazione bancaria permettendo al cessionario/committente di versare l'IVA direttamente alle autorità fiscali e il corrispettivo netto al fornitore o al prestatore.

Il vantaggio che veniva evidenziato dalla Commissione era duplice poiché : le autorità fiscali si vedevano assicurata la riscossione dell'IVA con riguardo ad operazioni considerate potenzialmente a rischio (di frodi), ricevendo inoltre anche informazioni supplementari con la possibilità di essere aggiornate sulle nuove tipologie di frode; i cessionari/committenti si vedevano tutelati nei confronti di possibili frodi poste in essere dai propri fornitori, evitando di verificare la regolarità dei fornitori o dei prestatori.⁴¹⁷

Nonostante i vantaggi elencati, l'adozione del modello di split payment a livello europeo suscitò non poche reazioni negative⁴¹⁸ da parte delle *"imprese e dei fiscalisti"*, questi ultimi preoccupati dell'impatto che il regime avrebbe generato sui flussi di cassa, sui costi per gli adempimenti, sulle questioni commerciali, nonché nutrivano dubbi sull'effettiva capacità di ridurre il divario dell'IVA.⁴¹⁹

⁴¹⁶ Cit. comunicazione della Commissione Europea COM(2010) 695 def., del 1° dicembre 2010, par. 5.4.1.

⁴¹⁷ COM(2010) 695 def., del 1° dicembre 2010, par. 5.4.2

⁴¹⁸ Cit. comunicazione del 6 dicembre 2011 (COM (2011) 851) par. 5.3.3. CAPOZZI V., *IVA: lo split payment*, circolare del 31 marzo 2015, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, www.fondazionenazionalecommercialisti.it. RIZZARDI R., *Lo "split payment" IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il regolamento*, in "Corriere Tributario" n. 9 del 2015, pag. 639. CENTORE P., *La responsabilità soggettiva degli operatori nelle frodi IVA*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 3 del 2013, pag. 189.

Inoltre il modello era stato già criticato dalla stessa COM(2010) 695 def., del 1° dicembre 2010, che al par. 5.4.2 riporta: *"Questa opzione potrebbe tuttavia influire sfavorevolmente sulla relazione tra fornitore o prestatore e acquirente o destinatario, e quindi sulle attività commerciali in generale, e potrebbe anche avere ripercussioni negative sulla tesoreria dei fornitori o dei prestatori."*

⁴¹⁹ Basti pensare che attualmente, gennaio 2016, è ancora in vigore, sul sito dell'ANCE (Associazione Nazionale Costruttori Edili) una petizione on-line, dal titolo "SPLIT PAYMENT: A RISCHIO LA SOPRAVVIVENZA DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONE", per raccogliere firme delle imprese edili sfavorevoli al sistema descritto.

Per tali ragioni la Comunicazione del 6 dicembre 2011 (COM (2011) 851), nel dare atto dell'esito della consultazione pubblica avviata sul "Libro Verde IVA", ritenne prematuro scartare il sistema dello split payment, riservandosi di esaminarne meglio la fattibilità, le modalità di funzionamento ed esprimersi successivamente sul suo possibile utilizzo.⁴²⁰

Oltre che dalle citate comunicazioni della Commissione, lo split payment è stato anche oggetto di studio in sede OCSE con il documento dal titolo "*Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*"⁴²¹

Nel documento fu data una definizione⁴²² del meccanismo e fu anche analizzato il rapporto tra costi (per lo Stato membro)⁴²³ e benefici⁴²⁴ della sua applicazione nonché la sua duttilità viste le molteplici alternative di applicazione (comprese tra le 14 alternative elaborate in riferimento a metodi di versamento diretto dell'IVA dovuta al fornitore dal cliente)⁴²⁵.

⁴²⁰ Comunicazione del 6 dicembre 2011 (COM (2011) 851) par. 5.3.3.

⁴²¹ Cfr. CENTORE P., *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, pag. 1591. nota n.5.

⁴²² Al il punto 26 dell'Executive Summary fu data una definizione: "*The split payment model is a model in which the purchaser pays the VAT to a blocked VAT bank account which can only be used by the supplier for paying VAT to his suppliers' blocked VAT bank account. The advantage of this model is that, in an early stage of the VAT collection process, the VAT collected is physically transferred to a blocked VAT bank account with the tax authorities' bank. This model allows the tax authorities to monitor and block funds on the VAT bank accounts and prevent taxable persons from disappearing with VAT funds paid to them.*"

⁴²³ Cfr. punto 31 dell'Executive Summary: "*The costs of these kinds of applications will vary from Member State to Member State as the requirements will depend on the maturity of existing technology, the required level of integration with other legacy systems and the level of decentralisation of the tax authority in question.*"

⁴²⁴ Cfr. il punto 28 dell'Executive Summary: "*The benefits of the model are great, as the tax authority can be sure that it will receive all the VAT collected on B2B transactions. This benefit will, however, only be realised to its fullest extent, if the model is made mandatory, the chargeable event is for all supplies always at the time of payment and a large number of B2B transactions are settled using electronic funds transfer (EFT). It is currently unknown how many B2B payments are settled using EFT versus in cash or with credit or debit cards. If additional research shows that a large number of transactions are paid using credit or debit cards, or even cash, the benefits will dwindle and additional evasion could arise by businesses that start using alternative payment channels instead of EFT.*"

⁴²⁵ Cfr. CENTORE P., *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, pag. 1591. nota n.7.

III.1.1. L'autorizzazione del Consiglio europeo.

La mancanza di una misura comunitaria che preveda l'introduzione di una misura speciale di deroga, come la scissione dei pagamenti, porta gli Stati membri a dover richiedere una preventiva autorizzazione⁴²⁶ all'introduzione.

Il Legislatore italiano ha, invece, introdotto il regime in questione senza attendere l'apposita autorizzazione comunitaria⁴²⁷ prevedendo, nel caso in cui non fosse mai giunta, sia il ripristino delle metodologie di applicazione ordinaria dell'IVA sia un modo efficace per far fronte al mancato verificarsi dell'incremento di gettito atteso.

Infatti, in caso di mancato rilascio era stata prevista la messa in atto di una clausola di salvaguardia che avrebbe comportato l'aumento dell'“[...] aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante[...]”.⁴²⁸

L'autorizzazione, invece, è stata concessa dal Consiglio europeo, con la decisione n. 2015/1401/UE del 14 luglio 2015, che ha autorizzato la deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE.

A dire il vero c'è chi aveva pronosticato tale scenario affermando che l'autorizzazione doveva considerarsi necessaria vista l'ampia discrezionalità della Commissione e del Consiglio in materia, anche se a ben vedere lo split payment “[...] non deroga alle norme sostanziali sulla soggettività passiva o sulla responsabilità d'imposta, bensì solo a quella, di carattere strumentale,

⁴²⁶ L'autorizzazione è richiesta ai sensi dell'art. 395 della Direttiva IVA, da parte del Consiglio dell'Unione europea. In merito alla richiesta di autorizzazione vedi anche il paragrafo 2.2 del 2° capitolo del presente elaborato.

⁴²⁷ Il comma 632, dell'art. 1 della legge di Stabilità per il 2015 aveva previsto la previa autorizzazione dell'Unione europea. Successivamente in Senato (A.C. n. 2679-bis-B) il testo del comma citato fu modificato nel seguente modo: “È modificato il comma 632, per svincolare l'efficacia delle disposizioni che hanno introdotto il cd. split payment dall'autorizzazione dell'Unione europea, così prevedendone l'applicazione già dal 1° gennaio 2015.” Vedi anche RICCA F., *Stabilità 2015: operativo lo “split payment”*, in “L'IVA” n. 2 del 2015, pag. 7.

⁴²⁸ L'art. 1, comma 632 della legge di stabilità 2015, prevedeva che gli aumenti si sarebbero verificati con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in modo da determinare maggiori entrate nette non inferiori a €1.726.000,00. Vedi anche CAPOZZI V., op.cit. pag. 5.

*sull'individuazione del soggetto tenuto al versamento, nonché a quella sulla nascita della rivalsa: si tratta di due aspetti non regolati dalla direttiva” (IVA).*⁴²⁹ In primis, all'art.1 della decisione, l'Italia è stata autorizzata a prevedere che *“l’IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni debba essere versata dall'acquirente/destinatario su un apposito conto bancario bloccato dell'amministrazione fiscale.”*; mentre all'art. 2 è stata prevista l'apposizione della specifica annotazione di split payment sulle fatture emesse verso la PA.

Le ragioni che hanno portato l'Organo comunitario a decidere positivamente derivano dalla consapevolezza che una deroga, al meccanismo di applicazione ordinario dell'IVA, deve essere considerata come l'ultimo rimedio ai fenomeni fraudolenti riscontrati in uno Stato e che deve essere limitata e proporzionale al settore oggetto di intervento.⁴³⁰

L'Italia ha, dunque, saputo dimostrare l'esistenza di fenomeni di evasione fiscale nel limitato settore delle forniture di beni e prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni, ottenendo l'autorizzazione, seppur per un periodo limitato (dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2017), e impegnandosi a non chiedere la proroga della misura di deroga.⁴³¹

Inoltre, il Consiglio si è preoccupato di tutelare la posizione dei fornitori che con il sistema dello split payment potrebbero dover sopportare ingenti e strutturali eccedenze di credito IVA, ponendo come condizione per l'Italia di trasmettere, al

⁴²⁹ SALVINI L., op. cit., citazione; Viene anche precisato che *“È ben vero, in proposito, che l'art. 395 direttiva parla di deroghe attinenti alla “riscossione” dell'imposta, ma ciò non dovrebbe far ritenere sic et simpliciter che lo SP, in quanto incide sull'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'IVA, e quindi sulla riscossione, rientri nell'ambito delle deroghe soggette ad autorizzazione. Il termine “riscossione” (procedure for collecting VAT) sembra essere utilizzato nel senso di comprendere qualsiasi modifica all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta che ne consenta la “raccolta”, e non certo (solo) nel senso di riferirsi ai metodi di riscossione in senso stretto.”*.

⁴³⁰ LIBERATORE G., *Novità nel “reverse charge” interno: certezze e dubbi*, in "L'IVA" n. 4 del 2015, pag. 54.

⁴³¹ In base all'art.4 della decisione. Vedi *IVA - Applicazione dello “split payment” nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici* - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, nota 9, in cui si puntualizza che la scelta di non chiedere la proroga della deroga è dovuta anche alle maggiori possibilità di controllo che la fatturazione elettronica consente di realizzare sulle cessioni di beni e servizi nei confronti della PA (a partire dal 31 marzo 2015).

Consiglio stesso, una relazione sulla situazione generale dei rimborsi dell'IVA, specificando anche la durata media della procedura di rimborso.⁴³²

III.2. Il meccanismo dello “split payment”.

III.2.1. Il presupposto soggettivo.

Relativamente all'ambito soggettivo di applicazione della norma, il testo dell'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 reca un'elencazione dei soggetti obbligati a versare l'imposta sostanzialmente analoga a quella riportata nell'art. 6, quinto comma, secondo periodo dello stesso decreto.⁴³³

Tuttavia, nonostante l'analogia dell'ambito soggettivo, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par. 1, ha specificato che le due norme differiscono per la *ratio*.

Infatti, l'art. 6, quinto comma, permettendo a un cedente/prestatore, che intrattiene rapporti commerciali con un'Amministrazione Pubblica, di versare l'IVA in maniera differita rispetto al momento di effettuazione dell'operazione, rappresenta una norma speciale dal carattere agevolativo e dalla natura derogatoria (rispetto ai principi ordinari dell'IVA).⁴³⁴

Al contrario, l'art. 17-ter, essendo una norma che risponde ad esigenze di contrasto all'evasione da riscossione dell'IVA, troverebbe applicazione nei confronti dei soggetti espressamente previsti e sarebbe anche suscettibile di un'interpretazione estensiva.

⁴³² Vedi l'art.3 della decisione n. 2015/1401/UE; la relazione deve essere inviata entro 18 mesi dalla data di entrata in vigore.

⁴³³ Già la Relazione accompagnatoria al D.M. 23 gennaio 2015 aveva chiarito che: “[...] *il regime della scissione dei pagamenti va applicato dalle amministrazioni e dagli enti pubblici già destinatari delle norme in materia di IVA a esigibilità differita di cui all'articolo 6, quinto comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633/1972.*”; inoltre l'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2015, dispone che il regime di esigibilità differita è alternativo allo split payment. SEREGNI C. - LISI P., “*Split payment*”: *gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia*, in “L'IVA” n. 6 del 2015, pag. 16.

⁴³⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015. SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello “split payment”*, in “Corriere Tributario” n. 14 del 2015, pag. 1041, nota n. 1.

Sarebbero, dunque, compresi soggetti come le istituzioni scolastiche per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (detti AFAM)⁴³⁵; le Comunità isolate, montane e le Unioni di Comuni⁴³⁶; le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura.

Con riguardo agli enti pubblici appositamente costituiti, in alcune Regioni, al fine di subentrare “[...] alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell’approvvigionamento di beni e servizi destinati all’attività di questi, svolgendo tale funzione esclusivamente per loro conto[...]”, si è ritenuto applicabile anche in capo ad essi la norma in commento, dacché la loro esclusione avrebbe reso inapplicabile lo split payment al settore in questione.⁴³⁷

Quanto agli enti pubblici di previdenza, invece, l’interpretazione estensiva fa rientrare l’INPS e i Fondi pubblici di previdenza; mentre tra gli enti pubblici di assistenza e beneficenza rientrano anche le Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP).

Successivamente l’Agenzia ha chiarito che lo split payment deve essere applicato dai soggetti pubblici “[...] che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti”.⁴³⁸

⁴³⁵ Vedi Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par. 1, secondo cui “*Tali soggetti, infatti, ancorché dotati di personalità giuridica, devono considerarsi a tutti gli effetti amministrazioni statali, in quanto del tutto compenetrati nella organizzazione dello Stato in ragione di specifici elementi distintivi*”.

⁴³⁶ Sempre la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par. 1 precisa che essi sono “[...] enti pubblici costituiti per l’esercizio associato di una pluralità di funzioni o di servizi comunali in un determinato territorio, i quali, pertanto, in relazione ad essi, si sostituiscono agli stessi Comuni associati. Una esclusione di tali enti dall’applicazione del meccanismo della scissione contabile non permetterebbe di raggiungere pienamente l’obiettivo del legislatore, limitando, di fatto, l’attuazione della finalità antievasione della norma in commento;”

⁴³⁷ Sempre la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par.1.

⁴³⁸ Cit. Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015; andrebbero compresi anche i “*Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi che gestiscono fondi di apposite contabilità speciali, qualificabili come organi dello Stato, nonché i Consorzi di Bacino imbrifero montani, in conformità all’art. 31 , comma 7, del decreto legislativo n. 267 del 2000, in quanto consorzi tra enti locali obbligatori ai sensi della legge 27 dicembre 1953, n. 959, ed i consorzi interuniversitari costituiti, ai sensi dell’art. 91 del DPR n. 382 del 1980, per il perseguimento di finalità istituzionali comuni alle università consorziate*”. GIULIANI G. - SPERA M., *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in “il fisco” n. 22 del 2015, pag. 1-2151.

In merito all'ampliamento in via interpretativa dell'ambito soggettivo dell'art. 17-ter, c'è chi⁴³⁹ ne ha fatto notare la non condivisibilità, dal momento che lo split payment, essendo un regime derogatorio, è di stretta interpretazione e prevede a carico dei soggetti pubblici nuovi adempimenti (e sanzioni in caso di inadempimento).

Inoltre, questi profili essendo coperti da riserva di legge, devono (o meglio dovrebbero) essere sottratti all'interpretazione estensiva.

Con riferimento agli enti esclusi l'Agenzia ha individuato degli enti che, non avendo una natura pubblica, non devono applicare la scissione dei pagamenti.

In particolar modo sono state escluse: le aziende speciali⁴⁴⁰ e la generalità degli enti pubblici economici, in quanto aventi un'organizzazione di tipo privatistico; gli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera⁴⁴¹, poiché operano in regime di diritto privato, e gli enti previdenziali privati o privatizzati.

Inoltre, dal momento che sono enti pubblici non economici dotati di autonomia rispetto all'Amministrazione statale e che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, sono esclusi dall'applicazione: gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali⁴⁴², le Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM), le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), l'Agenzia per L'Italia Digitale (AgID), l'Istituto

⁴³⁹ SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015, pag. 1041, nota n. 1. In maniera simile ma non esaustiva, CAPOZZI V., *IVA: lo split payment*, circolare del 31 marzo 2015, Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

⁴⁴⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par. 1.2, precisa che essi sono anche le Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura.

⁴⁴¹ Va precisato che tali soggetti erano già stati esclusi dall'art. 6, quinto comma, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972 " [...] in quanto tali enti operano in regime di diritto privato ed in quanto essi non sono riconducibili alla nozione di "enti ospedalieri" contenuta nell'art. 2 della legge n. 132/68." (vedi risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 maggio 2002, n. 159/E). *IVA - Applicazione dello "split payment" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici* - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

⁴⁴² *IVA - Applicazione dello "split payment" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici* - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, nota 59, riporta che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la nota n. 17619 dell'11 febbraio 2015, ha confermato la non applicabilità del sistema dello split payment nei suoi confronti.

nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO).⁴⁴³

Con un successivo chiarimento⁴⁴⁴, sono stati esclusi anche: il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI) e la Banca d'Italia⁴⁴⁵.

Dall'accurata elencazione compiuta dall'Agenzia si nota che l'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione è un problema interpretativo di non poco conto.

Infatti, l'interpretazione dell'ambito soggettivo, essendo limitatamente sorretta dal tenore letterale dell'art. 17-ter, crea incertezze laddove si consideri l'orientamento della giurisprudenza che qualifica come "organismo pubblico" anche soggetti formalmente privati ma a partecipazione interamente pubblica, ad esempio le società in house.⁴⁴⁶

Le stesse esclusioni soggettive sembrano essere foriere di incomprensioni, dal momento che tra i soggetti che non dovrebbero essere interessati allo split payment c'è chi ha ricevuto fatture con IVA ad esigibilità differita, senza contestarne la legittimità.⁴⁴⁷

Al fine di semplificare l'individuazione dei soggetti pubblici destinatari della scissione dei pagamenti, semplificazione vantaggiosa anche per i cedenti/

⁴⁴³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, par. 1.2

⁴⁴⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015 par. 1.1

⁴⁴⁵ IVA - Applicazione dello "split payment" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, note 61 e 62; anch'essi erano già stati esclusi dall'art. 6, quinto comma, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972, rispettivamente con risoluzione ministeriale 31 maggio 1982 n. 350678 e risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30 luglio 2004, n. 99/E.

⁴⁴⁶ PORTALE R., *IVA ed enti pubblici*, Giuffrè Editore, 2015, pag. 82. In merito alla qualificazione delle società in house vedi BARTOLINI A., *La società in house perde il corporate veil: un ritorno all'organo-impresa*, in "Giurisprudenza Italiana" n. 8-9 del 2014, pag. 1995, che spiega: "La società in house, perdendo il velo della personalità, viene dunque a configurarsi come un organo della pubblica amministrazione, retta per la sua organizzazione dalle regole di diritto societario."

⁴⁴⁷ GIULIANI G. - SPERA M., *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151, si fa riferimento, nella nota n. 9, alle: "[...] Agenzie fiscali e previdenziali, le autorità amministrative indipendenti (quale per esempio l'AGCOM), le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente, la banca d'Italia e il Comitato Olimpico Nazionale Italiano CONI."

prestatori, sarebbe stato preferibile far coincidere l'ambito soggettivo di applicazione a quello della fatturazione elettronica nei rapporti con la PA.⁴⁴⁸

L'Agenzia delle Entrate ha, invece, messo a disposizione degli operatori e degli enti pubblici acquirenti due strumenti utili ai fini della individuazione soggettiva: un Indice delle Pubbliche Amministrazioni⁴⁴⁹ e la presentazione di istanza di interpello.

Con il primo dei due il fornitore può verificare direttamente, nell'anagrafica, la categoria di appartenenza e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente, pur se non sempre l'ente pubblico è destinatario dello split payment nonostante l'inserimento nell'IPA.

Con il secondo si permette alla PA, qualora vi fossero ancora dubbi sull'applicabilità o meno dello split payment, di presentare un'istanza di interpello⁴⁵⁰ all'Agenzia delle Entrate, al fine di ottenere dei chiarimenti sulla natura pubblica dell'ente.

Ad ogni modo l'indicazione più utile, sia per evitare incertezze sia per evitare ritardi o addirittura blocchi della fatturazione, è giunta dall'Agenzia, con la circolare n. 15/E/2015 par. 1.2 ⁴⁵¹, che ha riconosciuto al fornitore la possibilità di confrontarsi preventivamente con la PA ed ottenere una dichiarazione, in forma scritta, attestante l'applicabilità o meno dello split payment.⁴⁵²

⁴⁴⁸ E' di tale avviso PORTALE R., op. cit. pag. 82.

⁴⁴⁹ L'IPA è un archivio ufficiale degli Enti pubblici e dei Gestori di pubblici servizi, realizzato e gestito dall'Agenzia per l'Italia digitale e contenente le informazioni dettagliate sugli Enti, sulle strutture organizzative, sulle competenze dei singoli uffici e sui servizi offerti (definizione tratta dal sito <http://www.indicepa.gov.it> alla voce "Cos'è"). SCOPACASA F., *La (non facile) ricerca dei destinatari pubblici delle fatture elettroniche*, in "Corriere Tributario" n. 15 del 2015, pag. 1161, precisa che alla data del 16 febbraio 2015 erano censiti nell'Indice della Pubblica Amministrazione circa 40 mila uffici destinatari di fattura elettronica, che come vedremo successivamente è la metodologia di fatturazione a cui il fornitore della PA deve conformarsi.

⁴⁵⁰ Ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le "disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente". Vedi Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015 par. 1.2.

⁴⁵¹ La circolare spiega: *"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."*

⁴⁵² PORTALE R., op.cit.. IVA - Applicazione dello "split payment" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

Di conseguenza al fornitore, che tramite un'ideale documentazione probatoria sia in grado di dimostrare la sua diligenza e buona fede, non saranno applicabili le sanzioni amministrative per errata applicazione dello split payment.⁴⁵³

Prima di analizzare il presupposto oggettivo della norma, va ricordato che l'art. 1, comma 632, della legge di Stabilità per il 2015 ha previsto l'applicazione dello split payment a partire dal 1° gennaio 2015⁴⁵⁴, rendendolo efficace, per esigenze di gettito, nonostante la mancanza di autorizzazione del Consiglio UE all'adozione della misura di deroga in essa contenuta.

Il comma su citato, facendo riferimento all'esigibilità dell'imposta e non al momento dell'effettuazione dell'operazione, aveva posto il dubbio se anche per le operazioni anteriori al 1° gennaio 2015, la cui exigibilità si fosse manifestata successivamente per via dell'esigibilità differita (art. 6, quinto comma, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972.), si sarebbe potuto applicare lo split payment.

Qualora si fosse accordata soluzione positiva al quesito posto si sarebbero sviluppati notevoli difficoltà nella gestione contabile delle fatture emesse nel 2014, perciò il D.M. del 23 gennaio 2015, all'art. 9, ha precisato che la disposizione si applica alle operazioni per le quali la fattura è stata emessa dal 1° gennaio 2015.⁴⁵⁵

III.2.2. Il presupposto oggettivo.

Il relazione al presupposto oggettivo dell'art. 17-ter, abbiamo anticipato che viene prevista l'applicazione della scissione dei pagamenti per le operazioni imponibili ad IVA effettuate nei confronti degli enti pubblici.

⁴⁵³ GIULIANI G. - SPERA M., *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015, pag. 1-2151.

⁴⁵⁴ Il comma così dispone: *"Le disposizioni di cui al comma 629, lettera b), nelle more del rilascio, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, della misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, trovano comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015."*

⁴⁵⁵ IVA - Applicazione dello "split payment" nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

Lo split payment consiste, quindi, 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 esaminati, di versare il tributo all'Erario.

Esso è un metodo di riscossione dell'IVA che si applica: a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette ad IVA (di cui agli articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972), che siano effettuate nel territorio dello Stato (compresi gli appalti di lavori, in quanto prestazioni di servizi); alle forniture di beni e prestazioni di servizi rese a enti pubblici da parte di altri enti pubblici, ma nell'esercizio di un'attività commerciale che rientra nell'ambito applicativo dell'IVA; alle operazioni suscettibili di speciali modalità di registrazione e fatturazione⁴⁵⁶ nelle quali vige l'obbligo di emissione della fattura nonostante le semplificazioni contabili-amministrative; agli acquisti della PA effettuati nell'esercizio di un'attività d'impresa o in ambito non commerciale in veste istituzionale (in tali casi saranno diverse le modalità di versamento dell'imposta).⁴⁵⁷

Condizione essenziale per l'applicazione dello split payment, come già affermato dall'Agenzia⁴⁵⁸, è la documentazione delle operazioni mediante fattura che indichi anche l'imposta addebitata all'ente pubblico.⁴⁵⁹

Restano escluse dallo split payment una serie di operazioni per motivazioni di volta in volta differenti.

⁴⁵⁶ Tali sono le operazioni previste dall'art. 73 del D.P.R. 633/1972

⁴⁵⁷ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. pag. 11. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015 par. 2. PORTALE R., op.cit..

⁴⁵⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015, premessa.

⁴⁵⁹ SEREGNI C. - LISI P., op.cit.

In primis sono escluse le operazioni assoggettate, ai fini IVA, ai c.d. regimi speciali “[...] che non prevedono l’evidenza dell’imposta in fattura e che ne dispongono l’assolvimento secondo regole proprie.” ⁴⁶⁰

Stessa esclusione, vale per le operazioni effettuate da fornitori che applicano regimi speciali caratterizzati “[...] da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante[...]

” nonostante prevedano l’addebito dell’imposta in fattura.⁴⁶¹

Categoria di operazioni escluse, espressamente indicata dal comma 2 dell’art. 17-ter, fa riferimento alle prestazioni di servizi i cui compensi siano assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito (ovvero, come vedremo, a ritenuta a titolo di acconto di cui all’art. 25 del DPR n. 600 del 1973).

Nonostante il comma 2 non citi anche i compensi assoggettati a ritenuta a titolo di acconto essi sono stati compresi grazie ai successivi chiarimenti dell’Agenzia, dacché si ritiene che la *ratio* sottesa all’espressione “a titolo di imposta sul reddito” sia quella di escludere anche i compensi pagati a soggetti che rendono

⁴⁶⁰ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 6/E/2015, par. 8.5 cit. Inoltre la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 punto 3, elenca, in via esemplificativa, alcune operazioni escluse: i c.d. regimi monofase disciplinati dall’art. 74 del DPR n. 633 del 1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, Case d’asta); il regime del margine di cui all’art. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 4; regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all’art. 74-ter del DPR n. 633 del 1972. La Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. nota n. 30, in merito alle cessioni di giornali, quotidiani e periodici per i quali si applica un regime monofase, precisa che “[...] l’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 23 del 24 luglio 2014, per la commercializzazione dei prodotti editoriali elettronici - come, ad esempio, gli abbonamenti a giornali e riviste on line - l’IVA è dovuta con le modalità ordinarie e con l’aliquota ordinaria; ne deriva che gli acquisti di tali prodotti da parte degli enti pubblici in questione sono soggetti al sistema dello “split payment””. Altra precisazione (nota n.28), da parte della stessa, viene fatta per le agenzie di viaggi e turismo che qualora optino, “[...] ai sensi del comma 8-bis dell’art. 74-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, per l’applicazione dell’IVA con il regime ordinario alle prestazioni di organizzazione di convegni, congressi e simili, nel caso di acquisto di tali prestazioni da parte degli enti pubblici in parola si renderà applicabile il sistema dello “split payment””.

⁴⁶¹ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 punto 3 elenca: i regimi speciali previsti per i produttori agricoli e per le attività connesse (di cui agli articoli 34 e 34-bis del d.p.r. n. 633 del 1972); il regime agevolato riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche e il regime agevolato riservato alle associazioni senza scopo di lucro e ad altre associazioni ad esse assimilate (di cui alla legge 1991, n. 398); le attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, cui si applicano, agli effetti dell’IVA, le disposizioni dell’articolo 74, sesto comma, del d.p.r. n. 633 del 1972; il regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività (di cui alla tabella C allegata al d.p.r. n. 633 del 1972);

alla PA delle prestazioni di lavoro autonomo (i cui compensi sono assoggettati a ritenute a titolo di acconto).⁴⁶²

La ragione che ha portato ad escludere le prestazioni di lavoro autonomo va ricercata nell'intento di non gravare la, già non florida, situazione economico-finanziaria dei soggetti che effettuano prestazioni di servizi agli enti pubblici, considerando il notevole ritardo con cui quest'ultimi provvedono al pagamento.⁴⁶³ Sempre in merito a tali prestazioni, l'Agenzia ha anche precisato⁴⁶⁴ che l'esclusione prevista in tali fattispecie si applica solamente nelle ipotesi in cui la PA che effettua la ritenuta è la stessa che corrisponde il compenso, escludendo le ipotesi in cui la ritenuta è applicata da un soggetto terzo.

Quando i professionisti prestano servizi alla PA, per il tramite di una società tra professionisti (STP), il quesito da porsi è: tali società sono assoggettate o escluse dall'applicazione dello split payment?

La problematica posta è legittima ed è risolvibile alla luce dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate che ha stabilito⁴⁶⁵ che le STP producono reddito d'impresa, sicché i ricavi conseguiti non sono soggetti alla ritenuta suddetta ma allo split payment.

Escluse sono anche: le operazioni, per lo più piccole spese, documentate da scontrino fiscale o ricevuta fiscale⁴⁶⁶; le operazioni certificate mediante fattura

⁴⁶² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 punto 1. PORTALE R., op.cit., pag. 83. FORTE N., *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016, cit. pag. 812 *"In buona sostanza le parole "imposta sul reddito", vogliono significare qualsiasi ritenuta la cui finalità sia quella di assoggettare a tassazione il reddito prodotto. E' dunque indifferente, affinché operi l'esclusione, la tipologia di ritenuta operata a condizione che il prelievo sia finalizzato la tassazione del reddito."* Similmente vedi anche DEZZANI F., *Split payment: scritture contabili del "fornitore" di beni e servizi alla Pubblica amministrazione*, in "il fisco" n. 36 del 2015, pag. 1-3451.

⁴⁶³ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit., nota n.38.

⁴⁶⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 punto 1.

⁴⁶⁵ Nella consulenza giuridica n. 954-55/2014 del 16 ottobre 2014. Vedi FORTE N., *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016, pag. 812. *Split payment - scissione dei pagamenti*, circolare n.5/2015 dell'Ordine degli Ingegneri della Provincia di Latina, www.ordineingegnerilatina.it, precisa che le società in questione devono essere diverse da quelle semplici.

⁴⁶⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 punto 2 precisa: *"[...]di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale, di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni, [...] ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 1, commi 429 e seguenti della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste."*

semplificata (di cui all'art. 21-bis del D.P.R. n.633/1972); i casi in cui la fattura sia emessa per la sola documentazione del costo e dell'IVA assolta dal cliente.⁴⁶⁷

Va precisato che, in relazione alle operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emettere fattura (di cui all'art. 22 del D.P.R. n.633/1972), l'IVA sarà assolta con l'applicazione dello split payment qualora venga emessa la fattura su richiesta dell'ente pubblico.

Singolare fattispecie di esclusione si verifica quando il fornitore ha già nella propria disponibilità sia l'ammontare del corrispettivo sia l'IVA dovuta dall'ente e conseguentemente non è eseguito il pagamento del corrispettivo da parte della PA. Tale situazione, sempre che avvenga “[...] in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria[...]”⁴⁶⁸, comporta che il fornitore potrà riversare all'ente le somme che possiede al netto del corrispettivo che gli spetta, ad esempio nel caso dei servizi di riscossione delle entrate e altri proventi.⁴⁶⁹

III.2.3. Il “reverse charge” e lo “split payment”.

Ultimo momento di esclusione è indicato espressamente dall'art. 17-ter, questa volta al comma 1, e riguarda il caso di acquisti di beni e servizi per i quali gli enti pubblici sono debitori dell'imposta in base alle norme che disciplinano il reverse charge⁴⁷⁰.

⁴⁶⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2

⁴⁶⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2 cit.

⁴⁶⁹ SEREGNI C. - LISI P., op.cit.

⁴⁷⁰ L'art. 17-ter dispone che l'imposta è versata dai soggetti indicati (già esaminati precedentemente) quando sono effettuate, nei loro confronti, cessioni di beni e prestazioni di servizi “[...] per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto [...]”. In merito a ciò, SALVINI L., op. cit., alla nota n. 12, precisa che la norma va interpretata nel senso che lo split payment non si applica per le operazioni soggette al reverse charge, per le quali l'ente pubblico è debitore d'imposta, e non nel senso che “[...] non si applica nei casi in cui l'acquisto sia effettuato da un soggetto pubblico in veste di soggetto passivo IVA.”

Infatti può accadere che l'ente pubblico effettui, nell'esercizio d'impresa, degli acquisti di beni e servizi soggetti all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

E', altresì, molto probabile che tali acquisti siano inerenti, da un lato, alla sfera commerciale, dall'altro, alla sfera istituzionale dell'ente, ragion per cui i primi saranno interessati dal reverse charge mentre i secondi dallo split payment.⁴⁷¹

Nello specifico si tratta di acquisti, soggetti al meccanismo del reverse charge sia "interno" che "esterno"⁴⁷², quali: acquisti di servizi indicati dall'art. 17, sesto comma, lett. a), a-bis) e a-ter), D.P.R. n. 633/1972 (servizi di pulizia di edifici, di demolizione di installazione di impianti, i servizi resi da subappaltatori nel settore edile, ecc.); acquisti di rottami e scarti effettuati nell'esercizio d'impresa (art. 74, comma 7, D.P.R. n. 633/1972); acquisti di beni da soggetti comunitari che superino la soglia annua di 10.000 euro (per i quali, pur non svolgendo attività commerciale, gli enti devono acquisire un numero di partita IVA, registrare le fatture ricevute con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, registrare le fatture a norma dell'art. 47, comma 3, D.L n. 331 del 1993 e poi versare l'imposta con la procedura di cui all'art. 49 dello stesso decreto); acquisti di beni e servizi da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (art. 17, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972);⁴⁷³

Nonostante non possa applicarsi lo split payment negli acquisti elencati, poiché il reverse charge è alternativo allo split payment, una difficoltà applicativa è stata posta con riguardo alla situazione in cui un ente pubblico acquisti tali beni o

⁴⁷¹ SEREGNI C. - LISI P., op.cit.

⁴⁷² Per una più approfondita analisi delle due tipologie vedi il capitolo n.2 del presente elaborato.

⁴⁷³ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2.

servizi, per i quali si applicherebbe l'inversione contabile, ma destini una quota di essi alla sfera commerciale e altra parte alla sfera istituzionale.⁴⁷⁴

L'Agenzia aveva chiarito che, nel caso di acquisti di servizi c.d. promiscui, si doveva procedere ad individuare, secondo criteri oggettivi, “[...]la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui si applica il meccanismo del reverse charge e quella relativa ai servizi soggetti all'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinarie.”⁴⁷⁵

Il problema, di tale intervento chiarificatore, consisteva nell'addossare ai fornitori l'onere di distinguere, tramite criteri oggettivi⁴⁷⁶, le due diverse parti di corrispettivi.

Per tale ragione, successivamente, l'Agenzia semplificò la procedura riconoscendo che è la PA, quale miglior detentore dell'informazione, a dover comunicare al fornitore la quota parte da destinare alla sfera commerciale, tornando applicabile, per esclusione, lo split payment alla quota non destinata a tale sfera.⁴⁷⁷

Resta fermo, però, che costituisce un problema la modalità con cui determinare le quote, ragion per cui l'Amministrazione finanziaria ha stabilito che per determinare la quota commerciale possa essere adottato il meccanismo del c.d.

⁴⁷⁴ Sulla questione la Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. riporta un esempio pratico: “*si pensi al caso dell'acquisto da parte di un Comune di un servizio di pulizia di un edificio comunale in parte utilizzato per lo svolgimento di un'attività commerciale (ad esempio, l'esercizio di una farmacia) – e, quindi, per tale parte del servizio, soggetto ad IVA con il sistema del “reverse charge” – ed in parte per lo svolgimento dell'attività istituzionale del Comune – in relazione alla quale l'IVA sarà applicata con il sistema dello “split payment” –.*” Similmente SEREGNI C. - LISI P., op.cit.

⁴⁷⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E/2015, par. 8 cit.

⁴⁷⁶ Alcuni criteri sono stati identificati dalla circolare Ministeriale n. 328/E del 24 dicembre 1997. FORTE N., *I rapporti tra “reverse charge” e “split payment”*, in “Corriere Tributario” n. 19 del 2015, pag. 1474, precisa che utilizzare “criteri oggettivi e coerenti” significa che non sono ammissibili imputazioni basate su criteri forfetari, qualora i beni e servizi siano parcellizzabili. Nell'op. cit. di SEREGNI C. - LISI P., precisando che non è facile individuare i criteri oggettivi specialmente prima che una data attività sia posta in essere, si riporta un caso esemplificativo. Supponendo che su un fabbricato strumentale il cedente abbia optato per l'imponibilità (ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter D.P.R. n. 633/1972) con conseguente applicazione del reverse charge, come si dovrà procedere in tal caso? Fatturare interamente l'importo in reverse charge oppure fatturare una quota con lo split payment? Emerge da ciò che non è sempre “[...] facile ed immediato - a volte anche impossibile - identificare secondo criteri oggettivi la quota di acquisto relativa alla sfera commerciale e quella inerente alla sfera istituzionale.”

⁴⁷⁷ SEREGNI C. - LISI P., op.cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 2.

pro-rata, effettuando “[...] il rapporto tra il volume d'affari relativo all'attività commerciale ed il volume d'affari complessivo[...].”⁴⁷⁸

Dunque, il rapporto tra il reverse charge e lo split payment è riassumibile nel senso che quest'ultimo “[...] non deve essere applicato ogni volta che l'operazione posta in essere è assoggettata all'inversione contabile, cioè ad una diversa modalità di assolvimento dell'imposta rispetto ai criteri ordinari.”⁴⁷⁹

Inoltre pur avendo degli effetti simili tra di loro, poiché in entrambi i sistemi l'imposta è versata dal cessionario/committente, sono differenti in quanto, nello split payment il soggetto passivo del tributo rimane il fornitore dal momento che il cessionario/committente è obbligato solamente a versare il tributo.

III.2.4. Gli adempimenti dei fornitori.

Riguardo alle modalità con cui viene effettuata la scissione dei pagamenti, abbiamo affermato precedentemente che l'ente pubblico versa l'IVA alla tesoreria dello Stato e paga il corrispettivo al fornitore.

Questo risultato viene raggiunto annotando sulla fattura emessa dal fornitore, secondo quanto previsto dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, la dicitura “scissione dei pagamenti”⁴⁸⁰ e indicando sia l'imponibile che l'imposta, ma non anche il totale dei due elementi.

L'acquirente pubblico è, quindi, tenuto ad effettuare solamente il versamento dell'imposta in luogo del fornitore, che rimane onerato dall'assolvimento degli obblighi previsti in relazione al contenuto e alla registrazione delle fatture, dacché non perde la qualifica di debitore d'imposta.

⁴⁷⁸ FORTE N., op.cit. citazione.

⁴⁷⁹ FORTE N., op.cit. citazione.

⁴⁸⁰ In base all'art. 2, comma 1 del D.M. 23 gennaio 2015.

Va precisato che l'obbligo del versamento sussiste anche quando l'ente pubblico non agisce come soggetto passivo d'imposta⁴⁸¹ e che secondo autorevole dottrina lo split payment rappresenta un *quid minoris*⁴⁸² rispetto al reverse charge.

Il relazione all'indicazione "scissione dei pagamenti", che deve essere annotata sulla fattura diretta all'ente pubblico, è stato precisato che, nel caso in cui essa manchi, verrà applicata una sanzione amministrativa da euro 1.032 ad euro 7.746.⁴⁸³

Quanto, invece, all'obbligo di registrazione, i fornitori devono annotare le fatture emesse nell'apposito registro, di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 (ovvero di cui all'art. 24, stesso D.P.R., nel caso dell'annotazione nel registro dei corrispettivi).⁴⁸⁴

Ad ogni modo l'imposta indicata non deve essere computata nella liquidazione periodica, mensile o trimestrale, perciò i fornitori dovranno annotare la fattura in maniera separata⁴⁸⁵ in un'apposita colonna del registro o utilizzando appositi codici nel registro di cui all'art. 23.⁴⁸⁶

⁴⁸¹ SALVINI L., op. cit., precisa che esso deve "[...] effettuare il versamento se non acquista in veste di soggetto passivo IVA, ed a computare l'IVA in SP nella propria liquidazione dell'imposta (al posto del fornitore) nel caso opposto."

⁴⁸² Lo definisce in tal guisa SALVINI L., op. cit., precisando tra l'altro che la conferma di quanto affermato risiede nel regime sanzionatorio del soggetto pubblico. Infatti, egli risponde solo dell'omesso o ritardato versamento dell'IVA con una sanzione amministrativa pari al 30 per cento e non ha alcuna responsabilità per le violazioni in materia di documentazione delle operazioni (previste invece nel reverse charge).

⁴⁸³ Tale sanzione è prevista dall'art. 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471. Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. pag. 27; è stato rilevato che: la sanzione appare forse eccessivamente onerosa dal momento che la violazione non configura un'evasione dal tributo; l'eccessiva onerosità si porrebbe in contrasto con il principio di proporzionalità delle sanzioni affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea (cause C-272/13 del 17 luglio 2014; C-95/07 e C-96/07 dell'8 maggio 2008; C-262/99 del 12 luglio 2001.)

⁴⁸⁴ GIULIANI G. - SPERA M., op. cit. SEREGNI C. - LISI P., op.cit.

⁴⁸⁵ GIULIANI G. - SPERA M., op. cit. L'importanza di annotare in modo distinto la fattura emessa è dovuta al fatto che l'ammontare dell'imposta assoggettata allo split payment costituisce il limite massimo di credito IVA a cui è riconosciuto il rimborso in via prioritaria (ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2015), sicché "[...] la priorità nell'esecuzione è garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva graduatoria (trimestrali o annuali), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto ai rimborsi non prioritari." (cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 11).

⁴⁸⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 3. Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. pag. 28.

A decorrere dal 31 marzo 2015⁴⁸⁷ i fornitori della PA sono tenuti ad emettere la fattura in formato elettronico⁴⁸⁸, perciò devono essere inviate tramite apposito sistema informatico (Sistema di Interscambio)⁴⁸⁹ e conservate, da fornitori ed enti pubblici, con procedure informatiche di c.d. conservazione sostitutiva⁴⁹⁰.

A differenza della trasmissione delle fatture cartacee, quelle elettroniche transitano prima attraverso il Sistema di Interscambio (SdI) che a sua volta le invia agli enti pubblici destinatari.

Il vantaggio di tale sistema va ravvisato nel controllo dei *file* effettuato dall'Agenzia delle Entrate che, in qualità di gestore dell'SdI⁴⁹¹, ottiene dati utili a contrastare l'evasione fiscale e a monitorare la spesa pubblica.

Inoltre, al fine di assicurare *“l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura”*⁴⁹², si è

⁴⁸⁷ SEREGNI C. - LISI P., op.cit. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 3, precisa che l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti dei Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti Nazionali di Previdenza è divenuto efficace dal 6 giugno 2014 mentre per tutti gli altri enti pubblici nazionali, diversi da questi ultimi, e per le Amministrazioni locali esso è divenuto efficace dal 31 marzo 2015.

⁴⁸⁸ MASTROMATTEO A. - SANTACROCE B., *Obbligo di FatturaPA: comunicazioni e iniziative di AgID e delle Pubbliche amministrazioni*, in "il fisco" n. 11 del 2015, pag. 1-1049, *“La FatturaPA è un documento informatico in formato xml - eXtensible Markup Language, sottoscritto con firma elettronica qualificata o digitale. A differenza quindi della fattura elettronica nei rapporti B2B, per la cui emissione si possono utilizzare anche sistemi di controllo di gestione, la trasmissione EDI ovvero analoghe modalità tecniche, l'unica FatturaPA validamente emessa e trasmessa verso le Pubbliche amministrazioni è quella che rispetta il tracciato xml individuato e che viene sottoscritta con firma elettronica qualificata o digitale dall'emittente ovvero di un terzo delegato.”*

⁴⁸⁹ Esso è stato istituito con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 7 marzo 2008, vedi il sito www.fatturapa.gov.it, voce “Cos'è il Sistema di Interscambio”. CAPOZZI V., *IVA: lo split payment*, circolare del 31 marzo 2015, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, precisa che esso è stato aggiornato il software usato per la trasmissione delle fatture, dall'Agenzia delle Entrate che lo gestisce, per renderlo compatibile alle operazioni con dicitura “scissione dei pagamenti”. E' stata, quindi, aggiunto un valore nuovo (il carattere “S”) tra quelli ammissibili per il campo di “Esigibilità IVA”, contenuto nel blocco informativo di “Dati Riepilogo” della fattura.

⁴⁹⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 3. Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. nota n. 89; attualmente (a seguito del decreto ministeriale 17 giugno 2014) il processo di conservazione delle fatture elettroniche deve essere completato entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'esercizio a cui le fatture si riferiscono.

⁴⁹¹ MASTROMATTEO A. - SANTACROCE B., *Obbligo di FatturaPA: comunicazioni e iniziative di AgID e delle Pubbliche amministrazioni*, in "il fisco" n. 11 del 2015, pag. 1-1049. E' anche precisato che la gestione è affidata all'Agenzia delle Entrate per il tramite della Sogei S.p.A.

⁴⁹² SCOPACASA F., *La (non facile) ricerca dei destinatari pubblici delle fatture elettroniche*, in "Corriere Tributario" n. 15 del 2015, pag. 1161, cit., fa riferimento all'art. 233 della direttiva 2006/112/CE.

imposta l'osservanza delle regole tecniche e dell'uso della firma digitale stabilite dal Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD).⁴⁹³

Con riguardo agli enti pubblici obbligati ad applicare lo split payment, e quindi a ricevere la fattura in formato elettronico, bisogna precisare che essi sono solo una parte degli enti che, in base alla Finanziaria per il 2008, devono ugualmente ricevere le fatture in detto formato.

Si tratterebbe, infatti, di circa 20 mila soggetti indicati nel Conto Economico Consolidato della PA, un documento che annualmente viene redatto dall'ISTAT e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale.⁴⁹⁴

III.2.5. Gli adempimenti degli Enti pubblici.

Il momento in cui l'imposta diviene esigibile in capo ai detti enti pubblici è stato stabilito, dal D.M. 23 gennaio 2015 derogando parzialmente ai principi ordinari⁴⁹⁵, nel momento del pagamento dei corrispettivi.⁴⁹⁶

Per esigenze di semplificazione degli adempimenti contabili degli enti, è stata prevista la possibilità di optare per l'anticipo dell'esigibilità dell'IVA al momento della ricezione delle fatture, momento che può essere provato anche dal rilascio della ricevuta di consegna da parte del SdI.⁴⁹⁷

⁴⁹³ SCOPACASA F., op.cit. Confermando l'importanza che viene riconosciuta, in ambito europeo, alla fatturazione elettronica, ricorda che l'art. 237 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che: *"entro il 31 dicembre 2016 la Commissione, sulla base di uno studio economico indipendente, presenta al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione di valutazione generale dell'impatto delle norme di fatturazione applicabili dal 1° gennaio 2013 e segnatamente della misura in cui esse hanno effettivamente comportato una riduzione degli oneri amministrativi per le imprese, corredata se del caso di una proposta appropriata intesa a modificare le pertinenti norme"*.

⁴⁹⁴ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit., pag 24.

⁴⁹⁵ L'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che il momento di effettuazione delle operazioni è individuato nella consegna o spedizione dei beni (per la cessione di beni mobili) e nel pagamento del corrispettivo (per le prestazioni di servizi).

⁴⁹⁶ SEREGNI C. - LISI P., op.cit..Vedi l'art. 3, comma 1 del D.M. 23 gennaio 2015.

⁴⁹⁷ La circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014 del Dipartimento delle Finanze e del Dipartimento della funzione pubblica ha confermato che *"[...] il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna, è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente. Tale ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della pubblica amministrazione committente"*. SEREGNI C. - LISI P., op.cit.. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 4.

Allo stesso tempo, non è più reso applicabile, quando viene applicato lo split payment, l'istituto dell'esigibilità differita, che, come abbiamo accennato precedentemente, è finalizzato ad evitare che i fornitori debbano anticipare il versamento dell'IVA relativa ad operazioni che vengono pagate dagli enti con notevole ritardo.⁴⁹⁸

Nel momento in cui un ente riceve la fattura emessa dal fornitore sorgono dei doveri a suo carico, che si differenziano a seconda che i beni e le prestazioni siano stati acquistati nell'esercizio della sua attività istituzionale ovvero commerciale.

Nel primo caso l'art. 4, comma 1 e 2, del D.M. del 23 gennaio 2015 lascia agli enti pubblici la possibilità di scegliere la tempistica con cui ottemperare all'obbligo di versamento, nonostante si sia precisato il divieto, dell'Amministrazione interessata, di operare compensazioni orizzontali con i crediti d'imposta vantati.⁴⁹⁹

Infatti, il versamento può essere effettuato entro il giorno 16 di ciascun mese: con un versamento cumulativo dell'IVA dovuta, prendendo in considerazione tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente; con distinto versamento del tributo in ciascun giorno del mese per tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in quel giorno; con distinto versamento in ciascun giorno del mese ma in relazione a ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile in quel dato giorno.⁵⁰⁰

Quanto al profilo operativo, il comma 1 dell'art. 4 del decreto citato ha chiarito le modalità di versamento che verrà effettuato tramite modello "F24 Enti pubblici" se l'ente è titolare di conti presso la Banca d'Italia.⁵⁰¹

⁴⁹⁸ L'art. 3, comma 3 del D.M. 23 gennaio 2015 dispone che *"Per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi disciplinate dal medesimo articolo non è applicabile la disposizione di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto n. 633 del 1972."* Vedi Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 4.

⁴⁹⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 6.

⁵⁰⁰ SEREGNI C. - LISI P., op.cit.. GIULIANI G. - SPERA M., op. cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 6. GIGLIOTTI A., *I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, 2015, Wolters kluwer, pag. 9.

⁵⁰¹ CAPOZZI V., op.cit. par. 5.2, precisa che l'Agenzia delle Entrate ha istituito l'apposito codice tributo "620E" denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. – Scissione dei pagamenti – art. 17-ter del DPR n. 633/1972"; Vedi risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015. SEREGNI C. - LISI P., op.cit..

Verrà effettuato un versamento unificato (ex art. 17 D.lgs n. 241 del 1997)⁵⁰² qualora l'ente sia stato autorizzato a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate ovvero presso Poste Italiane.

Nei casi diversi dagli ultimi due citati, il versamento verrà effettuato direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione al capo 8, capitolo 1203, art. 12 del bilancio dello Stato.⁵⁰³

Nel caso, invece, in cui gli enti pubblici agiscano nell'esercizio di un'attività commerciale devono: annotare le fatture ricevute nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972 ovvero in quello dei corrispettivi di cui all'art. 24 dello stesso decreto) entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è divenuta esigibile l'imposta, con riferimento al mese precedente⁵⁰⁴; annotare le fatture anche nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 D.P.R. n. 633 del 1972) per l'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta.

L'Agenzia ha voluto precisare che l'annotazione delle fatture ricevute nel registro delle fatture emesse rappresenta un modo per semplificare “[...] *gli adempimenti consentendo al soggetto pubblico di operare il versamento nel quadro della ordinaria liquidazione IVA, evitando così di dover gestire modalità diverse e speciali per l'effettuazione dell'adempimento.*”⁵⁰⁵

Considerato quanto prima detto, nei confronti di un ente pubblico che possa vantare un diritto alla detrazione IVA pari al 100% l'annotazione contestuale (nel registro delle vendite ed in quello degli acquisti) avrà solamente effetti contabili.

Diversamente l'eccedenza dell'imposta a debito concorrerà al calcolo dell'IVA dovuta relativamente al mese o al trimestre in cui l'esigibilità si è verificata.⁵⁰⁶

⁵⁰² In tal caso il codice da utilizzare sul modello F24 è il “6040” denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. – Scissione dei pagamenti – art. 17-ter del DPR n. 633/1972”, anch'esso istituito con la risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015. CAPOZZI V., op.cit. par. 5.2. SEREGNI C. - LISI P., op.cit..

⁵⁰³ CAPOZZI V., op. cit.; risoluzione n. 15/E del 12 febbraio 2015; circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 6.

⁵⁰⁴ Vedi l'art. 5, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2015.

⁵⁰⁵ Cit. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 5.

⁵⁰⁶ SEREGNI C. - LISI P., op.cit. Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. pag. 31. L'IVA sarà versata “[...] *con i normali codici tributo dell'IVA periodica, utilizzando l'F24 ovvero, ricorrendone i presupposti, l'F24EP.*” cit. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 5.

III.2.6. Le note di variazione.

Nell'ipotesi in cui il fornitore emetta una nota di variazione⁵⁰⁷ occorre esaminare le diverse procedure a seconda che le variazioni siano in aumento o in diminuzione.

Una variazione in aumento⁵⁰⁸ dell'imponibile o dell'imposta segue la procedura di scissione applicata alla fattura originaria, pertanto essa dovrà: essere numerata; indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta; fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

Il fornitore, quindi, “[...] *emette la nota di debito per l'imponibile e per l'imposta (o per la sola IVA, se del caso), ed il cliente provvede al versamento diretto all'Erario della maggiore imposta addebitata.*”⁵⁰⁹

Le note in aumento dovranno essere annotate dai fornitori nei registri di cui agli art. 23 (o 24) del D.P.R. n. 633/1972 con l'indicazione “scissione dei pagamenti”, ma la maggiore imposta indicata non concorrerà alla liquidazione periodica di tali soggetti.

L'ente, essendo tenuto a liquidare la maggiore imposta, se ha operato come soggetto passivo, dovrà annotare le note ricevute nel registro dell'art. 23 del Decreto IVA, nonché nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25), per rettificare l'imposta detraibile.

Se, invece, l'ente pubblico ha operato in veste istituzionale è da ritenersi che dovrà versare all'Erario la maggior imposta secondo le modalità indicate dal D.M. del 23 gennaio 2015.⁵¹⁰

⁵⁰⁷ Come previsto dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

⁵⁰⁸ Come prevista dal comma 1 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972: “*Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.*”

⁵⁰⁹ Cit. CENTORE P., *L'occasione da non perdere con le regole di “split payment”*, in “Corriere Tributario” n. 21 del 2015, pag. 1591. Vedi anche PORTALE R., op.cit.pag. 87.

⁵¹⁰ La circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. pag. 34, precisa che sul punto mancano specifici chiarimenti a riguardo.

Cosa accade alle variazioni in aumento emesse dal 1° gennaio 2015 in relazione alle fatture emesse fino al 31 dicembre del 2014, perciò emesse con regole ordinarie?

L'Agenzia ha chiarito che, nonostante lo split payment sia applicabile alle fatture emesse dal 1° gennaio 2015, si renderà anche ad esse applicabile la scissione dei pagamenti.⁵¹¹

Problematica maggiore riguarda le procedure per le variazioni in diminuzione⁵¹² dell'imponibile o dell'imposta, situazione in cui, se esse si riferiscono a fatture emesse in sede di scissione dei pagamenti, dovranno: essere numerate; indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta; fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

I fornitori non avranno il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, poiché l'IVA non è confluita nelle loro liquidazioni periodiche, e dovranno annotare le note nel registro di cui al più volte citato art. 23.⁵¹³

La soluzione dell'Agenzia è comprensibile, considerando che *"[...] il fornitore, in quanto "espropriato", nel momento di emissione della fattura, del diritto-dovere di rivalsa nei confronti del suo cliente, non può certamente riattivarlo in sede di variazione ex post dell'operazione."*⁵¹⁴

⁵¹¹ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. pag. 34.

⁵¹² Art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972: *"Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa."*

⁵¹³ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. pag. 34. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 7.

⁵¹⁴ Cit. CENTORE P., *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, pag. 1591.

Al tempo stesso la scelta è criticabile poiché lo split payment, facendo rimanere in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta, trasla sull'ente pubblico solo l'obbligo di pagamento dell'IVA, il cui importo *"[...] è attribuibile, si potrebbe dire, è "di proprietà" del soggetto passivo-debitore dell'imposta, cioè del fornitore."*⁵¹⁵

Anche in tale ipotesi le procedure si differenziano a seconda della veste assunta dalla PA che, se ha agito nell'ambito di un'attività commerciale, deve annotare le note di variazione suddette nel registro "IVA vendite" (di cui all'art 23 o 24) per stornare la parte di imposta precedentemente computata a debito e contestualmente nel registro "IVA acquisti" (di cui all'art. 25) per rettificare l'imposta detraibile.⁵¹⁶

Qualora l'ente pubblico abbia agito in veste istituzionale potrà utilizzare la quota di imposta, già versata e in eccesso, a scomputo dei successivi versamenti del tributo a cui applicare la scissione dei pagamenti.

In tale ipotesi è stato osservato che *"[...] viene introdotta una specie di "IVA fuori conto", che rimane acquisita dall'Erario nell'importo originario, non essendo ammesso il suo recupero dal fornitore né dal cliente, se non mediante scomputo sui versamenti futuri [...] Il risultato può essere, dunque, un indebito arricchimento dell'Erario ed un indebito impoverimento della PA, cliente e non soggetto passivo dell'IVA, che deve sostenere il costo della variazione IVA in diminuzione, almeno fino al recupero sui futuri versamenti [...]"*⁵¹⁷

Per quanto riguarda le variazioni in diminuzione operate dal 1° gennaio 2015 in relazione a fatture emesse fino al 31 dicembre 2014, l'Agenzia ha chiarito che si rendono applicabili le regole ordinarie dell'IVA, sicché gli enti pubblici avranno diritto alla restituzione della maggiore IVA versata mentre i fornitori potranno

⁵¹⁵ Cit. CENTORE P., op. cit.

⁵¹⁶ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit.

⁵¹⁷ Cit. CENTORE P., op. cit.

dedurre l'imposta oggetto di variazioni ovvero avranno la possibilità di applicare la disciplina dello split payment.⁵¹⁸

III.2.7. Le sanzioni per le irregolarità commesse.

Come è stato delineato lo split payment pone non pochi adempimenti, in capo alla PA e ai fornitori.

Questi ultimi qualora commettano violazioni delle disposizioni sull'emissione, annotazione delle fatture, liquidazione e dichiarazione dell'imposta sono soggetti alle sanzioni ordinarie previste dal decreto legislativo n. 471 del 1997.⁵¹⁹

Più specificamente, come già esaminato, è stata prevista un'apposita sanzione amministrativa, per i fornitori che non indichino nella fattura l'annotazione "scissione dei pagamenti", che va da 1.032 a 7.746 euro⁵²⁰, nonostante le perplessità che essa solleva.

Ad ogni modo tale sanzione non troverà applicazione nel caso in cui il fornitore, facendo affidamento alla dichiarazione della PA, non abbia emesso la fattura con il sistema dello split payment.

L'ente pubblico, invece, potrebbe vedersi applicato una sanzione pari al 100 per cento dell'imposta nel caso di mancata regolarizzazione di fatture irregolari ricevute.⁵²¹

⁵¹⁸ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. pag. 35. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 7, in relazione alla possibilità di applicare lo split payment essa chiarisce che *"Tale soluzione risponde ad esigenze di semplificazione, sul piano degli adempimenti, per i fornitori che hanno già implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti."*

⁵¹⁹ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it, op.cit. nota n. 121, puntualizza che il decreto è stato modificato dal decreto legislativo del 24 settembre 2014, n. 158. Le novità si sostanziano in una riduzione dell'entità delle sanzioni sostanziali (che danno luogo a un minor versamento del tributo) e in una revisione delle sanzioni formali.

⁵²⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 13, stabilisce che essa è la sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

⁵²¹ La sanzione applicabile, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E, punto 8.6, è prevista dall'art. 6, comma 8, del D.lgs n. 471 del 1997. Lo stesso articolo prevede che l'acquirente debba procedere a regolarizzare l'acquisto se: non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione; ha ricevuto una fattura irregolare. FORTE N., *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016, cit. pag. 825, precisa che, a seguito del D.lgs 158/2015, a partire dal 1° gennaio 2016 l'importo minimo è pari a 250,00 €.

Dunque, l'adempimento dell'ente, per evitare la sanzione, consiste nell'emissione di una fattura contenente solamente l'IVA dovuta a seguito della regolarizzazione compiuta con successivo versamento nelle casse dell'Erario.

Tale soluzione, se è indubbiamente condivisibile laddove l'ente agisca come soggetto passivo, non è applicabile anche agli acquisti effettuati in ambito istituzionale, laddove, invece, si deve dedurre che la regolarizzazione dell'IVA sia posta a carico dei fornitori.⁵²²

In aggiunta alla suddetta sanzione è prevista, per l'ente pubblico, anche una sanzione pari al 30 per cento dell'importo dovuto nel caso di omissione o ritardo del versamento dell'IVA indicata nelle fatture ricevute.⁵²³

In quest'ultimo caso è stata prevista l'applicazione della sanzione anche nel caso in cui la PA abbia agito nell'ambito dell'attività istituzionale.⁵²⁴

Considerando le difficoltà applicative che il nuovo sistema ha posto, l'Agenzia ha previsto che le sanzioni per le violazioni commesse non sarebbero state applicate fino al 13 aprile 2015, data di emanazione della circolare n.15/E, a condizione che l'ammontare dell'IVA venisse versata all'Erario.

Tra le situazioni più probabili che l'Agenzia ha esaminato c'è quella in cui il fornitore abbia applicato l'IVA erroneamente e l'ente pubblico non abbia ancora pagato, né il corrispettivo né l'IVA.

Il fornitore potrà emettere una nota di variazione, di cui all'art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972 per regolarizzare l'operazione, con contestuale emissione di una nuova fattura contenente l'indicazione "scissione dei pagamenti".

Altra situazione probabile riguarda il fornitore che abbia sempre erroneamente applicato l'IVA avendola incassata dall'ente pubblico e liquidata secondo le modalità ordinarie, situazione in cui non occorrerà procedere ad alcuna rettifica dacché l'imposta deve considerarsi comunque assolta.

⁵²² FORTE N., op. cit.

⁵²³ Come previsto dall'art. 13 del D.lgs n. 471 del 1997

⁵²⁴ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. pag. 36.

Invece, nel caso in cui il fornitore abbia erroneamente emesso la fattura con l'annotazione "split payment", l'ente pubblico è tenuto a pagare anche l'IVA oltre che il corrispettivo.⁵²⁵

III.3. L'impatto sulle imprese e le problematiche attuative: le eccedenze di credito IVA.

Nel presente capitolo si è detto che le imprese che effettuano operazioni assoggettate al tributo con lo split payment non incassano l'imposta, poiché è trattenuta dalla PA nei cui confronti cedono beni o prestano servizi.

Tale meccanismo comporta un mancato esercizio della rivalsa da parte dei fornitori e conseguentemente un incremento delle posizioni a credito IVA⁵²⁶, che diventano "strutturali" se i fornitori operano esclusivamente con la PA.

Nel primo anno di applicazione dello split payment molti sono i fornitori che hanno evidenziato difficoltà finanziarie dovute alla posizione creditoria e tra questi, in maniera più acuta, vi sono i consorzi aggiudicatari di appalti pubblici.

I consorzi, infatti, affidano determinati lavori alle consorziate fatturando le prestazioni rese alla PA con il sistema dello split payment, ma ricevendo dalle imprese consorziate fatture con addebito dell'IVA.

In questo modo in capo ai consorzi si determina un'eccedenza di credito IVA, appunto "strutturale", dal momento che essi non ricevono l'imposta dalla PA e conseguentemente non possono compensare l'IVA versata alle imprese consorziate.

Nonostante il credito IVA possa essere, prima o poi, recuperato dal consorzio, i profili maggiormente problematici sono, da un lato, le tempistiche non brevi dei

⁵²⁵ Per le ipotesi di sanatoria delle violazioni vedi FORTE N., *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016, cit. pag. 826; Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 7; Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. pag. 37. PORTALE R., op. cit. pag. 90 ss. SEREGNI C. - LISI P., op.cit.

⁵²⁶ RIZZARDI R., "Split payment" ed estensione del "reverse charge" già operativi ma in cerca di autorizzazione UE, in "Corriere Tributario" n. 4 del 2015, pag. 275. RIZZARDI R., Lo "split payment" IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il regolamento, in "Corriere Tributario" n. 9 del 2015, pag. 639.

rimborsi IVA e, dall'altro, il venir meno della struttura associativa una volta terminati i lavori.

Per arginare tali problemi è stato approvato dalla Commissione Bilancio della Camera dei Deputati un emendamento al disegno di legge di Stabilità per il 2016 con il quale si prevede che le imprese consorziate applicheranno il sistema del reverse charge alle fatture emesse ai consorzi aggiudicatari di appalti pubblici, le cui fatture sono emesse in regime di split payment.⁵²⁷

E' stata, quindi, inserita la lettera *a-quater*) al comma 6 dell'art. 17 D.P.R. n. 633/1972⁵²⁸ con cui si è ampliato l'ambito di applicazione del reverse charge e disposto che: l'impresa consorziata emetterà la fattura nei confronti del consorzio senza addebito dell'imposta; a sua volta il consorzio assolverà quest'ultima con l'inversione contabile emettendo, poi, una fattura con indicazione dell'IVA nei confronti dell'ente pubblico (in regime di split payment); l'ente pubblico provvederà al versamento dell'IVA.

Nonostante la disposizione abbia il meritevole intento di evitare che il consorzio resti inciso dal tributo traslando l'onere del versamento dell'imposta in capo alla PA, si dovrà attendere, per la sua effettiva applicazione, l'autorizzazione da parte del Consiglio UE ai sensi dell'art. 395 della Direttiva IVA.

III.3.1. Il rimborso dei crediti IVA.

A parte il caso di specie appena esaminato, nel complesso le eccedenze di credito "strutturali" possono essere recuperate con la richiesta di rimborso all'Erario, che,

⁵²⁷ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. nota n. 133. AMBROSI L., *Lotta all'evasione: più tempo agli uffici per i controlli su Iva e imposte dirette*, in Sole24Ore, www.ilsole24ore.com.

⁵²⁸ Più precisamente inserito dal comma n. 128 dell'articolo unico della legge di Stabilità. La lettera dispone: *"alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni."*

come già detto, avvengono spesso con notevoli ritardi, ovvero utilizzandole nelle compensazioni c.d. orizzontali (debiti di natura tributaria, diversi dall'IVA, o contributivi).

Si è occupato anche di tali problematiche la legge di Stabilità per il 2015, nei commi 629 e 630, con l'intento di "alleggerire" la posizione finanziaria dei fornitori.

In primis è stata prevista, per i fornitori, la possibilità di chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile, ai sensi dell'art 30 del D.P.R. n. 633/1972⁵²⁹ che accorda il rimborso a condizione che l'eccedenza, all'atto della presentazione della dichiarazione, sia superiore a 2.582,28 euro, qualora il contribuente eserciti esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle applicate sugli acquisti e sulle importazioni.⁵³⁰

In tal guisa le operazioni soggette a split payment sono state considerare delle operazioni attive ad aliquota zero, *"Ciò al fine di consentire ai fornitori della PA, in sede di richiesta di rimborso avanzata nella dichiarazione annuale o nell'istanza trimestrale, di computare nel calcolo dell'aliquota media, tra le operazioni c.d. ad aliquota zero, le operazioni effettuate nei confronti della PA."*

⁵³¹

Va precisato che qualora il fornitore non abbia i requisiti richiesti per richiedere il rimborso (il presupposto di cui alla lettera a) dell'art. 30 del citato decreto) può comunque chiederlo sulla base degli altri presupposti del presente articolo, che, ove sussistenti, comporteranno il rimborso, ma non in via prioritaria.⁵³²

⁵²⁹ L'art. 1, comma 629, lett. c) della legge di Stabilità per il 2015 ha modificato il comma 2, lett. a) dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972

⁵³⁰ CAPOZZI V., *IVA: lo split payment*, circolare del 31 marzo 2015, Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

⁵³¹ Cit. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 11. In relazione al calcolo dell'aliquota media si deve precisare che l'art 3, comma 6, del D.L. n. 250 del 1995 ha disposto il rimborso previsto dal citato art.30, comma 2, lett.a) spetta quando l'aliquota IVA mediamente applicata su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni supera quella mediamente applicata su tutte le operazioni effettuate e maggiorata del 10 per cento, escludendo dal calcolo gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili.

⁵³² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 11.

In secondo luogo si è previsto che i fornitori possono, anche se limitatamente alle eccedenze di credito rimborsabili relative alle operazioni soggette a split payment⁵³³, chiedere il rimborso con esecuzione prioritaria, vale a dire entro tre mesi dalla richiesta.⁵³⁴

Con tali disposizioni i fornitori degli enti pubblici sono stati inclusi tra i soggetti⁵³⁵ che possono beneficiare, ai sensi del comma 10, dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972⁵³⁶, dell'erogazione in via prioritaria dei rimborsi (sia annuali che infrannuali), a sua volta garantita dall'attribuzione di un numero progressivo nei database dell'Agenzia, nell'ambito della rispettiva graduatoria.⁵³⁷

Inoltre per i fornitori sono state previste delle condizioni meno rigorose per ottenere il rimborso in via prioritaria, che può avvenire anche in assenza di quanto

⁵³³ Art. 8, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2015: *“I rimborsi di cui al comma 1 sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni, di cui all'art. 17-ter del decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso.”*

⁵³⁴ Art. 8, comma 1 del D.M. 23 gennaio 2015: *“La disposizione di cui all'art. 38-bis, comma 10, del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter dello stesso decreto n. 633 del 1972, fermo restando quanto previsto dall'art. 2 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 marzo 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2007, e nel rispetto dei presupposti di cui all'art. 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972.”*

⁵³⁵ Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. nota n. 139, precisa che i soggetti in questione sono: i subappaltatori edili che applicano il “reverse charge” (identificati con un codice attività compreso nella sezione F della Tabella ATECO 2007) – D.M. 22 marzo 2007; gli operatori economici con codice ATECO 2007 38.32.10 (attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici) – D.M. 25 maggio 2007; gli operatori economici con codice ATECO 2007 24.43.00 (attività di produzione di zinco, piombo e stagno, nonché di semilavorati degli stessi metalli) – D.M. 18 luglio 2007; gli operatori economici con codice ATECO 2007 24.42.00 (attività di produzione di alluminio e semilavorati) – D.M. 21 dicembre 2007; gli operatori economici con codice ATECO 2007 30.30.09 (fabbricazione di aeromobili, di veicoli spaziali e dei relativi dispositivi) – D.M. 10 luglio 2014; gli operatori economici con codice ATECO 2007 59.14.00 (attività di proiezione cinematografica) – D.M. 27 aprile 2015.

⁵³⁶ L'art. dispone: *“Con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al presente articolo sono eseguiti in via prioritaria.”*

⁵³⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 11

stabilito dall'art. 2 del D.M. del 22 marzo 2007⁵³⁸, consentendo, sia ai soggetti di minori dimensioni che a quelli che iniziano l'attività, di usufruire dei rimborsi dei crediti in questione.

Dunque, per garantire la massima tempestività dell'esecuzione della richiesta di rimborso, sia gli uffici dell'Agenzia delle Entrate che l'agente della riscossione in fase di erogazione sono tenuti a trattare tali rimborsi con precedenza rispetto a quelli ordinari.⁵³⁹

III.4. Una misura davvero necessaria?

Lo split payment è uno strumento innovativo nel nostro ordinamento e addirittura non esistono ancora altri esempi di utilizzazione in ambito europeo.⁵⁴⁰

Ciò assunto, ed avendone delineate le caratteristiche, si è già accennato che la scissione dei pagamenti non è stata da tutti osservata in maniera positiva, dacché non è universalmente riconosciuta come un modello per contrastare, o almeno arginare, l'annoso problema del dilagarsi di fenomeni fraudolenti⁵⁴¹ che portano a macroscopiche evasioni dell'IVA.

⁵³⁸ L'art. 2 del decreto stabilisce infatti che i rimborsi, di cui al comma 1 e 2, dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 sono eseguiti in via prioritaria qualora sussistano le seguenti condizioni al momento della richiesta: esercizio dell'attività da almeno tre anni; eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a € 10.000,00 in caso di richiesta di rimborso annuale e a € 3.000,00 in caso di richiesta di rimborso trimestrale; eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

⁵³⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2015, par. 11.

⁵⁴⁰ SALVINI L., op. cit.

⁵⁴¹ AINSWORTH R., *Technology Can Solve MTIC – VLN, RTvat, D-VAT certification*, International VAT Monitor May 2011, si schiera a favore dello split payment come strumento di contrasto alle frodi e scrive: *"The only solution that is actually capable of preventing missing-trader fraud and also limits several other forms of fraud, such as suppression fraud, is RTvat. It retains all safety mechanisms of a true VAT system and, at the same time, prevents the collection risk for the tax authorities. RTvat is based on the principle that transactions are paid for through banks, which is already the common method of payment for B2B transactions and, increasingly, also for B2C transactions (final consumers increasingly pay with plastic money). It requires a shift of the time on which VAT liabilities arise and input tax can be deducted, but that amendment should have a positive effect on the economy as a whole....RTvat is by far the most promising and practical solution for a robust VAT system."* (vedi il documento della "RTvat", dal titolo *Response to the European Commission's Green Paper On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, consultabile sul sito <http://www.rtvat.eu>).

Nonostante il fine che ne giustifica l'introduzione sia lodevole, si verifica in capo ai fornitori una non facile situazione finanziaria poiché, non incassando l'IVA dagli enti pubblici e non potendo portare in detrazione l'imposta assolta sugli acquisti, si determina un aggravio della loro posizione creditoria nei confronti dell'Erario, che diventa strutturale quando essi operano esclusivamente con la PA. A parte tale già esaminata problematicità, spesso i soggetti IVA che sono tenuti ad applicare lo split payment pongono in essere anche delle operazioni che rientrano nel regime ordinario dell'IVA, sicché sono tenuti ad adottare diversi sistemi contabili sia per la gestione che per la liquidazione del tributo, il tutto traducendosi in ulteriori costi.⁵⁴²

Ad essi si aggiungono i costi dell'informatizzazione della procedura di fatturazione, visto che quando le fatture sono dirette alla PA devono essere emesse, come esaminato precedentemente, in forma elettronica.

Come può comprendersi il nuovo sistema non è stato propriamente gradito dalle imprese, soprattutto quelle edili, obbligate all'utilizzo, imprese che si sono da subito schierate contro l'introduzione di quella che è stata da alcuni definita una "misura killer per l'edilizia"⁵⁴³.

Infatti, dal canto suo l'ANCE (Associazione Nazionale Costruttori Edili) ha fatto notare che l'eccedenza di crediti nei confronti dell'Erario comporta il dissolvimento della liquidità nelle "casse" delle imprese a cui si sostituiscono crediti IVA, determinando: per le imprese medio piccole gravissime situazioni finanziarie che le porterebbero ad inevitabili fallimenti; per quelle di grandi dimensioni un inevitabile rallentamento negli investimenti e politiche di riduzione del personale.

A tal proposito si è anche fatto notare che, nonostante non rappresenti una soluzione al problema, la Corte di cassazione ha stabilito che *"In caso di crisi*

⁵⁴² Circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it. op.cit. pag. 6.

⁵⁴³ Così la definisce l'ANCE (associazione nazionale costruttori edili); LATOUR G., *Split payment, ingegneri contro l'applicazione ai professionisti - Il decreto attuativo - Ance: misura killer per l'edilizia*, in *Il Sole 24 Ore*, del 3 febbraio 2015, www.ilsole24ore.com. MANTOVANI M., *Per le imprese l'incognita dell'imposta versata dalla Pa*, in *Il Sole 24 Ore*, del 20 ottobre 2014, www.ilsole24ore.com.

*finanziaria, non scatta la condanna per l'omesso versamento dell'IVA quando l'imprenditore è stato assolutamente impossibilitato a pagarla e non ha privilegiato gli altri creditori rispetto al Fisco".*⁵⁴⁴

Infatti, uno dei tre motivi di illiquidità, che permette di attenuare il rigore manifestato nei confronti di condotte omissive, è rappresentato dalla *“mancata riscossione di crediti vantati e documentati, spesso nei confronti dello Stato per appalti pubblici”*.⁵⁴⁵

Se quanto detto rappresenta uno degli svantaggi dello split payment, non si è ancora esaminato il più grave, che, sempre secondo l'ANCE, va ravvisato nel complesso e macchinoso sistema dei rimborsi e del pagamento dei compensi.

In base alle sue stime⁵⁴⁶, in Italia sono necessari circa 2 anni e mezzo per ottenere un rimborso dalla PA, che dovrebbe essere immediato, o quasi, e attendere oltre 6 mesi per ottenere i pagamenti dei compensi, che dovrebbero essere effettuati in 60 giorni.

Può, dunque, notarsi come lo split payment sia un sistema ben congegnato contro le frodi, un sistema in grado di scoraggiare imprese disoneste a tenere comportamenti fraudolenti e dannosi all'economia e alla concorrenza, ma, a mio parere, c'è da chiedersi se tale risultato sia più vantaggioso del porre un brusco freno all'economia stessa.

Allo stato dei fatti sembra ancora difficile parlare di un equilibrato rapporto costi/benefici, che potrà essere raggiunto solo con il miglioramento della macchina operativa della PA.

In conclusione ritengo, inoltre, che se lo stato non dovesse mutare, sempre meno imprese, vuoi perché fallite vuoi per gli alti rischi, saranno interessate a contrarre con la PA, determinando un abbattimento della concorrenza a favore di poche, ma

⁵⁴⁴ SERVIDIO S., *Crisi d'impresa e omesso versamento IVA*, in "L'IVA" n. 8 del 2015, pag. 43, riporta la sentenza n. 37301 del 9 settembre 2014.

⁵⁴⁵ SERVIDIO S., op. cit. citazione. L'Autore riporta poi gli altri due motivi di illiquidità che sono: l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti per evitare licenziamenti; l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, per scongiurare richieste di fallimento della società.

⁵⁴⁶ Cfr. SPLIT PAYMENT: A RISCHIO LA SOPRAVVIVENZA DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONE, www.ance.it

robuste e consolidate, imprese che potranno arricchirsi in situazioni oligopolistiche.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce di quanto sin qui esposto, possono svolgersi alcune considerazioni riguardanti la lotta all'evasione nell'IVA.

Il lavoro è partito dall'analisi della matrice comunitaria dell'IVA, che rappresenta una delle meglio riuscite attività di imposizione in senso verticale attuate dalla Comunità europea verso gli Stati Membri.

La descrizione del complesso meccanismo applicativo della rivalsa e della detrazione ha permesso di evidenziare i vantaggi conseguiti con l'introduzione di un'imposta plurifase sul valore aggiunto, che ha di fatto eliminato i fenomeni distorsivi della libera circolazione delle merci e della concorrenza, derivanti dall'applicazione della precedente imposta cumulativa plurifase (o "a cascata").

In dottrina si è, poi, discusso sull'identificazione del soggetto che manifesta la capacità contributiva, sviluppando due teorie opposte che danno risalto o al contribuente di fatto ovvero a quello di diritto.

Considerare il soggetto passivo colui che manifesta la capacità contributiva significa qualificare l'IVA come un'imposta "[...] sull'effettuazione di operazioni economiche [...] ovvero sul provento dell'attività economica[...]"⁵⁴⁷, con l'effetto di relegare la rivalsa ad istituto volto a regolare i rapporti tra privati.

All'opposto è stato osservato che, ritenere il consumatore di fatto come colui che manifesta la capacità contributiva significa inquadrare l'IVA come un'imposta in grado di colpire il consumo, addivenendo ad un risultato che, da un lato, prende le basi dalla Direttiva comunitaria che introdusse l'IVA⁵⁴⁸, dall'altro, ristabilisce il ruolo e l'importanza della rivalsa come elemento strutturale dell'imposta in funzione dell'incisione del consumatore finale.

⁵⁴⁷ SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993, I, cit. pag. 1288.

⁵⁴⁸ Ricordiamo che l'art. 2, comma 1, della direttiva 67/227/CEE, recita: "Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione."

Il descritto meccanismo dell'IVA ha presentato molti punti di debolezza ed è stato oggetto di fenomeni fraudolenti, nello specifico le frodi “carosello”, che erodono risorse finanziarie agli Stati membri e alla Comunità e producono distorsioni nella concorrenza sul mercato.

Tali frodi, basandosi sul regime delle cessioni intracomunitarie tra soggetti passivi IVA (considerate non imponibili nello Stato del cedente ed assoggettate ad IVA nello Stato di destinazione dei beni da parte del cessionario), realizzano un duplice danno all'Erario, poiché non viene versata l'IVA incassata sulle vendite dei beni e in più viene acquisito il diritto di detrazione per un'IVA mai incassata.

Al tempo stesso gli Stati, nonostante gli strumenti di cooperazione amministrativa messi a disposizione, spesso volte non sono in grado di contrastare il grado di avanzamento delle operazioni fraudolente, permettendo al soggetto disonesto di dileguarsi nel nulla e non potendo recuperare l'IVA evasa.

In tale contesto gli Stati hanno escogitato molteplici soluzioni: ad esempio il Legislatore italiano ha introdotto la responsabilità solidale del cessionario, seppur limitata a specifiche categorie merceologiche e nonostante le problematiche applicative esaminate, nonché il reato di emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Malgrado i tentativi siano lodevoli, talvolta sono o inefficaci ovvero fin troppo attenti alla sola prevenzione o al solo contrasto della frode stessa: come la citata responsabilità solidale, che ha gravato il cessionario, spesso davvero inconsapevole dell'operazione fraudolenta, di sanzioni eccessive; ovvero nel caso del nuovissimo split payment (esaminato nella parte conclusiva dell'elaborato), che ha penalizzato le imprese svuotandone le “casse” di liquidità e riempendole di crediti IVA che saranno macchinosamente rimborsati.

Il lavoro ha, allora, analizzato il meccanismo del reverse charge, che consiste nella designazione del cessionario quale soggetto debitore dell'IVA e nell'onerare quest'ultimo della registrazione della fattura ricevuta, sia nel registro delle fatture emesse che in quello delle fatture ricevute.

In tal guisa il meccanismo dell'inversione contabile è parso il mezzo più efficace per prevenire le operazioni fraudolente, vanificando l'interposizione della società "cartiera" che quindi non riceverà l'IVA e non avrà la possibilità di far perdere le sue tracce.

Nonostante il suo buon funzionamento, anche l'inversione contabile ha delle carenze, poiché può essere esteso in un determinato settore solo dopo la richiesta di specifica deroga, da parte di uno Stato membro, e la conseguente autorizzazione ad unanimità da parte del Consiglio UE.

Il "tallone di Achille" del processo di autorizzazione consiste nel periodo di completamento della domanda che è pari a otto mesi: un lasso di tempo inadatto a contrastare la nascita e il dilagarsi di frodi a livello internazionale.

E' accaduto, tra l'altro, che tale lasso di tempo non sia stato nemmeno rispettato: si pensi alle frodi nel settore dei cellulari e personal computer che, in Italia, si tentarono di contrastare introducendo il reverse charge con la Legge Finanziaria 2007, le cui disposizioni entrarono in vigore solamente quattro anni dopo, il 1° aprile 2011, a seguito del rilascio dell'autorizzazione comunitaria del 22 novembre 2010.⁵⁴⁹

Un'innovazione giunse con l'introduzione del QRM (Quick Reaction Mechanism), ossia una misura di natura temporanea la cui durata non può essere superiore a nove mesi, che tuttavia non sostituisce il regime che consente di adottare le deroghe.

Esso si inserisce nell'ottica della velocizzazione e snellimento dell'iter procedurale, seppur limitato a: fenomeni di frode improvvisa e massiccia; situazioni di pericolo per perdite finanziarie gravi e irreparabili; situazioni connotate da "imperativi motivi di urgenza".

Dunque vari sono stati i tentativi di migliorare la risposta alle frodi, come la proposta di estensione generalizzata del reverse charge, con la quale l'istituto sarebbe stato applicato a tutte le operazioni soggette ad IVA, poste in essere non

⁵⁴⁹ LIBERATORE G., *Rafforzato il "reverse charge" contro le frodi IVA*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 38 del 2013, pag. 18.

solamente in limitati settori a rischio di frode, coinvolgendo anche il consumo finale ed eliminando *ab initio* la nascita di frodi.

La proposta, però, non è mai “decollata” soprattutto a causa della conseguenziale snaturalizzazione dell’IVA e della sua metamorfosi in un’imposta sui consumi (ICO).

Nel descritto scenario, si è allora esaminato il recente strumento dello split payment, che vede, finalmente, l’Italia in una posizione d’avanguardia avendo introdotto un sistema capace di evitare il mancato versamento dell’IVA da parte di fornitori disonesti, seppur limitato ai soli rapporti con la PA.

Il problema maggiore che è stato affrontato riguarda l’impatto sulle imprese e la difficoltà a svolgere le normali attività economiche, a causa della mancanza o carenza di liquidità soprattutto nel caso in cui esse operino solamente con la PA.

A causa di tali problematiche, che possono provocare gravi ripercussioni sull’economia del Paese, lo split payment non è stato osservato positivamente dalla maggior parte delle imprese, sebbene sia uno strumento la cui validità nella lotta all’evasione non va esclusa aprioristicamente e, anzi, rappresenti un’occasione per il Legislatore italiano ed europeo.

Sui piatti di una bilancia ipotetica andrebbero posti, da un lato, i vantaggi nella lotta all’evasione tramite lo split payment⁵⁵⁰ e, dall’altra, i miglioramenti della macchina operativa statale, che, velocizzando e semplificando le procedure di rimborso, potrebbero evitare le ritrosie verso tale strumento da parte degli operatori economici.

⁵⁵⁰ Ammonta a 5,8 miliardi di euro, nel periodo che va da gennaio a novembre 2015, l’importo dell’IVA che le imprese italiane hanno anticipato allo Stato. Nonostante dovrà essere restituito alle imprese circa l’80% dell’importo, si è evitato il realizzarsi di fenomeni fraudolenti che avrebbero fatto diminuire di molto l’ammontare stesso (fonte dati www.pmi.it).

A tal proposito si è avanzata, anche per lo split payment, l'ipotesi dell'estensione generalizzata sebbene sia stata oggetto di critiche già nelle risposte fornite agli operatori nella Consultazione pubblica sul futuro dell'IVA.⁵⁵¹

Ad ogni modo, l'applicazione generalizzata potrebbe rappresentare, risolte le problematiche ad essa legate, un modo efficace di “stroncare” sul nascere la tentazione di compiere operazioni fraudolente.

L'occasione che si presenta, sulla scena nazionale ma anche europea, non deve essere sprecata, dal momento che adattando e migliorando lo split payment potrebbero raggiungersi risultati esemplari nella lotta all'evasione.

Pensiamo al Portogallo⁵⁵² che ha introdotto la c.d. “e-fatura”, ossia “[...]un meccanismo di fatturazione, da utilizzare anche per le vendite B2C, che, attraverso una sorta di POS, permette la trasmissione in tempo reale del contenuto della transazione all'Amministrazione finanziaria che, alla fine del periodo di imposta (mese o trimestre), sa già in anticipo quanto dovrebbe versare di imposta l'operatore economico.”⁵⁵³

Gli effetti dell'e-fatura sono: incentivare il consumatore a richiedere il rilascio della fattura sia mediante il riconoscimento di una detrazione⁵⁵⁴ pari al 15% e per

⁵⁵¹ Cfr. EBF COMMENTS ON THE EUROPEAN COMMISSION'S GREEN PAPER ON THE FUTURE OF VAT: TOWARDS A SIMPLER, MORE ROBUST AND EFFICIENT VAT SYSTEM vedi la risposta al quesito n. 31 fornita dalla European Banking Federation, disponibile all'indirizzo www.ebf-fbe.eu: “[...] This means that the seller does not have the possibility to manage the VAT part as is the case today. We believe that this could in general damage businesses cash-flow by depriving them of the possibility they have today to use the VAT in their business facilitating cash-flow. [...] Accordingly, we remain unconvinced on the merits of this proposal and consider this measure to be disproportionate to the objective to fight against VAT fraud. If cash payments would not be possible, the method would actually function in a very limited area. Instead we fear that new black markets would be created, increasing the payments in cash in order to avoid VAT. We therefore believe that the method in question is not realistic.” CENTORE P., “Split payment” ed estensione del “reverse charge”: un attacco concreto al “VAT GAP”, in “Corriere tributario” n. 43 del 2014, pag. 3316.

⁵⁵² Il Portogallo con il meccanismo che descriveremo ha ottenuto risultati notevoli nell'incremento del gettito IVA. Infatti, in base al report sulle Entrate Tributarie Internazionali, consultabili all'indirizzo www.finanze.it, relative al periodo gennaio-maggio 2015, il Portogallo ha registrato delle variazioni in aumento nell'incremento dell'IVA pari al 3,9%.

⁵⁵³ CENTORE P., “Split payment” ed estensione del “reverse charge”: un attacco concreto al “VAT GAP”, in “Corriere tributario” n. 43 del 2014, pag. 3316. cit.

⁵⁵⁴ Essa vale solo per gli acquisti effettuati nei seguenti settori: Manutenzione e riparazione di autoveicoli; Manutenzione e riparazione di motocicli e relativi parti ed accessori; Vitto e alloggio e simili; Attività di parrucchieri e saloni di bellezza. Maggiori dettagli disponibili sul sito www.faturas.portaldasfinancas.gov.pt

un massimo di 250 euro, sia mediante l'aver architettato una sorta di lotteria nazionale con ambiti premi (attualmente è possibile vincere il modello di un prestigioso brand automobilistico); permettere al consumatore finale di controllare e comunicare la non corrispondenza tra i dati presenti nell'apposito Portale Web, trasmessi dal cedente/prestatore all'Amministrazione finanziaria (l'Autoridade Tributária e Aduaneira), e i dati in suo possesso presenti in fattura, innescando quella che definirei una sorta di "polizia capillare".⁵⁵⁵

Dunque, l'unione del descritto meccanismo di fatturazione, basato su una sorta di POS direttamente collegato all'Agenzia delle Entrate, e l'applicazione dello split payment anche ai pagamenti effettuati dai privati potrebbe rappresentare un punto di partenza su cui ragionare per un'avanguardistica applicazione generalizzata della scissione dei pagamenti nonché per un contrasto definitivo all'evasione.⁵⁵⁶

In conclusione, non resta che attendere i risultati dello split payment, non solo in relazione all'incremento di gettito IVA, ma anche in relazione all'impatto che avrà nei settori interessati e conseguentemente nell'economia nazionale.

I dati così raccolti potrebbero essere confrontati con i risultati di una possibile introduzione del meccanismo anche in altri Paesi europei, al fine di congegnare soluzioni all'evasione, apprezzate a livello europeo ed internazionale.

⁵⁵⁵ Tra IVA ed "e-fattura": così il Portogallo ha rivoluzionato il Fisco, www.fiscoequo.it

⁵⁵⁶ La proposta giunge da CENTORE P., *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015, pag. 1591.

BIBLIOGRAFIA

MANUALI

- AMATUCCI A., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di SALVINI L. - MELIS G., CEDAM, 2014.
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, 2013, Giappichelli Editore.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1957.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, UTET, 2008.
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Giappichelli Editore, Torino, 2002.
- BOSELLO F., *Rivalsa*, in Enciclopedia giuridica Giovanni Treccani, Milano.
- CARTEI G.F., *Cambiamento climatico e sviluppo sostenibile*, Giappichelli Editore, 2013.
- CENTORE P., *Manuale dell'IVA europea*, 2008.
- CENTORE P., *IVA 2015*, IPSOA guide e soluzioni, Wolters Kluwer 2015.
- CENTORE P., *IVA europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, quarta edizione, IPSOA, 2006.
- CENTORE P., *Manuale dell'IVA europea*, 2008, IPSOA.
- CHITI M.P., *Diritto amministrativo europeo, quarta edizione*, Giuffrè Editore.
- ALFANO R., *Tributi ambientali profili interni ed europei*, Giappichelli Editore, 2012.
- COCCO G., *Fattura nel diritto tributario*, in Digesto Comm.,VI, Torino, 1991.
- COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.
- CUZZOLA E., *Manuale dell'IVA negli Enti locali*, Maggioli Editore, 2013.
- DE CECCO M. - PEDONE A., *Storia dello Stato italiano dall'Unità a oggi*, Donzelli Editore, 1995.

DE LA FERIA R., *The Eu VAT system and the internal market*, Doctoral series, 2009.

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

DELL' ANNO P., *Trattato di diritto dell'ambiente*, Volume 1, CEDAM, 2012.

F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Giuffrè Editore, 2012.

FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, I, IV, CEDAM, 2011.

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè Editore.

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, 2000.

FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, CEDAM, 2014.

FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, UTET, 2012.

FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, UTET, 2003.

FEDELE A., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, 2003.

FONTANA E., *Agrienergie. Reddito, sostenibilità, nuovi scenari competitivi*, Tangram Edizioni Scientifiche, 2012.

FORTE N., *Il nuovo manuale dell'iva 2014*, Maggioli Editore, 2014.

FORTE N., *Manuale IVA 2016*, Maggioli Editore, 2016.

FRIGNANI A. - WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CE*, UTET, Torino, 1996.

GAFFURI A.M., *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero: principi generali*, Giuffrè Editore, 2008.

GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969.

GAFFURI G., *Diritto tributario, parte generale e parte speciale*, CEDAM, Padova, 2009.

GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974.

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.

GIARDINA E., *Scritti scelti (1960-2007)*, Franco Angeli Editore.

GIGLIOTTI A., *I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, Wolters kluwer, 2015.

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

GIOVANARDI A., *Le frodi IVA profili ricostruttivi*, Giappichelli Editore, 2013.

GRIPPO E. - MANCA F., *Manuale breve di diritto dell'energia*, CEDAM, 2008.

LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica*, nona edizione, 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., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2013.

MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, Enciclopedia del diritto 2006, Giuffrè Editore, 2007.

MICELI R., *Il processo tributario*, di DELLA VALLE E.- FICARI V.- MARINI G., CEDAM, 2008.

MICHELI A., *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982.

MINGHETTI M., *Scritti politici*, a cura di Raffaella Gherardi , Roma, 1986, tratto da *Dell'economia pubblica e delle sue attinenze colla morale e col diritto*, Firenze, 1859.

MONTINI M., *Il protocollo di Kyoto e il clean development mechanism: aspetti giuridici e istituzionali*, Giuffrè Editore, 2008.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

MOSCHETTI F. - LORENZON G. - SCHIAVOLIN R. - TOSI L., *La capacità contributiva*, Padova, 1993.

NOFERI F., *Fiscalità delle energie rinnovabili*, Gruppo 24 Ore, 2012.

PADOVANI F., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Istituzioni di diritto tributario*, a cura di RUSSO P. - CASTALDI L. - FRANSONI G., Giuffrè Editore, 2014.

PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.

POMPEI P., *Codice tributario 2014*, Maggioli Editore, 2014.

PORTALE R., *IVA ed enti pubblici*, Giuffrè Editore, 2015.

RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Giuffrè Editore, 2012.

ROMANO F., *Manuale ambiente 2014*, IPSOA, 2014.

ROSSI G., *Diritto dell'ambiente: terza edizione*, Giappichelli Editore, 2015.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Giuffrè Editore, 2007.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Giuffrè Editore, 2009.

SAMMARTINO S., *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1975.

SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea. Accertamento e riscossione*, Tangram Edizioni Scientifiche, 2012.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, nona edizione, UTET, 2014.

VALENTE P. - VINCIGUERRA L., *Lo scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013.

ARTICOLI

- AINSWORTH R., *Technology Can Solve MTIC – VLN, RTvat, D-VAT certification*, International VAT Monitor May 2011.
- AMATUCCI A., *Struttura ed effetti della fattispecie contenute nelle norme istitutive dell'Iva*, in Riv. dir. fin. 1976.
- ANTONACCHIO F., *Frodi "carosello" Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza*, in "il fisco" n. 23 del 2013, cit. pag. 1-3499.
- ARMELLA S. - MIRARCHI D., *Detraibilità IVA risultante da fatture soggettivamente inesistenti se c'è buona fede*, in "L'IVA" n. 4 del 2015, pag. 49.
- ARNAO G. - CASTELLI F., *Il nuovo regime delle operazioni in oro*, in "Corriere tributario" n. 1 del 2000, pag. 45.
- BAGNOLI M. - ROCCHI A., *Aspetti contabili e fiscali dei certificati "verdi" e "bianchi" in agricoltura*, in "Corriere Tributario" n. 39 del 2015, pag. 4006.
- BARBONE L., *Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in "Dialoghi Tributari" n. 2 del 2010.
- BARTOLINI A., *La società in house perde il corporate veil: un ritorno all'organo-impresa*, in "Giurisprudenza Italiana" n. 8-9 del 2014, pag. 1995.
- BENIGNI C., *Controlli fiscali 2011: analisi delle attività "trasversali"*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 24 del 2011.
- BERLIRI A., *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 1968.
- BOCCALATTE G., *Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 5 del 2009, pag. 414.

BONICALZI F., *Il regime agevolato per le attività agricole nella finanziaria 2003*, in "L'Iva" n. 2 del 2003.

BORRELLI P., *Necessità di elementi indiziari per considerare la fatturazione relativa ad operazioni inesistenti*, in "Corriere tributario" n. 2 del 2008, pag. 138.

BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1978.

BRISACANI M., *Obblighi IVA del debitore dell'imposta*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 35 del 2011.

CAPOLUPO S., *Cooperazione amministrativa IVA: emanate le disposizioni attuative*, in "L'IVA" n. 5 del 2012.

CAPOLUPO S., *Lotta alle frodi IVA: nuove regole sullo scambio di informazioni*, in "L'IVA" n. 1 del 2011.

CARPENTIERI L., *Capacità economica, capacità contributiva e "minimo vitale"*, in Dialoghi tributari, 2009.

CARRABINO A., *Collegato finanziaria 2000 e cessioni di oro da investimento*, in "L'Iva" n. 1 del 2001.

CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in "Rassegna tributaria" n. 3 di maggio-giugno 2002.

CENTORE P. - SUTICH M.T., *Lotta all'evasione in chiave europea: due direttive per contrastare le frodi IVA*, in "L'IVA" n. 10 del 2013.

CENTORE P., *La responsabilità soggettiva degli operatori nelle frodi IVA*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 3 del 2013.

CENTORE P., *L'inerenza IVA fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento*, in "Corriere tributario" n. 23 del 2008.

CENTORE P., *L'occasione da non perdere con le regole di "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 21 del 2015.

CENTORE P., *L'“overview” dell'IVA per il 2012*, in "L'IVA" n. 1 del 2012.

CENTORE P., *Possibile la rivalsa dell'Iva accertata se l'imposta dovuta è versata all'Erario*, in "Corriere tributario" n. 8 del 2012.

CENTORE P., *“Libro bianco”: la revisione dell'IVA europea e il superamento del regime transitorio*, in "Fiscalità e commercio internazionale" n. 2 del 2012.

CENTORE P., *“Reverse charge” interno ed esterno al vaglio della Cassazione*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 8 del 2010.

CENTORE P., *Limiti oggettivi e soggettivi della detrazione IVA*, in GT, 1994.

CENTORE P., *“Split payment” ed estensione del “Reverse Charge”: un attacco concreto al “VAT Gap”*, in "Corriere tributario" n. 43 del 2014.

CESATI S. - SANTI A., *Ammissibile la detrazione IVA senza fattura (ma con versamento)*, in "L'IVA" n. 2 del 2012.

CINIERI S., *Cessioni di oro usato: quando è applicabile il reverse charge?*, in "L'IVA" n. 3 del 2014.

COALOA F.T. - 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 Comm., VI, Torino, 1991.

COLCELLI V., *La natura giuridica dei certificati verdi*, Riv. giur. ambiente, fasc.2, 2012.

COMELLI A., *L'Iva quale imposta sul consumo*, in Riv. dir. trib. 1992.

COMMENDATORE S. - ALLONI F., *Evoluzione delle frodi carosello: la nuova ECO. Analisi degli aspetti sanzionatori, amministrativi e penali*, in "L'IVA" n. 1 del 2014.

COMMENDATORE S., *Detrazione IVA in caso di frode carosello: il "nuovo" ed altalenante orientamento della Cassazione*, in "L'IVA" n. 10/2013.

COMMENDATORE S., *Detrazione IVA in caso di frodi carosello: il "nuovo" (e altalenante) orientamento della Cassazione*, in "L'IVA" n. 10 del 2013.

COSMAI M., *Violazioni in materia di fatturazione ante 1° aprile 1998: l'Agenzia abbandona il contenzioso*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 2 del 2012.

COVINO E. - R L., *Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?*, in "Dialoghi Tributari" n. 4 del 2011.

COVINO E., *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in "Dialoghi Tributari" n. 4 del 2012.

COVINO E., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in "Dialoghi tributari" n. 3 del 2008.

DAL SAVIO F., *Iva: la responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta. Alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972*, in "il fisco" n. 46 del 2005.

DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA*, in "Corriere tributario" n. 7 del 2010.

DE GIORGI D., *L'onere della prova ai fini dell'indetraibilità dell'Iva nelle operazioni inesistenti*, in "il fisco" n. 44 del 2012.

DE RINALDIS A., *Cessioni di beni: potere di disporre e diritto alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in "L'IVA" n. 6 del 2014.

DE RINALDIS A., *Detraibile l'IVA anche se il soggetto passivo non è ancora registrato*, in "L'IVA" n. 2 del 2011.

DEL SOLE A., *Frode discal e truffa aggravata ai danni dello stato: una strana coppia*, in "Corriere tributario" n. 39 del 2010.

DEZZANI F., - DEZZANI L., *Risoluzione n. 71/E del 20 marzo 2009 - Certificati verdi: contributi alle fonti energetiche rinnovabili*, in "il fisco" n. 6 del 2010.

DEZZANI F., *Split payment: scritture contabili del "fornitore" di beni e servizi alla Pubblica amministrazione*, in "il fisco" n. 36 del 2015.

DI VIMERCATE P., *L'emissions trading scheme: aspetti contabili e fiscali*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 1 del 2010.

DITOLVE N., *Frodi Iva e norme di contrasto: alcune considerazioni sull'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972 "Solidarietà nel pagamento dell'imposta"*, in "il fisco" n. 35 del 2005.

DRAGONE P., *Principio di inerenza e diritto alla detrazione*, in "L'IVA" n. 6 del 2009.

D'ALFONSO F., *Iva: reverse charge*, in "il fisco" n. 9 del 2007.

D'ARDIA C., *"reverse charge": le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione*, in "L'IVA" n. 12 del 2011.

FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in Riv. dir. trib., n. 2/2009.

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, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, Dir. prat. trib. 1972.

FEDELE A., *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1969, I.

FERRARIO A.A., *Operazioni inesistenti e onere della prova. Recenti sviluppi*, in "L'IVA" n. 1 del 2013.

FERRAU' G., *Autonomia del titolo d'imposta rispetto al prezzo pattuito concordato*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 10 del 2004.

FIACCOLA L., *L'attuale regime IVA applicabile alle cessioni di rottami*, in "Pratica contabile" n. 10 del 2004.

FORTE N., *I rapporti tra "reverse charge" e "split payment"*, in "Corriere Tributario" n. 19 del 2015.

FORTE N., *Semplificata la disciplina dell'IVA sui trasferimenti immobiliari*, in "Corriere tributario" n. 34 del 2012.

GABELLI M - ROSSETTI D., *Emissione dei certificati verdi e principio di competenza*, in "il fisco" n. 25 del 2013.

GALLO F., *F. Maffezzoni e l'Iva : la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi (*)*, Rassegna Tributaria n. 5 del 2009.

GALLO F., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in Rass. trib., 2003.

GIORDANO S., *Il regime IVA nella cessione di oggetti preziosi*, in "L'IVA" n. 7 del 2015.

GIORGI M., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in "Dialoghi tributari" n. 3 del 2008.

GIULIANI G. - SPERA M., *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015.

GIULIANI G. - SPERA M., *Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure*, in "il fisco" n. 22 del 2015.

GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in Riv. dir. sc. fin., 1949.

INGROSSO M., *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in Dir. prat. trib., 1973.

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

LIBERATORE G., *Il meccanismo di "reazione rapida" per contrastare le frodi IVA*, in "L'IVA" n. 5 del 2013.

LIBERATORE G., *Inibita la detrazione IVA senza registri cartacei*, in "Azienda & Fisco" n. 7 del 2014.

LIBERATORE G., *La nuova fatturazione avvicina l'impresa europea*, in "L'IVA" n. 11-12 del 2013.

LIBERATORE G., *Le nuove frontiere internazionali nelle frodi IVA*, in "L'IVA" n. 11 del 2012.

LIBERATORE G., *Novità nel "reverse charge" interno: certezze e dubbi*, in "L'IVA" n. 4 del 2015.

LIBERATORE G., *Novità nel "reverse charge" interno: certezze e dubbi*, in "L'IVA" n. 4 del 2015.

LIBERATORE G., *Rafforzato il "reverse charge" contro le frodi IVA*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 38 del 2013, pag. 18.

LOGOZZO M., *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti*, in Riv. dir. trib., 2011.

LUPI R., *Delega IVA e limiti di detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica*, in Rass. trib., 1997.

LUPI R., *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in "Dialoghi Tributari" n. 4 del 2012.

LUPI R., *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in "Corriere tributario" n. 44 del 2009.

MAFFEZZONI F., *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in Dir. prat. trib., 1970.

MANCAZZO A. - STRIDI L., *Frodi "carosello" e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*, in "il fisco" n. 9 del 2010.

MARELLO, E., *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in Giur. it., 2011.

MASPES P - CAMELI S., *"Reverse charge" interno anche per le operazioni tra soggetti non stabiliti in Italia*, in "Corriere tributario" n. 39 del 2012.

MASTROMATTEO A. - SANTACROCE B., *Obbligo di FatturaPA: comunicazioni e iniziative di AgID e delle Pubbliche amministrazioni*, in "il fisco" n. 11 del 2015.

MATTIA S. - MELILLO C., *Vat Package - Recenti modifiche alla disciplina Iva dei servizi internazionali*, in "il fisco" n. 46 del 2009.

MERCURIO P., *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in "il fisco" n. 26 del 2007.

MERLO P., *Iva: diritto alla detrazione e credito di rivalsa. Non esiste alcuna connessione fra "credito di rivalsa" addebitato sulla fattura del fornitore e diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cliente*, in "il fisco" n. 35 del 2004.

MEZZABOTTA C., *Certificati verdi e quote di emissione nei principi*, in "Bilancio e Reddito d'Impresa" n. 4 del 2013.

MICCINESI M., *Le frodi carosello nell'Iva*, in Riv. dir. trib., fasc.12, 2011.

MICELI R., *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in "Rassegna Tributaria" n. 6 del 2006.

MOGOROVICH S., *Cessioni di beni alla GDO senza "reverse charge"*, in "Agricoltura" n. 3 del 2015.

MONFREDI N. - ANTONACCHIO F., *Le società "filtro" nelle frodi all'Iva*, in "il fisco" n. 45 del 2005.

NAPOLITANO F., *Iva: appunti in tema di sanzioni applicabili al cessionario o committente*, in "il fisco" n. 6 del 2000.

NESSI M. - TORELLI R., *Il principio di afferenza e l'effettivo inizio dell'attività nell'Iva*, in "il fisco" n. 39 del 2001.

NUZZO E., *Riflessioni sul presupposto del tributo successorio e degli altri tributi sulla circolazione di ricchezza*, in Riv.dir.fn. 1984.

PEIROLO M., *Le operazioni soggette ad IVA*, in "L'Iva" n. 5 del 2001.

PEIROLO M., *Detraibilità dell'iva sugli acquisti anche in assenza di operazioni attive*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 5 del 2004.

PEIROLO M., *L'autofatturazione nella disciplina nazionale e comunitaria*, in "Corriere tributario" n. 21 del 2007.

PEIROLO M., *Modelli Intrastat*, in "L'IVA" n. 4 del 2009.

PEIROLO M., *Nuovo regime IVA delle cessioni e locazioni immobiliari*, Corso n. 16, in "Pratica fiscale e professionale - I Corsi" n. 46 del 2012.

PEIROLO M., *Reverse charge per le cessioni di immobili strumentali*, in Amministrazione & Finanza, n. 17/2007.

PEIROLO M., *Reverse charge: individuazione del debitore d'imposta e conseguenti regole operative*, in "L'IVA" n. 10 del 2011.

POGGIANI F.G., *Ultime novità sul regime IVA*, in "Agricoltura" n. 2 del 2005.

POMPEO U., *Decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione europea del 22 novembre 2010 - Reverse charge nelle transazioni concernenti telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato*, in "il fisco" n. 45 del 2010.

POZZO B., *Le politiche comunitarie in campo energetico*, in Riv. giur. ambiente, fasc.6, 2009.

PROCOPIO M., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3 del 2008.

PUCCI E. - SCAPPINI L., *Titoli di efficienza energetica (TEE): contributi indiretti in c/esercizio*, in "Azienda & Fisco" n. 5 del 2012.

QUAGLIA A., *L'OIC 8 e la contabilizzazione delle quote di emissione dei gas ad effetto serra*, in "A&F" n. 5 del 2013.

QUERQUI M. - QUERQUI P. - QUERQUI M., *Le novità introdotte dalla Finanziaria 2005 nel comparto Iva: in particolare le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello"*, in "il fisco" n. 14 del 2005.

RAGGI N., *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 2 del 2011.

RICCA F., *Estensione del reverse charge e introduzione dello split payment per arginare le frodi Iva*, in "il fisco" n. 44 del 2014.

RICCA F., *Il “restyling” delle operazioni intracomunitarie*, in "L'IVA" n. 2 del 2013.

RICCA F., *Stabilità 2015: operativo lo “split payment”*, in "L'IVA" n. 2 del 2015.

RICCA F., *“Reverse charge” nell’ambito del settore edile*, in "L'IVA" n. 6 del 2015.

RICCA F., *“Reverse charge” per le cessioni di oro usato da esercizi “compro oro” a imprese di fusione industriale*, in "Corriere tributario" n. 6 del 2014.

RIZZARDI R., *Chiariti i dubbi sull’applicazione del “reverse charge” in edilizia e nel settore energetico*, in "Corriere Tributario" n. 16 del 2015.

RIZZARDI R., *IVA: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia*, in "Corriere tributario" n. 12 del 2010.

RIZZARDI R., *Lo “split payment” IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il regolamento*, in "Corriere Tributario" n. 9 del 2015.

RIZZARDI R., *“Split payment” ed estensione del “reverse charge” già operativi ma in cerca di autorizzazione UE*, in "Corriere Tributario" n. 4 del 2015.

SABATINO U., *Opzione IVA sui fabbricati abitativi*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 7 del 2012.

SALVINI L., *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell’ordinamento interno: principi generali*, in Riv. dir. trib., 1998, I.

SALVINI L., *Il “reverse charge” nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in "Corriere tributario" n. 12 del 2010, pag. 936.

SALVINI L., *Profili sistematici e di legittimità dello “split payment”*, in "Corriere Tributario" n. 14 del 2015.

SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, Riv. dir. trib., 1993, I.

SANTACROCE B. - ROSSI B., *Effetti sul piano sanzionatorio della riqualificazione ai fini Iva della stabile organizzazione*, in "il fisco" n. 1 del 2015.

SANTACROCE B., *Pro e contro del "regime definitivo" IVA in funzione "antifrode carosello"*, in "Dialoghi Tributari" n. 4 del 2010.

SCHIAVOLIN R., *Prime osservazioni sull'affermata legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in "Giurisprudenza Italiana" n. 10 del 2001.

SCOPACASA F., *La (non facile) ricerca dei destinatari pubblici delle fatture elettroniche*, in "Corriere Tributario" n. 15 del 2015.

SEREGNI C. - LISI P., *"Split payment": gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia*, in "L'IVA" n. 6 del 2015.

SERVIDIO S., *Crisi d'impresa e omesso versamento IVA*, in "L'IVA" n. 8 del 2015.

SIRRI M. - ZAVATTA R., *"Frodi carosello" fra esigenze di repressione e principi del sistema comune Iva*, in Corr.trib., 2006.

SPERA M., *Legge di stabilità 2015: ampliamento delle ipotesi di ricorso al reverse charge*, in "il fisco" n. 7 del 2015.

SPERA M. - BRISACANI M., *Le novità IVA in materia di fatturazione nel commento dell'Assonime*, in "Pratica fiscale e professionale" n. 39 del 2013.

STEVANATO D., *La detrazione IVA a seguito del D.Lgs. n. 313/1997*, in Riv. dir. trib., 1999, I.

TAGLIAFIERRO F. - TAGLIAFIERRO L., *Le frodi Iva nell'Unione europea*, in "il fisco" n. 29 del 2000.

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.

TOMA G.D., *La frode carosello nell'IVA*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3 del 2010.

VALENTE P. - MATTIA S., *Principi e criticità nella selezione del metodo per determinare il transfer pricing*, in "Corriere tributario" n. 3 del 2011.

VENERUSO A., *Transfer pricing: ai fini dell'applicazione del principio dell'arm's lenght rileva il mercato del fornitore dei beni o servizi*, in "il fisco" n. 41 del 2013.

VOZZA A., *Prospettive giurisprudenziali sulle rettifiche del "transfer pricing" fondate sui metodi reddituali*, in "Corriere tributario" n. 25 del 2014.

ZANATTO A.A. - GIACCHETTI G., *Reverse charge "a tutto campo" contro le frodi IVA*, in "Azienda & Fisco" n. 12 del 2013.

ZIZZO G., *Incertezze e punti Fermi in tema di frodi carosello*, in Corriere Tributario, n. 12/2010.

SITOGRAFIA

Analisi del “VAT Gap” a livello europeo, DOC. CCXVIII, N. 1, www.camera.it.

AMBROSI L., *Lotta all’evasione: più tempo agli uffici per i controlli su Iva e imposte dirette*, in Sole24Ore, www.ilsole24ore.com.

CAPOZZI V., *IVA: lo split payment*, circolare del 31 marzo 2015, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it.

DE LUCA C. in *Il regime IVA nel settore agricolo* n. 52 del 31.12.2013, www.fiscal-focus.it.

FRATINI G., *La frode carosello nel mercato dello scambio di quote di emissione*, Forensic Services www.pwc.com/it.

GIULIANI G., *IVA novità 2015*, www.unindustria.fc.it.

GIULIANI G., *Reverse charge nelle prestazioni di alcuni servizi sui fabbricati*, www.unindustria.fc.it.

GIULIANI V., *Iva: “a tempo” le fatture su pc. Senza cartaceo, salta la detrazione*, in www.fiscooggi.it.

IVA - Applicazione dello “split payment” nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici - circolare n. 34 del 21 dicembre 2015, www.assonime.it.

LATOUR G., *Split payment, ingegneri contro l'applicazione ai professionisti - Il decreto attuativo - Ance: misura killer per l'edilizia*, in *Il Sole 24 Ore*, del 3 febbraio 2015, www.ilsole24ore.com.

MANTOVANI M., *Per le imprese l'incognita dell'imposta versata dalla Pa*, in *Il Sole 24 Ore*, del 20 ottobre 2014, www.ilsole24ore.com.

MARINI G., *La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, <http://www.rivista.ssef.it>

MOGOROVICH S., *Grande distribuzione senza reverse charge: va pagata l'Iva sugli acquisti*, in www.leggioggi.it

Order no. TAXUD/2009/AO-05 *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, www.ec.europa.eu.

Split payment - scissione dei pagamenti, circolare n.5/2015 dell'Ordine degli Ingegneri della Provincia di Latina, www.ordineingegnerilatina.it.

SPLIT PAYMENT: A RISCHIO LA SOPRAVVIVENZA DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONE, www.ance.it.

TODINI C., *Imposta sul valore aggiunto*, www.treccani.it.

Iva, Bruxelles dice no all'Italia sulla «reverse charge». Per il bilancio buco da 728 mln. Mef: esclusi rincari benzina, 22 maggio 2015, www.ilsole24ore.it.

VIVENZI C., *Guida al reverse charge: il punto dopo la Legge di Stabilità n. 190-2014*, www.anclsu.com.

Voce Gestore dei Servizi Elettrici s.p.a., www.gse.it.

Voce Garanzie di Origine, www.gse.it.

Wikipedia, voce Protocollo di Kyoto www.wikipedia.it.

Tra IVA ed “e-fatura”: così il Portogallo ha rivoluzionato il Fisco, www.fiscoequo.it.

Entrate Tributarie Internazionali, www.finanze.it.

European Banking Federation, *EBF COMMENTS ON THE EUROPEAN COMMISSION'S GREEN PAPER ON THE FUTURE OF VAT: TOWARDS A SIMPLER, MORE ROBUST AND EFFICIENT VAT SYSTEM*, www.ebf-fbe.eu

Voce “e-fatura”, www.faturas.portaldasfinancas.gov.pt

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04.

Corte di Giustizia, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e altri.

Corte di Giustizia, 11 maggio 2006, causa C-384/04, “Federation of Technological Industries”.

Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, “Axel Kittel e altri”.

Corte di Giustizia, 17 luglio 1997, causa C-190/95, “Aro lease vs inspecteur der Belastingdienst”.

Corte Giustizia, 26 novembre 2014, sez. IV causa C-66/13.

Corte di Giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C - 80/11 e C - 142/11, “Mahagében - Péter Dávid”.

Corte di Giustizia, 1° aprile 1982, causa 89/81, “Hong Kong Trade”.

Corte di Giustizia, 3 ottobre 2006, causa C-475/03, “Banca pop. di Cremona”,

Corte di Giustizia, 15 gennaio 2009, causa C-502/07 “K1”.

Corte di Giustizia, 4 febbraio 1988, causa 391/85, “Commissione c. Regno del Belgio”.

Corte di Giustizia, 3 marzo 1988, causa 252/86, “Bergandi”.

Corte di Giustizia, 10 luglio 1985, causa 16/84, “Commissione c. Paesi Bassi”.

Corte di Giustizia, 8 febbraio 2007, causa C- 435/05, “Investrand”.

Corte di Giustizia, 21 settembre 1988, causa C-50/87.

Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, causa C-465/03, “Kretztechnik”.

Corte di Giustizia, 27 settembre 2001, causa C-16/00 “Cibo”.

Corte di Giustizia, 29 marzo 2012, causa C-414/10, “Veleclair sa”.

Corte di Giustizia, 15 luglio 2010, causa C-368/09.

Corte di Giustizia, 15 gennaio 1998, causa C-37/95, “Belgische Staat contro Ghent Coal Terminal NV.”

Corte di Giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07.

Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04 “Collée”.

Corte di Giustizia, 30 settembre 2010, causa C- 392/09, “Uszodaépítő”.

Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, causa C-385/09, “Nidera”.

Corte di Giustizia, del 18 luglio 2013, causa C-78/12, “Evita-K”.

Corte di Giustizia, 29 febbraio 1996, causa C-215/94.

Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, causa C-385/09, “Nidera”.

Commissione Tributaria Regionale, Lombardia, sez. XXVIII, 22 maggio 2006, n. 24.

Corte di Cassazione, Sez. V, 26 febbraio 2014, n. 4609.

Corte di Cassazione, Sez. V, 2 aprile 2014, n. 7650.

Corte di Cassazione, Sez. VI, 17 giugno 2014, n. 13792.

Corte di Cassazione, Sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953.

Corte di Cassazione, Sez. trib., 24/09/2014 n. 20059.

Corte di Cassazione, 20 dicembre 2012 n. 23560.

Corte di Cassazione, 28 agosto 2013, n. 19746.

Corte di Cassazione, 2 marzo 2012, n.3291.

Corte di Cassazione, 23 aprile 1993, n. 4767.

Corte di Cassazione, sez. V, 25 novembre 2011, n. 24912.

Corte di Cassazione, 12 febbraio 2014, n. 3107.

Corte di Cassazione, sez. V, 25 novembre 2011, n. 24912.

Corte di Cassazione, 27 gennaio 2010, n. 1650.

Corte di Cassazione, 10 marzo 2005, n. 5268.

Corte di Cassazione, 13 marzo 2009, n. 6149.

Corte di Cassazione, 18 giugno 2008, n. 16490.

Corte di Cassazione, 27 dicembre 2010, n. 26126 e 26127.

Corte di Cassazione, 13 marzo 1992, n. 3078.

Corte Costituzionale, n. 1/1956.

Corte Costituzionale, n. 283/1984.

Corte Costituzionale, n. 358/1994.

Corte Costituzionale, n. 134/1982.

Corte Costituzionale, n. 212/1986.

Corte Costituzionale, n. 159/1985.

Corte Costituzionale, n. 91/1972.

Corte Costituzionale, n. 45/1964.

Corte Costituzionale, n. 50/1965.

Corte Costituzionale, n. 200/1972.

Corte Costituzionale, n. 89/1966.

Corte Costituzionale, n. 97/1968.

Corte Costituzionale, n. 134/1982.

Corte Costituzionale, n. 9/1959.

Corte Costituzionale, n. 45/1964.

Corte Costituzionale, n. 21/2005.

Corte Costituzionale, n. 25/1984.

PRASSI
CIRCOLARI

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 27 marzo 2015.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 dicembre 2006.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.12/E del 12 marzo 2010.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 18 marzo 2010.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 59/E del 23 dicembre 2010.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 31 dicembre 2009.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E 19 luglio 2007.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E del 23 dicembre 2004.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 9 febbraio 2015.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 13 aprile 2015.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.35/E del 17 dicembre 2013.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.52/E del 2 dicembre 2011.

Circolare ministeriale n. 328/E del 24 dicembre 1997.

Circolare del Dipartimento delle Finanze e del Dipartimento della funzione pubblica n. 1/DF del 31 marzo 2014.

RISOLUZIONI

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 31 marzo 2011.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 71/E 20 marzo 2009.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 92/E del 12 dicembre 2013.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E 28 marzo 2012.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 375/E 28 novembre 2002.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E 6 marzo 2015.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 159/E 28 maggio 2002.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 99/E 30 luglio 2004.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 12 febbraio 2015.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E del 16 marzo 2007.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 445707/91 del 28 luglio 1992.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 441445 del 12 gennaio 1993.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 50 del 29 maggio 1998.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 24 del 12 febbraio 1999.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 75 del 7 maggio 1999.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 202 del 4 dicembre 2001.

RINGRAZIAMENTI

Desidero ringraziare tutti coloro che mi hanno sostenuto nel percorso universitario nonché nella stesura della mia Tesi.

Ringrazio la professoressa Livia Salvini, docente relatore, sia per i suoi consigli, che hanno rappresentato un momento di formazione e di crescita, sia per la tempestività e precisione con cui mi ha assistito durante la stesura della Tesi.

Inoltre, ringrazio il professor Giuseppe Melis, docente correlatore, per la disponibilità e cortesia mostratami.

Non posso non ringraziare i miei coinquilini e in particolar modo Pasquale, amico sincero e sempre presente nei momenti difficili di questi anni.