



Dottorato di ricerca in Diritto Tributario delle società

XXIV Ciclo

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

- Riassunto -

Relatore:

Chiar.mo prof.

Massimo Basilavecchia

Candidato

dott. Vittorio Di Stefano

Riassunto

Lo scopo del presente lavoro parte dalla constatazione di fondo che l'attuale disciplina iva risulta fortemente soggetta al rischio di fenomeni fraudolenti che erodono risorse finanziarie agli Stati membri e alla Comunità producendo, al tempo stesso, distorsioni nella concorrenza che incidono negativamente sugli operatori economici e sul sistema in generale. La ricerca è pertanto partita, nel primo capitolo, dalla valutazione del processo normativo che ha interessato l'introduzione dell'iva e della successiva armonizzazione della disciplina fra gli Stati membri, evidenziando le ragioni che hanno condotto il legislatore a scegliere il sistema d'imposizione fondato sul principio della deduzione, per assicurare la neutralità dell'imposta nei confronti degli operatori economici. L'introduzione della disciplina sugli scambi intracomunitari, con la definizione di un nuovo presupposto d'imposta fondato non più sul fatto materiale dell'attraversamento del bene in dogana, ha fatto assumere primaria importanza alla documentazione contabile comprovante lo scambio e ha prodotto, di conseguenza, un aumento degli oneri amministrativi a carico dei soggetti passivi, la cui finalità è rinvenibile nell'esigenza di evitare perdite di gettito.

In tale contesto, viene valutato l'istituto del *reverse charge* nella sua evoluzione quale strumento da applicare in funzione antifrode, prendendo in considerazione gli orientamenti della Commissione europea sull'ipotesi di una sua estensione generalizzata. L'applicazione originaria del meccanismo di inversione contabile prevista dall'art. 17 del d.P.R. 633/1972 per l'acquisto di beni e servizi da soggetti non residenti si fonda,

infatti, sulla necessità di individuare il soggetto passivo che consenta una riscossione più semplice e sicura; le ipotesi di autofatturazione previste in caso di inadempimento del cedente, contenute nell'art. 6, co. 8, del D.Lgs. n. 471/1997 per le operazioni interne e nell'art. 46, co. 5, del D.L. n. 331/1993 per quelle comunitarie, rispondono invece alla necessità di regolarizzare l'operazione in caso di omessa fatturazione da parte del soggetto passivo su cui di regola cade l'onere di assolvimento dell'imposta. Nel campo delle operazioni intracomunitarie, il meccanismo di non imponibilità risponde all'esigenza di assicurare il corretto funzionamento dell'imposta anche in presenza di rilevanti differenze fra le legislazioni dei singoli Stati membri. Il recepimento della direttiva 2008/8/CE estende peraltro tale meccanismo in via generale anche alle prestazioni di servizi. Riguardo alle operazioni interne, invece, l'inversione contabile è stata inizialmente applicata nel mercato dell'oro per alleggerire la posizione finanziaria degli operatori economici e solo successivamente è stata applicata in altri mercati con lo scopo specifico di contrastare il fenomeno delle frodi carosello. Da tali considerazioni emerge come il meccanismo di inversione contabile sia stato originariamente applicato in base a *ratio* differenti, assumendo solo successivamente, invece, anche la funzione di contrasto alle frodi carosello. Allo stato attuale inoltre possiamo affermare che, mentre sul piano interno viene mantenuta una sostanziale selettività nell'applicazione del *reverse charge*, negli scambi intra-UE invece il meccanismo dell'inversione contabile è stato generalizzato. Tuttavia, tale dualismo nell'applicazione dell'imposta non risulta privo di

elementi di criticità, relativi principalmente alla manifestazione finanziaria delle operazioni, sia per il cedente che per il cessionario.

Il ruolo dell'istituto del *reverse charge* quale strumento di contrasto ai fenomeni fraudolenti che investono l'imposta sul valore aggiunto si è imposto in sede comunitaria nel tempo, in corrispondenza all'emergere della sempre maggiore consapevolezza di non poter approdare al regime definitivo dell'iva, fondato sul principio di tassazione nel Paese di origine dell'operazione, a causa dell'insufficiente grado di armonizzazione delle legislazioni nazionali che tale sistema richiederebbe per poter essere introdotto. La sua efficacia è attribuibile alla particolarità del meccanismo impositivo che, in deroga al sistema di detrazione-rivalsa, riunisce in capo ad un unico soggetto, il cessionario o committente, sia l'obbligo di versare l'imposta sia il diritto di deduzione che sorge da essa. Sotto il profilo impositivo, dunque, l'operazione si risolve in una partita di giro che previene il fenomeno fraudolento eliminando la riscossione dell'imposta per il tramite del cedente o prestatore, con il rischio che quest'ultimo poi non la versi all'erario. Prendendo in considerazione gli orientamenti della Commissione europea sul tema, si è evidenziato come ogni modifica dell'attuale disciplina dell'iva debba soddisfare i seguenti requisiti:

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

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

Il secondo capitolo affronta l'impatto che un sistema generalizzato di inversione contabile può avere sulle caratteristiche fondamentali dell'imposta. In tal senso ci si sofferma, nel primo paragrafo, sul tema della soggettività passiva che nel caso dell'inversione contabile investe il cessionario dell'operazione: nel sistema duale introdotto, dove le operazioni B2B si fondano sulla simmetria non imponibilità-imponibilità, la qualificazione della controparte come soggetto passivo ai fini iva diventa infatti un presupposto indispensabile ai fini della corretta applicazione delle norme. In tale ambito, tuttavia, sono molti gli aspetti che possono generare incertezza fra gli operatori economici dovuti all'esigenza di individuare quando la controparte agisce in veste di soggetto passivo e quando invece quale consumatore finale, con il rischio per l'acquirente di non vedersi riconoscere la detrazione corrispondente o per il cedente che dovesse applicare il *reverse charge* di vedersi poi addebitare dal proprio Stato l'iva che avrebbe dovuto riscuotere in via di rivalsa. Tuttavia, se si dovesse richiedere al fornitore di effettuare ulteriori attività oltre ad un controllo sull'effettiva esistenza della partita IVA fornita dall'acquirente, il regime comporterebbe notevoli difficoltà e un aumento eccessivo degli oneri amministrativi a carico dei soggetti passivi. L'analisi ha dunque consentito di evidenziare una progressiva soggettivizzazione dell'imposta che si traduce in un aumento degli oneri a carico degli operatori economici, costretti a verificare la natura soggettiva della propria controparte.

Per quanto riguarda l'istituto della rivalsa, l'estensione generalizzata del meccanismo ne determinerebbe il suo abbandono nell'applicazione dell'imposta; tuttavia, consentirebbe di superare la questione delle azioni di rimborso dirette nei confronti dell'amministrazione finanziaria per il recupero dell'iva indebitamente versata, con beneficio sia per la neutralità dell'imposta che per la maggiore certezza giuridica nei confronti degli operatori economici. Sulla detrazione viene evidenziato come tale istituto assuma una funzione essenziale ai fini del raggiungimento delle finalità perseguite, quali la neutralità del tributo, tanto che gli Stati membri possono limitarlo solo laddove la direttiva lo consenta espressamente. A tale riguardo ci si è soffermati sul carattere di immediatezza che il legislatore gli ha riconosciuto e su come esso prevalga anche sul principio di integralità del tributo. Si è posto l'accento, infine, sul processo di rimborso iva che, quale elemento suppletivo al diritto di deduzione, funziona come strumento atto ad assicurare la neutralità dell'imposta per gli operatori economici. Si è evidenziato al riguardo che, pur essendo ancora presenti una serie di criticità, si può comunque desumere dalle norme evidenziate in tema di crediti iva eccedenti, un indirizzo del legislatore verso la semplificazione e la riduzione dei tempi per il rimborso delle somme, ponendo sempre però particolare riguardo all'esigenza di verificare l'effettiva esistenza del credito. In questo senso, l'introduzione di strumenti di riscossione dell'imposta che possano semplificare i controlli dell'amministrazione finanziaria dovrebbero tradursi anche nell'ulteriore riduzione dei tempi di rimborso.

Il terzo capitolo, considerando che l'ipotesi di generalizzazione del *reverse charge* viene valutata al fine di introdurre un efficace strumento di contrasto alle frodi iva, intende fornire un quadro generale della dimensione del fenomeno fraudolento, circoscrivendolo innanzitutto nella sua dimensione geografica e quantitativa. L'analisi di essi ci consente di poter circoscrivere i principali fenomeni fraudolenti che interessano il tributo ai seguenti:

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

Si deve sottolineare, inoltre, come nella grande maggioranza dei casi tali fenomeni siano strutturati e controllati da organizzazioni criminali, nei cui confronti le attuali sanzioni previste dal legislatore risultano inefficaci nella loro funzione di deterrenza. Risulta pertanto preferibile l'adozione di strumenti finalizzati all'eliminazione a monte del vantaggio sottostante le frodi iva. Vengono inoltre evidenziati i limiti dell'attuale disciplina nell'estendere la responsabilità fra i diversi attori della frode, nonché il rischio di agire anche nei confronti di soggetti inconsapevolmente inseriti nel carosello. La constatazione che il fenomeno delle frodi iva sia in fase di espansione, nonché i limiti

dell'attuale disciplina, fanno ritenere necessario un intervento che modifichi il sistema e lo renda robusto nei confronti delle frodi stesse.

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

sarebbero pertanto innegabili, sia per lo Stato che per i soggetti economici. Il primo otterrebbe un sistema robusto che eliminerebbe a monte il rischio di frode e al tempo stesso conserverebbe il pagamento frazionato del tributo che gli consente un'anticipazione dell'imposta, non andando ad incidere sulle finanze degli Stati membri. Per i soggetti economici invece, come già sottolineato, lo svantaggio derivante dalla posizione creditoria che assumerebbero sarebbe compensato dalla forte riduzione degli oneri amministrativi che, grazie alle innovazioni in campo tecnologico, potrebbero essere facilmente gestiti in forma elettronica nonché dalla semplificazione del sistema che comporterebbe l'azzeramento dell'alea di incertezza oggi esistente sulla concreta applicazione della disciplina in determinati casi, anch'essa generatrice di ulteriori costi a carico dei soggetti passivi. Con riguardo ai procedimenti di rimborso, l'attuale tempistica, che in seguito alla nuova normativa dovrebbe essere pari ad un periodo compreso fra i 4 e gli 8 mesi, è essenzialmente dovuta alla necessità dello Stato di rimborso di effettuare i relativi controlli. Nel caso del modello ipotizzato i rimborsi verrebbero erogati esclusivamente dal proprio Stato di stabilimento che, non avendo necessità di fare ulteriori controlli perché avrebbe la certezza del preventivo versamento dell'imposta dovuta, potrebbe erogare le somme a rimborso in tempi brevissimi, si potrebbe addirittura ipotizzare l'accredito delle somme quasi in tempo reale.

Il quinto capitolo, infine, si propone di fornire una panoramica assolutamente parziale sulle esperienze di alcuni Stati federali nell'applicazione dell'iva. Viene innanzitutto preso

in considerazione il modello tedesco di imposizione e ripartizione dell'imposta fra i Lander, considerato da alcuni estensibile al contesto europeo. Fra gli Stati federali, il Canada rappresenta un laboratorio in cui sono stati applicati diversi modelli d'imposta, fornendo notevoli spunti nella ripartizione delle competenze fra i due livelli di governo. Successivamente si fa una breve panoramica del sistema d'imposizione brasiliano che si distingue dagli altri essenzialmente per essere quasi l'unico Paese che ha introdotto il principio di tassazione all'origine. Infine, viene fatto un breve cenno al dibattito in corso negli Stati Uniti sull'eventuale introduzione di un'iva federale per sottolineare come tale imposta si potrebbe inquadrare all'interno della più industrializzata economia mondiale. Da tali esperienze si possono effettuare sostanzialmente tre considerazioni:

1. sia l'esperienza della Germania che quella del Canada nelle province che hanno adottato l'HST ci dimostrano come l'iva funziona bene nel momento in cui la gestione viene accentrata in capo al livello di governo federale;
2. l'esperienza del Brasile dimostra come, anche in presenza del principio di tassazione all'origine, si siano comunque prodotti fenomeni evasivi e fraudolenti principalmente nelle transazioni fra gli Stati;
3. gli studiosi statunitensi hanno evidenziato come l'iva, per poter funzionare correttamente, vada applicata a

livello federale e secondo il principio di tassazione nel Paese di destinazione.

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